



MASARYKOVA UNIVERZITA PRÁVNICKÁ FAKULTA

Michal Radvan, Petr Mrkývka a kolektiv

DŮCHODOVÉ DANĚ

ACTA UNIVERSITATIS BRUNENSIS

IURIDICA
Editio Scientia

vol. 567

SPISY PRÁVNICKÉ FAKULTY
MASARYKOVY UNIVERZITY

řada teoretická, Edice Scientia
svazek č. 567

DŮCHODOVÉ DANĚ

Michal Radvan, Petr Mrkývka a kolektiv

Masarykova univerzita
Brno 2016

Vzor citace

RADVAN, Michal ; MRKÝVKA, Petr a kolektiv. Důchodové daně. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2016. 247 s. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, edice Scientia, sv. č. 567. ISBN 978-80-210-8395-0.

CIP - Katalogizace v knize

Radvan, Michal

Důchodové daně / Michal Radvan, Petr Mrkývka a kolektiv. --1. vydání. -- Brno: Masarykova univerzita, 2016. 247 stran. -- Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, Edice Scientia, svazek č. 567. ISBN 978-80-210-8395-0 (brož.)

336.226.1* 364.35/.37* (437.3)* (048.8:082)*

- daně z příjmů
- důchody
- Česko
- kolektivní monografie

336.1/.5 – Veřejné finance [4]

Tato publikace vznikla z prostředků institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumných organizací.

Recenzent: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

© 2016 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-8395-0

OBSAH

PŘEDMLUVA	9
1 PRÁVO DŮCHODOVÝCH DANÍ.....	13
1.1 Daň jako specifický společenský vztah	13
1.2 Metoda právní regulace daně a vztah k soukromému právu	17
1.3 Některá specifika důchodových daní a jejich právní regulace	23
1.4 Kodifikace přímých daní v roce 1927 reflexe pro současnost.....	28
2 TEORIE DŮCHODOVÝCH DANÍ	39
2.1 Počet a smysl důchodových daní	41
2.2 Subjekt daně	44
2.3 Předmět daně	45
2.4 Výpočet daně	48
2.4.1 Základ daně	48
2.4.2 Sazba daně	50
2.4.3 Korekční prvky	51
2.5 Správa daně a rozpočtové určení	53
2.6 Závěr	55
3 HARMONIZACE OPATŘENÍ PROTI VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM.....	57
3.1 Kontext směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem	58
3.2 Obecná charakteristika směrnice	58
3.3 Obecné pravidlo proti zneužívání	60
3.4 Omezení odpočitatelnosti úroků	64
3.5 Zdanění při odchodu	67
3.6 Ovládané zahraniční společnosti	68
3.7 Hybridy	70
3.8 Problematické aspekty směrnice	71
3.9 Závěr	73
4 SUBJEKTY DŮCHODOVÝCH DANÍ A VOLNÝ POHYB OSOB	75
4.1 Daňové subjekty	75
4.2 Evropské aspekty poplatníků přímých důchodových daní.....	79

4.2.1	Vnitřní trh a daňová spolupráce.....	79
4.2.2	Volný pohyb osob	81
4.2.3	Sociální zabezpečení	81
4.2.4	Výměna informací.....	82
4.2.5	Daňové aspekty volného pohybu osob.....	83
4.2.6	Daňová diskriminace	85
4.3	Závěr	86
5	SUPERHRUBÁ MZDA.....	87
5.1	Pojem superhrubá mzda.....	88
5.2	Superhrubá mzda a spravedlnost zdanění	91
5.3	Integrace pojistného do zdanění příjmů.....	94
5.4	Konstrukce základu daně z příjmů fyzických osob.....	95
5.5	Komparace dílčích základů daně.....	96
5.6	Závěr	100
6	ŠVARCSYSTÉM	103
6.1	Historie vzniku	103
6.2	Pojem švarcsystém	107
6.2.1	Smysl a účel vzniku zákazu švarcsystému.....	109
6.3	Definiční znaky závislé činnosti.....	110
6.3.1	Závislost na osobě plátce – udílení pokynů	112
6.3.1.1	<i>Nesamostatný výkon činnosti.....</i>	<i>113</i>
6.3.1.2	<i>Vůle stran.....</i>	<i>114</i>
6.3.2	Indikativní znaky	117
6.4	Otázky právní praxe spojené se švarcsystémem.....	120
6.4.1	Výjimky ze zákazu švarcsystému.....	120
6.4.2	Kvalifikace povahy činnosti provedená Nejvyšším správním soudem.....	123
6.4.3	Dvojí zdanění.....	124
6.5	Závěr	125
7	KOREKČNÍ PRVKY DŮCHODOVÝCH DANÍ	127
7.1	Korekční prvky jako jeden z konstrukčních prvků daní.....	128
7.2	Pravidlo nullum tributum sine lege.....	129
7.3	Retroaktivita a legitimní očekávání	131
7.4	Rovnost jako nutný předpoklad korekčních prvků.....	133
7.4.1	Sleva na dani u starobních důchodců	135
7.4.2	Osvobození starobních důchodců od daně.....	137
7.5	Závěr	140

8	PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE	143
8.1	Vymezení základních pojmů.....	144
8.1.1	Výzkum a vývoj x inovace.....	145
8.1.2	Ocenitelný prvek novosti a výzkumná nebo technická nejistota.....	146
8.2	Základní zásady uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje	150
8.3	Projekt výzkumu a vývoje	151
8.3.1	Forma projektu.....	153
8.3.2	Jednotlivé náležitosti projektu	154
8.4	Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj.....	158
8.4.1	Samostatná evidence.....	159
8.4.2	Závazné posouzení výdajů.....	160
8.5	Závěr	162
9	TRANSFEROVÉ CENY	165
9.1	Vymezení pojmů.....	166
9.2	Úprava stanovení referenční ceny.....	169
9.3	Úvahy <i>de lege ferenda</i>	172
9.4	Závěr	174
10	ROZPOČTOVÉ URČENÍ	177
10.1	Pojem rozpočtové určení, sdílené a svěřené daně.....	180
10.2	Právní rámec	183
10.3	Vývoj rozpočtového určení daní obcím	184
10.3.1	Období 1993 až 1995.....	186
10.3.2	Období 1996 až 2000.....	191
10.3.3	Vývoj daňových příjmů od roku 2001.....	193
10.3.4	Dopady nového rozpočtového určení daní na příjmy obcí.....	196
10.3.5	Vývoj v letech 2002 až 2007	197
10.3.6	Novela zákona o RUD platná od roku 2013.....	202
10.3.7	Rozpočtová určení pro roky 2015 a 2016.....	204
10.3.8	Predikce vývoje daňových příjmů v roce 2016	205
10.4	Význam RUD	206
10.5	Možnosti změn rozpočtového určení daní akceptovatelné <i>de lege ferenda</i>	207
10.6	Závěr	209

11 DŮCHODOVÉ DANĚ <i>DE LEGE FERENDA</i>.....	211
11.1 Definice problému	212
11.1.1 Krátký historický exkurz	212
11.1.2 Trocha statistiky.....	213
11.1.3 Východiska	216
11.2 Proč je současný zákon o daních z příjmů takový, jaký je	216
11.3 Návrhy řešení – jak lze systémově zamezit současným nedostatkům.....	218
11.3.1 Vytvoření obecného řešení příjmových daní.....	218
11.3.2 Kazuistika vs. principiálnost řešení.....	219
11.3.3 Zjednodušení	220
11.3.4 Odstranění či standardizace výjimek.....	221
11.4 Realizace.....	222
11.5 Udržitelnost.....	223
11.6 Závěr	223
 SUMMARY	 227
LITERATURA A DALŠÍ POUŽITÉ ZDROJE.....	231
KOLEKTIV AUTORŮ	247

PŘEDMLUVA

Jak je patrné již z názvu monografie, tématem vědeckého výzkumu autorského kolektivu pod vedením Petra Mrkvy a Michala Radvana jsou důchodové daně. Daně zatěžující příjmy, resp. důchody fyzických, právnických osob či jiných entit jsou tradičním a významným prvkem daňových soustav všech moderních států a současně jejich právní regulace představuje složitý legislativní problém s rozsáhlými dopady do různých sfér společenského a hospodářského života. Autorský kolektiv touto publikací současně připomíná devadesát let od přijetí zákona o přímých daních, moderní a ucelené daňové úpravy spojované s profesorem Karlem Englišem, tentokrát ve funkci ministra financí, připomíná zásadní problémy stávající právní regulace a nabízí určitá východiska spojená s rekodifikací daní z příjmů. Reforma daní a jejich úpravy v roce 1927 dala základ modernímu daňovému právu bez ohledu na společensko-politické proměny a je významným inspirativním zdrojem i pro současné legislativní práce nad novým zákonem o daních z příjmů. Ten stávající již totiž nespĺňuje požadavky na moderní a všeobecně srozumitelný právní předpis, který by splnil základní účel metody autoaplikace, že poplatník bude schopen bezpečně určit svoji daňovou povinnost a tuto následně splnit a taktéž správce daně bude mít obdobnou míru právní jistoty při zjišťování správnosti a úplnosti plnění poplatnických povinností. Po čtvrtstoletí by tak mělo dojít k rekodifikaci jednoho z pilířů současné daňové soustavy České republiky. Zákon o daních z příjmů tak jak se vyvíjel od svého přijetí v roce 1992, splnil své poslání a vytvořil právní regulaci důchodové daně moderní funkční tržní ekonomiky, avšak hledání jejího optimálního modelu reagujícího jednak na fiskální potřeby, ale také vývoj práva a aplikační praxe, jakož i patologických jevů na obou stranách daňového vztahu, nebylo ukončeno. Uplynulých dvacet pět let je obdobím významných zkušeností, které zajisté budou zákonodárcem v nové úpravě zúročeny, je pozitivní, že tvůrci návrhu nové zákonné úpravy důchodových daní mají schopnost vnímat daň jako institut právní, který je součástí práva jako složitého normativního systému, nejenom jako problém praxe,

ale rovněž jako problém právní vědy. Doufejme, že se tak podaří vytvořit zákon přiměřeně stabilní, nevytvářející prostředí k experimentům v právu a zárodkům pro zneužití práva či svévoli v oblasti daní z příjmu.

Monografie je jedním z výstupů projektu katedrové podpory s názvem Mezinárodní centrum daňového práva (ROZV/20/PrF/2015). Zaměřuje se zejména na právní, ale též na ekonomické aspekty zdanění příjmů *sensu largo* (důchodů), a to jednak v historickém kontextu, ale i v reálném čase při sledování vybraných institutů a stěžejních problémů, přes doporučení BEPS a mezinárodní či zahraniční zkušenosti a konečně vyústí v návrh projektu nové právní regulace daní z příjmů. Publikace vychází z teoretických poznatků v oblasti finančního práva a veřejných financí, jakož i z poznatků praxe. Autoři působí na Katedře finančního práva a národního hospodářství Právnické fakulty Masarykovy univerzity, jsou spojeni s legislativní či aplikační praxí, a to bez ohledu na své postavení, zda jsou akademickými pracovníky nebo studenty. Autorský kolektiv má jeden společný cíl – svým publikačním počinem napomoci kvalitnímu daňovému právu již při jeho tvorbě.

Publikace je členěna do čtyř částí. V první se Petr Mrkývka zabývá teorií práva důchodových daní obecně a hledá vše dobré, co by mohlo být využito pro tvorbu nového právního předpisu regulujícího tyto daně. Navazující druhá část Michala Radvana komplexně shrnuje daňověprávní teorii v oblasti mechanismu důchodových daní, čímž vytváří základ pro autory třetí části, kteří dostali za úkol věnovat hlubší pozornost jednotlivým problematickým institutům dané oblasti. Struktura těchto kapitol je ve své podstatě shodná: autoři si stanovují hypotézy, které potvrzují či vyvracejí na základě analýzy, deskripce, syntézy a případně též komparace a dalších metod vědeckého bádání. Důchodové daně jsou (byť v menší míře než např. nepřímé daně) ovlivněny právem Evropské unie, a proto nevynechal Jiří Kappel příležitost věnovat se otázkám harmonizace. Johan Schweigl zaměřil svoji pozornost na subjekty a subjektivní stránku důchodových daní. Jedním z extrémů v porovnání se světem je institut superhrubé mzdy, na který nahlížel Michal Radvan. Ten mimo jiné vede i k častému využívání či zneužívání tzv. Švarcsystému, což analyzoval Michal Liška. Pro správné stanovení daně by měl být minimalizován počet korekčních prvků, a právě na ně se zaměřil Jan Neckář. Podrobněji k otázkám daňové podpory výzkumu a vývoje

se vyjadřuje Petra Snopková. Transferové ceny jsou obvykle spojovány s právní regulací daně z přidané hodnoty, ale ovlivňují i důchodové daně, jak připomíná Michael Šefčík. A konečně Ivana Pařízková uzavírá třetí část publikace problematikou na pomezí berního a rozpočtového práva úvahami k rozpočtovému určení důchodových daní. Monografie záměrně nemá klasický závěr; místo něj Stanislav Kouba, který působí též na Ministerstvu financí, představuje základní teze návrhu nového zákona o daních z příjmů, přičemž vychází i z předchozího textu.

Je třeba uvést, že monografie není vyčerpávající a jistě existuje mnoho dalších institutů, které by si zasluhovaly hlubší pozornost a zpracování. Těmto otázkám se bude autorský kolektiv věnovat v rámci svého dalšího vědeckého působení. Smyslem je především přenést teoretické poznatky do praxe a snem pak jejich využití pro tvorbu nového právního předpisu regulujícího důchodové daně.

1 PRÁVO DŮCHODOVÝCH DANÍ

1.1 Daň jako specifický společenský vztah

Ponechejme stranou terminologický spor o pojmenování relativně samostatného subsystému práva, kterým se reguluje ta část veřejné finanční činnosti, jejímž cílem je zajištění nejvýznamnější kategorie příjmů veřejných peněžních fondů (veřejných rozpočtů), pro kterou je zásadním znakem vrchnostenský charakter vztahu mezi fondem, resp. správcem daného příjmu, a subjektem, který je povinován k peněžitému plnění vůči danému fondu, resp. jeho správci – státu, územnímu samosprávnému celku či jiné veřejnoprávní osobě. Z této vrchnostenské povahy vyplývá, že se nejedná o vztah založený na dobrovolnosti poskytnutí prostředků do fondu donorátní či testamentární cestou nebo z plnění ze soukromoprávního vztahu spočívajícího v úhradě ceny za statky poskytnuté veřejným sektorem apod. Ze zmíněné veřejné finanční činnosti se tak eliminuje správa a regulace takových příjmů veřejných peněžních fondů, které jsou založeny na přímých civilistických titulech, kdy oba účastníci vztahu jsou v relativně rovném postavení a neexistuje v rámci tohoto vztahu mezi nimi relace mocensky nadřazeného a mocensky podřízeného, resp. se v těchto titulech primárně nepočítá s účastí entity se statutem, který lze označit jako *potentior persona*.¹ Vyloučeny jsou tak tituly na smluvní bázi. Naopak daná kategorie příjmů se bude opírat o existenci povinnosti z mocenských aktů – normativních i individuálních, přičemž tyto příjmy budou vykazovat znaky více méně cyklického, tedy pravidelného, a tedy více méně očekávaného přísunu peněžních prostředků, a to buď bez přímého ekvivalentního protiplnění příspěvatelům, kdy jejich přispívání je tak nedobrovolné a vynutitelné, a naopak profit z tohoto je v podstatě obecný, nikoliv konkrétní, subjektivní, a tedy nenárokový, nebo s protiplněním spočívajícím v poskytnutí konkrétního veřejného statku především ve smyslu veřejné služby, kdy výše úhrady není výsledkem kalkulace a nekompensuje náklady spojené s poskytnutím statku, ale plní jiné funkce

¹ MRKÝVKA, Petr. *Propedeutika finančního práva I – Obecná část*. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 35. ISBN 978-80-210-7745-4.

zejm. určité eliminační bariéry nežádoucí konzumace služby. Taková úhrada je pak podmínkou pro zahájení poskytování daného statku konkrétní osobě nebo podmínkou pro vydání výsledku plnění služby rovněž konkrétnímu příjemci. Je třeba zdůraznit, že pro obě kategorie je společná:

1. Neexistence smluvní báze úhradové povinnosti a
2. Směřování výnosu do konkrétního normativním právním aktem určeného veřejného peněžního fondu.

V obou případech se ve své podstatě jedná o specifický dluh, jehož výše je dána parametrickými normami obsaženými v zákoně a zákon také stanovuje metody, způsoby výpočtu a další náležitosti jeho splnění, včetně odpovědnosti, vynutitelnosti, zajištění a uvalení případných sankcí. Česká právní a ekonomická terminologie obě kategorie odlišuje pojmenováním daň a poplatek, přičemž z různých důvodů vedle toho používá i jiná označení jako úhrada, odvod apod. Specifickou kategorií naplňující zmíněná kritéria pro daň jsou rovněž cla. Ve svém souhrnu se však obecně jedná o jedno a totéž a s nuancemi vyplývajícími z prostředí vzniku z nich plynoucí povinností a existence či neexistence legálního, tedy v zákoně stanoveného, očekávání přímé veřejné služby, zejm. v podobě řádného vedení správního či soudního řízení či jiné formy zpoplatněného výkonu veřejné moci. Výše zmíněný terminologický spor, nebo spíše polemika, je o tom, zda se právní regulace, resp. daný subsystém finančního práva má nazývat právem daňovým nebo právem berním,² je v daný moment irelevantní, pokud panuje celkem jednotný názor, že existence společných vazeb regulací zmíněných rozpočtových příjmů je natolik těsná, že ve své podstatě vytváří regulaci společnou a rozlišování regulací jednotlivých kategorií je účelné pro vnitřní systémové uspořádání do eventuálních systémů nižšího řádu.

Zmíněná část veřejné finanční činnosti je činností státu a případně dalších veřejnoprávních korporací, pokud jim stát tuto činnost svěřil, jejímž objektem zájmu jsou striktně ekonomicky pojaté daně, jejichž primární funkcí

² Tradiční prvorepublikové pojetí berního práva lze demonstrovat na dílech např. Čakrta, Funka nebo Matury, kteří „berní“ chápou a prosazují jako jednotící pojem pro všechny druhy daní, veřejných dávek a poplatků včetně cel. Viz ČAKRT, Kazimír. *Základní pojmy obecného finančního práva*. Praha: Orbis 1934, s. 6 an.; FUNK, Vilém. *Naše berní právo*. Praha: Knihovna Sborníku věd právních a státních 1934, S. 15; MATURA, Alois. *Změnitelnost správních aktů berních*. Bratislava: Hospodárstvo a právo 1937, s. 28.

je funkce fiskální (bez ohledu na výši podílu na celkových příjmech) a ostatní funkce jsou ve své podstatě druhotné. Odpovídá to zásadám tržní ekonomiky, kdy případné akcentování jiného než fiskálního účelu existence daně daně narušuje přirozenost tržního prostředí a dává prostor ke skrytým nebo otevřeným ingerencím státu do ekonomiky. Zdůvodnění uvalení daně jinými než fiskálními argumenty je dáno především politickými důvody v rámci politického boje o daň, resp. o voliče. Primárně nefiskální účel lze akceptovat u poplatků, které podle objektu zpoplatnění mohou působit jako příspěvek na náklady spojené s poskytnutím veřejné služby (veřejného statku v tradičním pojetí) a zároveň jako prevence proti banálním sporům či zneužívání daného veřejného statku. Fiskální funkce poplatku je ve své podstatě druhotná a efektivita pro veřejný fond podle rozpočtového určení výnosu poplatku je obtížně předvídatelná a nezohledňuje ekonomickou kondici společnosti. Hledání mezi regulací daní *sensu stricto* a poplatky má svůj význam především právní, neboť úzce a tedy tradičně pojatá daň není spojena s přímým protiplněním státu či veřejnoprávní korporace, ze které je odvozen fond profitující z uhrazené daně, na rozdíl od poplatku, který je na protiplnění (protislužbu) vázán.

Právní řád České republiky nezná legální definici daně a ani poplatku. Totéž platí pro většinu peněžitých plnění, jež jsou příjmem veřejných rozpočtů, které současný daňový řád zahrnuje do souhrnné kategorie „daň“, kterou lze vnímat jako daň *sensu largo*. Zde se hodí připomenout modifikovanou Maturovu definici berně, která ve své podstatě odpovídá dani *sensu largo*: „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.“³ Daň *sensu largo* jde však nad rámec Maturova vymezení berně, protože pro podřazení peněžitého plnění pod kategorii „daň“ postačí, že zákonodárce stanoví pro správu daného plnění použití daňového řádu nebo se jedná o peněžité plnění z dělení správy. Byť daňový řád je obecným kodexem správy daní, svým způsobem leckdy supluje neexistující obecný daňový kodex a je základním elementem spojujícím daňové či berní právo, které má charakter inkorporovaného, tedy nekodifikovaného odvětví práva. Jeho vymezení je neméně složité

³ MATURA, op. cit., s. 29.

a opět lze se inspirovat Maturovou definicí berního 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.*“⁴ Stejně jako při hledání definice daně *sensu largo* je třeba vypořádat se s negativní částí této definice, což je ještě složitější, než zohlednění výctu segmentů „daně“ v daňovém řádu. Je třeba zabývat se otázkou, od kterého momentu vztah s peněžitým plněním přikázaným do správy podle daňového řádu je předmětem regulace široce pojatého daňového práva. Tento problém bude gradovat zejm. *s aplikací obecných zásad a principů daňového práva, tedy oné hypotetické obecné části daňového práva, jejíž existenci doktrína vnímá, ale jejíž kodifikaci zákonodárce právnímu řádu dluží. Základními znaky z Maturových definic je majetkové plnění* a jeho autoritativní uložení. S posunem do reality 21. století nelze očekávat naturální plnění, ale plnění peněžitě, na což reaguje i současný daňový řád. S „autoritativním“ uložením plnění je třeba vypořádat se tak, aby bylo ústavně konformní a splňovalo základní požadavek zákonnosti ukládané veřejnoprávní povinnosti, že ta musí mít oporu v zákoně. Jak stanoví Listina základních práv a svobod, nikdo nemůže být nucen činit, co zákon neukládá,⁵ a v případě dvou segmentů daně *sensu largo*, daně a poplatku, je požadavek uložení takové povinnosti cestou zákona samostatně zdůrazněn formulací: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“⁶ Objektivní povinnost k peněžitému plnění v některé z forem daně *sensu largo* je tak dána vždy zákonem, rozdíl budou zřejmé v procesu určení subjektivní povinnosti.

Daň *sensu largo* tak představuje specifický společenský vztah, jehož účelem je zajištění fiskálního profitu státu a územních samosprávných celků. Je to vztah nedobrovolný a současně nerovný. Obsahem tohoto vztahu jsou práva a povinnosti, které mají povahu peněžní, bilanční a administrativní. Charakteristickým rysem daně *sensu largo* je také závislost jeho existence na jednání, resp. vztahu, který je předmětem regulace jiného právního odvětví. Toto primárně nedaňové jednání se stane sekundárně rozhodnou daňovou skutečností jen, pokud tak stanoví zákonodárce. Daňové právo se tak nutně přizpůsobuje primárně nedaňovému prostředí. To se promítá

⁴ MATURA, op. cit., s. 30.

⁵ Čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

⁶ Čl. 11 odst. 5, Listiny základních práv a svobod.

do konstrukce té které daně, resp. jejího mechanismu a právní úpravy. Pokud daň jako následný či souběžný vztah deformuje primární nedaňový vztah či nedaňové jednání, jedná se o jev patologický, který vyžaduje pozornost zejm. *v případě, pokud se vymyká i sekundárnímu* (nefiskálnímu) účelu uvalení daně.

Nastíněný náhled do předmětu daňového práva má naznačit především složitost metody, která se vyvinula v oblasti právní regulace daní.

1.2 Metoda právní regulace daně a vztah k soukromému právu

Metoda právní regulace daní vychází z řady ekonomických, sociologických, politických a právních aspektů, které je třeba vzájemně skloubit do funkčního mechanismu schopného zajistit dostatečné příjmy veřejných peněžních fondů – veřejných rozpočtů.⁷

Z hlediska ekonomického daně reflektují typ ekonomiky a současně i její makroekonomickou kondici a schopnost entit zatížených daňovým břemenem toto břemeno unést. Daň v ekonomice primárně spočívající na soukromém sektoru nahrazuje schopnost státu financovat plnění svých funkcí včetně financování poskytování veřejných statků z *výnosů* vlastní hospodářské činnosti, což může fungovat jedině v případě ekonomiky založené na státem vlastněných závodech, surovinových zdrojích, energetice apod. To znamená, že výnos z daní by měl vykryt většinu potřeb veřejného sektoru, aby stát dostal svým závazkům plynoucím z jeho funkcí zejm. *vůči* vlastnímu obyvatelstvu. Metoda právní regulace daní respektuje nastíněnou situaci a může použít výlučně ty nástroje, které odpovídají danému typu ekonomiky v daném místě a čase. S ohledem na tento fakt zákonodárce po první světové válce nebyl nucen k urychlené a zásadní reformě berního práva. *Ačkoliv došlo ke zániku monarchie a rozpadu Rakouska-Uherska, nedošlo ke žádným* podstatným změnám co do typu ekonomiky, důvody reformy byly především fiskální a potřeba unifikace berního práva. Naopak znárodňovací proces a postupná likvidace soukromého sektoru na základě Benešových dekretů

⁷ K tomu např. DOBROVIČ, Ján. *Trendy v manažmente daňovej správy SR v kontexte štátov V4 a Slovinska*. Prešov: Prešovská univerzita v Prešove, 2011, s. 100 an. ISBN 978-80-555-0339-4.

od 28. října 1945⁸ a po Únoru 1948⁹ si s postupným zaváděním centrálně řízené ekonomiky vyžádaly radikální reformu daňové soustavy a její právní regulace,¹⁰ což se ostatně projevilo na celkovém pojetí tehdejšího finančního práva.¹¹ *V podstatě od roku 1950 daňové právo nenaznačovalo výrazných změn, a to ani v souvislosti s federalizací Československa v roce 1968, a tento stav trval až do začátku 90. let.*¹² *S restaurací tržní ekonomiky a masovou privatizací bylo nutné nejen přizpůsobit daňovou soustavu, ale provést radikální reformu přístupu k metodě právní regulace daní. Ve své podstatě došlo k oslabení administrativistických prvků v metodě a bylo zohledněno nové společenské prostředí posilováním prvotně civilistických institutů.*¹³ Zejm. nalézací proces je postaven na principu primární odpovědnosti daňového subjektu za správnost, včasnost a úplnost plnění daňových povinností, na rozdíl od administrativního vyměření s klasickou odpovědností státní správy.

Ze sociologického hlediska byl a je zákonodárce postaven před problém plynoucí z mentality potencionálních daňových subjektů, jejich vztahu ke státu a právu a projevy sociální deviace.¹⁴ Stát je vnímán jako jakési nutné zlo a placení daní není bráno jako jedna z vlasteneckých povinností či přirozená společenská solidarita. Tvůrce daňového práva a ve své podstatě i daňové politiky musí počítat se zbojnickým syndromem, kdy se vyšší míře sympatií těší ten, kdo se dokáže daní vyhybat, protože případný užitek z daní a následně

⁸ Např. dekret presidenta republiky č. 100/1945 Sb., o znárodnění dolů a některých průmyslových podniků, dekret presidenta republiky č. 102/1945 Sb., o znárodnění akciových bank, dekret presidenta republiky č. 101/1945 Sb., o znárodnění některých podniků průmyslu potravinářského.

⁹ Např. zákon č. 114/1948 Sb., o znárodnění některých dalších průmyslových a jiných podniků a závodů a o úpravě některých poměrů znárodněných a národních podniků, zákon č. 69/1949 Sb., o jednotných zemědělských družstvech, zákon č. 121/1948 Sb., o znárodnění ve stavebnictví.

¹⁰ Viz např. zákon č. 307/1948 Sb., o některých opatřeních v oboru přímých daní.

¹¹ K tomu srovnej např. BAKEŠ, Milan a kol. *Československé finanční právo*. Praha: Ústav státní správy, 1987; SPÁČIL, Bedřich. *Teorie finančního práva*. Praha: Orbis, 1970; VYBRAL, Vladimír. *Nástin československého práva finančního*. Praha-Brno: Orbis, 1934.

¹² Na příklad zákon č. 73/1952 Sb., o daní z obratu, ve znění pozdějších předpisů, platil až do konce roku 1992.

¹³ Zde je vhodné srovnat právní úpravu daňového procesu obsaženou ve vyhlášce č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, a následně zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

¹⁴ VEČERA, Miloš, URBANOVÁ, Martina. *Sociologie práva*. 2. upr. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2011, s. 174. ISBN 978-80-7380-321-6.

veřejných statků je pro občana tak imaginární, že ekonomický efekt.¹⁵ Averzive vůči většině forem kolektivizmu založená jeho vynucováním před rokem 1989 posílená preferováním až vyhraněného individualizmu v následujících letech dala metodě regulace daní do vínku další východisko v podobě egoismu a vnímání principu solidarity jako vynucené solidarity. Nelze tedy očekávat, že adresát právní regulace daní bude v současné době solidarizovat se státem a přistupovat v pochybnostech k právní úpravě občansky odpovědně, naopak bude hledat argumenty pro zpochybnění své povinnosti. Gestor daňově-právní regulace se bude střetávat s tendencemi adresátů – daňových subjektů od právního pragmatismu, tedy chápání daňové úpravy jako nástroje k dosažení osobních cílů např. legální optimalizací, přes oportunní přístupy, kdy daň je třeba využít k maximalizaci osobního prospěchu, až po delikttní utilitarismus, který představuje akceptování daňového práva jen v případě uspokojování osobního prospěchu (např. zneužití statusu plátce daně z přidané hodnoty).¹⁶ Z toho pak pramení kazuistické přístupy při tvorbě právní regulace daní, kdy patologické jevy jako krácení daní významně medializovaných případů jsou argumentem pro novelizaci stávající úpravy a ve své podstatě připomínají řešení kolektivní odpovědnosti. Tvůrce úpravy a zákonodárce však tímto způsobem nevyřeší problém morální platnosti dané novely, protože adresátý bude vnímána jako morálně neospravedlnitelná.¹⁷

Politická východiska ovlivňující podobu metody právní regulace daní jsou naznačeny ve volebních programech stran ucházejících se o hlasy voličů v parlamentních volbách a následně pak již většinou jako koaliční kompromis v programových prohlášeních vlády. Podobu daňového práva, včetně zavádění nových nástrojů sloužících především k vyhledávání daňových subjektů a vyměřovacímu procesu, výrazně ovlivňují ambice ministra financí a jeho politická předsevzetí v oblasti daní a jejich správy. Je iniciátorem legislativních návrhů, které obsahují posílení nebo tlumení administrativní složky metody regulace.

¹⁵ Typický příklad: na fakturu či s paragonem, tedy s daní, za víc, bez dokladu = bez daně, tudíž za méně.

¹⁶ VEČEŘA, Miloš, URBANOVÁ, Martina. *Vybrané kapitoly ze sociologie práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 124. ISBN 978-80-210-7913-7.

¹⁷ ALEXÝ, Robert. *Pojem a platnost práva*. Bratislava: Kaligram, 2009, s. 117. ISBN 978-80-8101-062-0.

Metoda právní regulace daní *sensu largo* je v současnosti založena na principu dvou etap stanovení subjektivního obsahu daně, zejm. *v případě daně sensu stricto*. Autoritativní uložení daně spočívá ve stanovení objektivní daňové povinnosti zákonem včetně primární odpovědnosti osoby za zjištění svého daňového statusu a konkretizaci vlastních práv a povinností. Subjektivní daňové právo primárně neurčuje mocenská autorita, ale daňový subjekt, tedy poplatník nebo případně plátce, a to bez přímé účasti orgánu veřejné moci – správce daně. V první etapě daňový subjekt aplikuje právo sám na sebe na vlastní odpovědnost za správnost výsledku aplikace (autoaplikace).¹⁸ Konečný výsledek autoaplikace předkládá správci daně v čase a formě stanovené zákonem. Zjištění pozitivního daňového statusu, tedy nalezení se jako daňového subjektu, osoba deklaruje formou přihlášky k registraci. Nalezení daně, resp. skutečností rozhodných pro vyměření daně pak uskutečňuje příslušnou kategorií daňového tvrzení. Daňové tvrzení je daňovým aktem *sui generis*, který na rozdíl od obecného individuálního správního aktu není mocenským aktem aplikace práva, ale obdobně uzavírá konkrétní proces nalezení subjektivní povinnosti s uplatněním subjektivních práv (např. osvobození od daně) a současně je právním úkonem, kterým se zahajuje druhá etapa stanovení subjektivního obsahu práva.

Druhá etapa je následnou mocenskou aplikací daňového práva a její průběh má již podobu specifického řízení před orgánem veřejné moci a skončení má již zřetelné rysy individuálního správního aktu. Průběh druhé etapy aplikace je závislý na výsledcích analytické činnosti správce daně, zjištění formální správnosti tvrzení, porovnání tvrzeného a skutečného stavu, resp. stavu, který vyplývá z dat a skutečností opatřených správcem daně. Druhá etapa mocenskými nástroji potvrzuje přinejmenším formální správnost tvrzení, kdy skutečnosti tvrzené se formálně shodují se stavem formálně zjištěným správcem daně, a správce daně vydá vyvratitelný akt nesdělovaný daňovému subjektu. Druhá etapa je takto formálně zakončena bez jistoty správnosti, neboť výrok shody tvrzeného a formálně zjištěného může být vyvrácen zákonem stanovenými postupy správce daně, a to do skončení daně uplynutím

¹⁸ Podstata autoaplikace je vyjádřena v případě nalézacího řízení v ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu. V statusovém procesu, tedy v postupech vedoucích k určení statusu daňového subjektu, se uplatňuje rovněž autoaplikace, což je zřejmé z dílky ustanovení § 125 daňového řádu.

času, pokud nedojde v mezidobí k mocenskému vyměření či doměření daně. Správnost znamená soulad včasnosti tvrzení, výše tvrzené daně a úhrady daně výši tvrzené s podmínkami stanovenými příslušným zákonem. Správce daně svými postupy vytváří dva obrazy jednání daňového subjektu, a to

- **Obraz faktického stavu**, tedy stavu podléhajícího zdanění;
- **Obraz aplikace právních norem** na faktický stav,

přičemž tyto porovnává se stavem tvrzeným daňovým subjektem.

Nalezení daně v obou etapách je nalézáním dluhu, resp. pohledávky. Tvrzená daň je nalézána daňovým subjektem aplikací zejm. parametrických norem na jeho vlastní odpovědnost a s důkazním břemenem. Daňovým přiznáním, případně jinou kategorií daňového tvrzení, daňový subjekt deklaruje svůj daňový dluh, přičemž správce daně vyměření daně zjišťuje výši daňové pohledávky, a to aplikací stejných norem na stav jím zjištěný. Kolizi dluhu, tedy daně tvrzené, a pohledávky, daně správcem vyměřené, řeší správce daně ve speciálním správním řízení¹⁹ s tomu odpovídajícím individuálním daňově správním aktem doručovaným daňovému subjektu. Zde je patrný rozdíl skončení druhé etapy aplikace, a to zejména:

1. V případě **nekolizního nalezení daně**, tedy shody daně tvrzené daňovým subjektem a daně vyměřené správcem daně v analytickém procesu formálního porovnávání daňového dluhu a daňové pohledávky;²⁰
2. V případě **shody tvrzené daně a daně zjištěné správcem daně ve vyměřovacím řízení**, kdy daňový subjekt unesl důkazní břemeno, resp. kdy tvrzená daň byla fakticky ověřena správcem daně ve stejné výši;²¹
3. V případě **daně vyměřené** správcem daně, kdy tvrzená daň je nižší než daň vyměřená správcem daně.²²

Obdobně je tomu tak i v případě doměřovacího řízení. V každém případě je druhá etapa ukončena rozhodnutím o stanovení daně, avšak rozdíl spočívá v existenci/neexistenci povinnosti doručení rozhodnutí, nutnosti jeho odůvodnění a možnosti přezkoumání.

¹⁹ *Sensu largo*.

²⁰ § 140 odst. 1 daňového řádu.

²¹ § 140 odst. 1 daňového řádu, věta první za středníkem.

²² § 139 odst. 3 daňového řádu.

Inkasní proces se děje také ve dvou etapách. Obecně splatnost daně je dána posledním dnem k podání daňového tvrzení.²³ Považujeme-li daňové tvrzení za specifický individuální akt z autoaplikačního procesu, pak je tento vykonatelný bez ohledu na výsledek procesu druhé etapy. Druhá etapa – mocenská bezprostředně následuje po splatnosti tvrzené daně a navazuje na vyměření daně.

Na metodu právní regulace daně má zjevně vliv vztah daňového práva a soukromoprávních odvětví. Zákonodárce při tvorbě norem daňového práva vychází ze symbiotického vztahu daně a chování daňových subjektů ve vztazích, které jsou předmětem regulace norem soukromého práva. Účast v těchto vztazích může být pro zákonodárce rozhodná jako daňová skutečnost zakládající vznik, změnu nebo zánik daňového vztahu, resp. vyvolává potřebu odpovídajícím způsobem jednat v daní, a naopak. Daň může deformovat soukromoprávní jednání, jak už ostatně bylo výše naznačeno. Zákonodárce může v hypotéze daňové normy jako antecedent uvádět skutečnosti svým původem soukromoprávní, které budou mít odpovídající daňové konsekvence, např. nabytí vlastnictví, dosažení příjmů, opatrovnictví, adopce. Daňové právo také využívá původně soukromoprávních institutů v procesu správy daní na příklad k zajištění daně, a to bez potřeby přímé aplikace daných ustanovení občanského zákoníku, případně je občanský zákoník v postavení *lex generalis* k dané daňověprávní úpravě. Normy daňového práva mohou přímo odkazovat na použití příslušné soukromoprávní regulace, nebo upravit si původní civilistický institut pro potřeby daně posvém a striktně vyloučit použití soukromoprávní normy, nelze však vyloučit použití civilistické argumentace pokud má svou logiku a nepřičí se daňové normě nebo logice daně. Zřejmá by měla být důvodnost odchylné úpravy takového institutu a zejm. důvodnost vymezení se vůči soukromému právu. Základní vymezení subjektů daňového práva vychází z občanského práva, a to včetně obecné úpravy jejich subjektivity. Daňové právo nevytváří žádné zvláštní konstrukce osob a využívá civilistické vymezení fyzických a právnických osob, jakož i konkrétních forem korporací. Proti tomu však daňové právo může konstrukcí zdanění, statusem daňového statusu

²³ § 135 odst. 3 daňového řádu.

určitého okruhu osob nebo formy korporace, ovlivnit preference výběru konkrétní formy právnické osoby, podoby soukromoprávního vztahu.²⁴

Relace soukromého práva a daňového práva jsou racionální a odpovídají myšlence jednotného práva, kdy racionální zákonodárce nevytváří nadbytečnou regulaci zejm. tam, kde by mělo dojít k neopodstatněnému dublování. Metoda regulace daní je nebo měla by být vedena ideou přirozené existence daní v daném primárním (soukromoprávním) prostředí a přirozeně navazovat na zde realizovaná jednání, chovat se k nim neutrálně, pokud to není účelem daně ve smyslu řízení společnosti přes daně, tato nedeformovat. Obdobně pak metoda regulací daní koresponduje s prostředím regulovaným dalšími odvětvími práva.

1.3 Některá specifika důchodových daní a jejich právní regulace

Do vzniku všeobecné automobilové daně²⁵ a později silniční daně byla důchodová daň považována za nejmladší z přímých daní. Klasická finanční věda v meziválečném období za důchodovou daň považovala daň, jejímž předmětem a základem pro vyměření je čistý důchod určité hospodářské jednotky bez ohledu na to, zda se jedná o fyzickou či právnickou osobu.²⁶ Pojem „důchodová daň“ se v našem prostředí celkem vžil, a to zejm. v ekonomické literatuře, ačkoliv ze současné daňové soustavy žádná daň takto nazvána není. Ve zmíněném prvorepublikovém pojetí důchodových daní zůstává tento název v současnosti označením pro zdanění příjmů. Zařazení důchodové daně do společné kategorie přímých daní se odráží na konstrukci jim odpovídajících vztahů a jejich regulaci. Charakteristickým rysem přímé daně je existence přímé relace aktivního subjektu, který nese obojí břemeno daňového subjektu, tedy břemeno majetkové a současně i břemeno správní, a správce daně, jako pasivního subjektu. Všeobecně je aktivním subjektem poplatník a první etapa realizace daně se děje plně v jeho režii. Pomineme-li sféru lokálních daní, přímý vztah poplatník – správce daně, tedy vztah

²⁴ K tomu srovnej např. BRZEZIŃSKI, Bogumil. *Právo podatkove a právo cívilne*. In: BRZEZIŃSKI, Bogumil (ed.). *Právo podatkove – teoria, instytuje, funkcionovanie*. Toruń: Dom Organizatora, 2009, s. 391 an. ISBN 978-83-7285-466-7.

²⁵ Zákon č. 116/1927 Sb., o silničním fondu.

²⁶ FUNK, op. cit., s. 270.

dvoustranný, se mění v případě některých důchodových daní na daň s třemi kategoriemi subjektů. Do obecného vztahu se mezi poplatníka a správce daně vkládá plátce daně. V tomto případě poplatník nemá povahu aktivního subjektu a pasivně je povinen strpět majetkové daňové břemeno, přičemž nenese majetkovou odpovědnost za správné nalezení daně a neodpovídá ani za splnění správních povinností, protože je ani nemá, poněvadž za obojí odpovídá plátce daně. Účast plátce daně v jinak přímé dani je dán svým způsobem principem hospodárnosti při nakládání daní, snižuje kvantitu přímých adresátů správy daně důchodové daně, nezatěžuje široký okruh poplatníků povinnostmi plynoucími z autoaplikace a realizaci první etapy aplikace přesouvá plně na plátce. Tím je také usnadněn výkon správy daně a snižená možná kriminalizace poplatníků plynoucí ze složitosti mechanismu zdanění a aplikace parametrických norem. Plátce daně není prostým inkasentem, výběřčím daně, ale odpovídá za řádné nalezení daně, splnění povinnost k daňovému tvrzení a úhradu daně.

Výhoda z tohoto mechanismu je na straně poplatníka a fisku, resp. správce daně. Status plátce daně nemá v prostředí daňové práva České republiky žádný zřetelný benefit a plátce tuto činnost provádí bezúplatně. V některých státech²⁷ je možné setkat se s určitým benefitem či satisfakcí, která má paušálně nahradit náklady spojené s výkonem funkce plátce důchodové daně, zejm. v případě zdanění mezd, platů a obdobných odměn plynoucích z pracovního, služebního či obdobného poměru. Zároveň se má jednat o určitou stimulaci k vytváření pracovních míst. Uplatnění benefitu je vázáno na řádné plnění povinností plátce daně vůči správci daně, ale také vůči poplatníkům zejm. v případě řádného vyúčtování záloh. Benefit může být vyplacen správcem daně nebo může být uplatněn při stanovení plátcovi vlastní daňové povinnosti jako poplatníka důchodové daně, a to snížením daňového základu ve výši určené procentem z objemu uhrazených záloh. Efekt benefitu je však snížen jeho možným zdaněním.²⁸

Uplatněním plátce v daňovém vztahu představuje výraznou proměnu typického vertikálního mocenského vztahu ve vztah, který má mezi poplatníkem a plátcem podobu diagonálního vztahu, kdy aktivní subjekt – plátce daně

²⁷ Např. v Polsku.

²⁸ DŹWONKOWSKI, Henryk. *Pravo podatkowe*. Warszawa: C. H. Beck, 2010, s. 56. ISBN 978-83-255-1169-2.

není orgánem či jiným reprezentantem veřejné moci, přesto je entitou, kterou možno označit jako *potentior persona*. Funkce a povinnosti těchto osob mají veřejnoprávní charakter. Znamená to, že se nemohou jich zprostit takovou cestou, jako je cedovat na jinou osobu nebo uzavřít dohodu o jejich skončení se státem, ale i z druhé strany není možné, aby příslušný orgán veřejné správy je individuálním správním aktem zbavil výkonu jejich povinností, pokud toto zákon vysloveně nepřipouští, bez ztráty původního statusu, na který výkon těchto oprávnění a povinností navazuje.²⁹ Model diagonálních vztahů s účastí privátních subjektů v procesu aplikace práva je považován za jedinečný prvek metody regulace finančního práva. Neuplatňuje se pouze v konstrukci poplatník – plátce – správce daně, tedy v rámci právní regulací daní, ale rovněž v jiných dílech finančního práva, kde stát předsunul zejm. kontrolní či dohledové mechanismy do privátní sféry.³⁰

S existencí diagonálního vztahu v oblasti daní důchodových je možné se setkat výhradně v případě zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti³¹ a tam, kde se příjem zdaňuje srážkou,³² což potvrzuje zmíněnou ideu včlenění plátce daně do vztahu mezi poplatníkem a správcem daně.

Pro zmíněné diagonální vztahy v důchodových daních zejm. platí, že předpokladem existence diagonálního vztahu je realizace horizontálního vztahu, jehož součástí je peněžité plnění, se kterým je spojen daňový závazek. Účastníci horizontálního vztahu, regulovaného především smlouvou a normami soukromého práva, se stávají ze zákona účastníky diagonálního vztahu. Obsah diagonálního vztahu vyplývá ze zákona. Práva a povinnosti v diagonálním vztahu nejsou dány smlouvou a smluvně je nelze ani změnit. Nerovnost účastníků diagonálního vztahu není z vůle účastníků, ale vyplývá ze zákona. Nerovnost účastníků se projevuje tím, že jeden z účastníků je oprávněn a zároveň povinen aplikovat daňové právo vůči druhému účastníkovi a ten je povinen toto strpět. Účastník v nadřazeném postavení v diagonálním vztahu ze svého statutu je účastníkem vertikálního vztahu, kde druhý účastník je správcem daně, a tento vztah zde existuje v přímé souvislosti

²⁹ MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 78. ISBN 978-80-210-6041-8.

³⁰ Ibidem, s. 78.

³¹ § 6 zákona o daních z příjmů.

³² § 38d zákona o daních z příjmů.

se vztahem diagonálním. Účastník v nadřazeném postavení v diagonálním vztahu aplikuje normy daňového práva jednak vůči druhému účastníkovi a jednak ve vertikálním vztahu vůči sobě, resp. na sebe (autoaplikace). Při obojí realizaci za správnost odpovídá správci daně a je povinen strpět uplatnění kontrolních nebo dohledových mechanismů, uložení nápravných opatření a sankcí. Následky odpovědnosti není oprávněn přenášet na účastníka v podřízeném postavení.

V konstrukci daně jako specifického společenského vztahu je možné nalézt její základní prvky, a to subjekty, subjektivní stránku, objekt a objektivní stránku, přičemž mezi nimi musí existovat **tributní nexus**, tj. přímá daňová souvislost. Podoba těchto prvků je dána mj. druhem a typem daně, jakož i zvolenou technikou zdanění. V daňových systémech se vytvořily dva typy důchodových daní – analytická daň a syntetická daň. Podstatou analytické daně je samostatné zdanění jednotlivých kategorií příjmů a následně dochází ke zdanění globálního příjmu. Klasická syntetická daň je zdaněním globálního příjmu, tedy souhrnu všech příjmů, jednou daní.³³ V současné době žádný z těchto typů není uplatňován v čisté podobě. Analytická daň s následným zdaněním globálního příjmu má smysl především u zdanění příjmů fyzických osob progresivní sazbou. V případě uplatnění lineární sazby se pak vytrácí smysl daňového tvrzení o globálním příjmu a jeho zdanění, pokud jsou kategorie příjmů schopny být zdaňovány plátcem příjmu, tedy v rámci zmíněných diagonálních daňových vztahů. Správní břemeno tak leží na plátcovi a poplatník toto břemeno nese jen v případě příjmů ze své samostatné výdělečné činnosti.

V hrubých rysech byl tento model uplatňován v Československu a v České republice naposledy za zdaňovací období 1992. Bylo to dáno samostatnými daněmi fyzických osob jako daň z příjmů obyvatelstva, daň ze mzdy a daň z literární a umělecké činnosti, které od roku 1990 byly modifikovány pro potřeby přechodného období do zavedení nové daňové soustavy od zdaňovacího období 1993. Daní s charakterem vertikálního vztahu, tedy bez plátce – osoby odlišné od poplatníka a s přímým vztahem mezi poplatníkem

³³ LITWIŃCZUK, Hana. *Podatki dochodowe*. In: ETEI, Leonard (ed.). *System prawa finansowego. Tom III Prawo daninowe*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2010, s. 181. ISBN 978-83-264-0175-6.

a správcem daně, byla daň z příjmu obyvatelstva.³⁴ Obě zbyvajících daně, daň ze mzdy a daň z literární a umělecké činnosti, byly konstruovány jako diagonální vztah mezi poplatníkem a plátcem, na který navazoval vztah vertikální mezi plátcem a správcem daně.³⁵ Nová daň z příjmů fyzických osob z roku 1992, proklamovaná jako syntetická daň, ve své podstatě ponechala v sobě analytické zdanění příjmů fyzických osob co do subjektivní stránky, objektu a objektivní stránky s výjimkou sazby, čímž ve své podstatě z předcházejících daní převzala úpravu zdroje příjmu (předmětu) a základu daně v podobě tzv. dílčího základu daně. Součet dílčích základů pak činí základ daně z příjmů fyzických osob, kromě srážkové daně. Takto pak daň představuje složitý vztah o to složitější, pokud u jednoho poplatníka se vyskytne na příklad vícečetnost zdrojů příjmů ze závislé činnosti a tedy i účast více plátců. Kumulace deklarací příjmů podle jednotlivých kategorií do jednoho daňového tvrzení má smysl s ohledem na uplatnění uhrazených záloh na daň z příjmů fyzických osob a zejm. pak pro zdanění globálních příjmů progresivní sazbou, a to i v skryté podobě tzv. solidární daně. Vymezení subjektivní i objektivní stránky s odpovídajícím provázáním je poměrně náročné, o čemž svědčí poměrně časté novelizace příslušných právních úprav.

„Doladování“ daňových zákonů především podle judikatury má tendenci k nadměrné kazuistice, bobtnání výjimek a postupné dezorientaci v regulaci. Je třeba si uvědomit, že v daňovém právu neplatí princip pro daňový subjekt výhody novelizace ve stylu, je-li po novele úprava subjektivních či objektivních podmínek daně pro daňový subjekt v postavení daňového dlužníka příznivější, použije se tato na všechny jeho dosavadní dlužné daně. Takto pojatá zásada nemůže v oblasti daní platit na rozdíl od obdobné zásady v trestním právu, a to z několika důvodů. Daň je časem vymezeným vztahem, kdy oním časem je zdaňovací období. Zákonodárce, aniž by tak přímo stanovil, svojí normotvorbou určí k obecně pojatému subjektu a objektu subjektivní a objektivní stránku daně platné pro určité zdaňovací období. Některé objektivní povinnosti či práva zůstávají v nezměněné podobě pro více zdaňovacích období, jiné zanikají či objevují se nové. Přípuštění zmíněné zásady by zavedlo nerovnost daňových subjektů v rámci

³⁴ Zákon č. 380/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, ve znění pozdějších předpisů.

³⁵ Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 36/1965 Sb., o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti.

konkrétního zdaňovacího období, čímž lze zdůvodnit i nepřipustnost změn, které by působily retroaktivně. Dostáváme se do poměrně kuriózní situace, kdy v podstatě na dani zúčastněné osoby musí sledovat několikero právní úprav té samé daně pro jednotlivá zdaňovací období, pro která trvá možnost vyvrácení tvrzené daně, resp. možnost revize daňového dluhu. Platí tak **zásada časové kontinuity**, kdy obsah daně tvořený právy a povinnostmi pro dané zdaňovací období zůstává zachován, byť pro další následující zdaňovací období došlo ke změně právní úpravy. Faktický stav podmínek a předpokladů daňového dluhu daného zdaňovacího období je fixován na úpravu pro totožné období.

Složitost berního práva v oblasti přímých daní si uvědomovali přední představitelé finanční vědy, finančního práva i daňové praxe také v období prvé Československé republiky, a to zejm. v souvislosti s reformou přímých daní v druhé polovině dvacátých let minulého století.

1.4 Kodifikace přímých daní v roce 1927 reflexe pro současnost

Nesnadná tvorba optimální podoby právní úpravy přímých daní včetně důchodových daní je dána jednak fiskální potřebou, ekonomickou kondicí poplatníků a jejich mentální, morální³⁶ a znalostní úrovní (úrovní právního vědomí a finanční gramotností), což se týká i případných plátců, a jednak stavem právní regulace prostředí, zejm. soukromoprávní, v rámci které a v přímé souvislosti s ním se mají daně realizovat. Prvorepubliková věda finančního práva i praxe již na druhém sjezdu československých právníků konaném v Brně v roce 1925 volala po vytvoření obecného berního kodexu, přičemž byla inspirována německým Reichsabgabenordnung,³⁷ který by

³⁶ NOGALSKI, Bogdan, ŚNIADECKI, Janusz. *Morálny aspekt podatków i doradztwa podatkowego w świetle współczesnej wykładni etyki*. In: ĆWIKLIŃSKI, Henryk, KUBSKA-MACIEJEWICZ, Barbara, GODECKI, Zbigniew (eds.). *Etyka a podatki i doradztwo podatkowe*. Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, 2006, s. 23 an. ISBN 83-7205-228-X.

³⁷ Německý říšský bernířád (RAO) z 13. prosince 1919 – RGBl. 1919 Nr. 242, s. 1993; platil ve Spolkové republice Německo až do 1. ledna 1977, přičemž současný daňový kodex (Abgabenordnung – AO) z něho vychází, resp. z jeho vydání (úplného) z 22. května 1931 – RGBl. 1931 I.S. 161. RAO z roku 1919 je dostupný na <http://alex.onb.ac.at/cgicontent/alex?apm=0&aid=dra&datum=19190004&zoom=2&seite=00001993&x=9&y=12> [vid. 26. 10. 2016]; AO na https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html [vid. 26. 10. 2016].

především vytvořil obecné zásady, instituty a obecné formální berní právo jednotné již pro celé území tehdejšího Československa. Recepčním zákonem³⁸ bylo pro zachování fungování státu zvoleno řešení právní kontinuity.³⁹ Tím zůstaly v platnosti zemské a říšské předpisy. Recepti posléze omezila až ústava z roku 1921,⁴⁰ přičemž podle ní pozbyly platnosti ty normy, které odporovaly republikánskému zřízení a ústavě, resp. ústavní listině⁴¹ a zdravému rozumu. Kontinuita se v plném rozsahu vztahovala i na berní právo, jakožto souhrn právních norem upravujícím veřejné dávky⁴² ve smyslu daní *sensu stricto*, poplatků a podobných příjmů. Receptce rakouského a uherského práva v oblasti daní znamenala zachování dosavadních berních předpisů platných v jednotlivých zemích a na Slovensku a Podkarpatské Rusi pak v župách, přičemž nedošlo k implantaci původně rakouského práva a případně českého zemského práva na celé území republiky. V duchu recepčního zákona a rovněž principů tzv. prozatímní ústavy⁴³ platilo v každém místě to právo, které bylo pro ni vyhlášeno. Zákodárce musel tuto situaci zohlednit i v oblasti daní a ve své podstatě neměl ani jinou možnost vzhledem k povaze berního práva, jehož normy a jimi regulované vztahy jsou vázány na regulaci jiných odvětví práva. Jestliže podmínky vzniku, změny a zániku daně jsou vázány na jevy a jednání nejčastěji pocházející z regulace soukromého práva, pak pokud se Čechy, Morava a Slezsko řídily rakouským všeobecným občanským zákoníkem a předpisy souvisejícími a Slovensko a Podkarpatská Rus obyčejovým právem bez receptce římského práva, byla situace pro unifikaci berního práva značně obtížná, uvědomíme-li si, že Tripartita Štěpána z Vrbovce⁴⁴ (Werbőczy István)⁴⁵ na Slovensku platila od 16. století až do přijetí občanského zákoníku⁴⁶ v roce 1950 a stejně tak v českých zemích ABGB, pak je pochopitelné, že ačkoliv fiskální potřeby vybízely k razantním změnám v oblasti právní regulace rozpočtových příjmů, nebylo možné je provést okamžitě. Přesto se v roce 1927 v oblasti přímých

38 Zákon Národního výboru č. 11/1918 Sb. ze dne 28. 10. 1918.

39 Čl. 2 recepčního zákona.

40 Ústavní zákon č. 121/1920 Sb. – ústavní listina.

41 Čl. IX ústavní listiny.

42 FUNK, op. cit., s. 15.

43 Zákon č. 37/1918 Sb.

44 Vrbovec (Вербовец) leží v Zakarpatské oblasti Ukrajiny.

45 ŠTENPIEN, Erik. *Tripartitum*. Bratislava: Eurokodex, 2008. ISBN 978-80-89363-24-7.

46 Zákon č. 151/1950 Sb., občanský zákoník.

daní podařilo unifikovat úpravu a dokonce ji přivést až do podoby dílčího kodexu.⁴⁷ Zákon o daních přímých nabyt účinnosti k 1. lednu 1927. Událo se tak také díky konsolidačnímu programu v roce 1926, kdy přechodný dluh jako nejpalčivější problém musel být uhrazen z daňových a poplatkových nedoměrků a konsolidací berního práva.⁴⁸

Zákonem o přímých daních z roku 1927 se nezaváděla úplně nová daňová soustava, ale vycházelo se ze zkušeností rakouských a uherských, především z obecných zásad. Základem byl rakouský zákon o přímých daních osobních z roku 1896.⁴⁹ Mylně se podoba zákona o přímých daních připisuje Karlu Englišovi, který zákon nechal dopracovat z titulu 9. ministra financí, přičemž vycházel z návrhu svého předchůdce ministra Bohdana Bečky,⁵⁰ a prosadil jeho schválení.

Zákon konsolidoval situaci v oblasti právní úpravy přímých daní, přesto musel poměrně složitě reagovat na duální podobu soukromého práva, tedy úpravu v českých zemích na jedné straně a na Slovensku a Podkarpatské Rusi na straně druhé, pokud si berní regulace vyžadovala provázanost k soukromému právu. Přímé daně upravené zákonem o přímých daních z roku 1927 byly rozděleny do dvou skupin:

1. **Daň důchodová;**
2. **Daně výnosové:**
 - Všeobecná daň výdělková;
 - Zvláštní daň výdělková;
 - Daň pozemková;
 - Daň domovní;
 - Daň rentová;
 - Daň z tantiém;
 - Daň z vyššího služného.

Konstrukce zákona o přímých daních byla poplatná legislativním zvyklostem a současně vycházela i z unifikačních potřeb. Z tzv. uváděcích ustanovení (čl. I – čl. XII) je zřejmá složitost legislativního prostředí, ve kterém se daně podle tohoto zákona měly realizovat, s dříve již zmíněným problémem

⁴⁷ Zákon č. 76/1927 Sb., přímých daních.

⁴⁸ KOLARÍK, Jaroslav. *Peníze a politika – Karel Engliš, bojovník o stabilizaci*. Praha: František Borový, 1937, s. 416 an.

⁴⁹ Zákon č. 296/1896 ř.z., ve znění pozdějších předpisů platných pro předlitavskou část Československa.

⁵⁰ KOLARÍK, op. cit., s. 409 an.

dvojího soukromého práva, pod patronací ABGB nebo uherského nepsaného práva, jakož i dalšími dědictvími na příklad v případě Hlučína. Zároveň tato ustanovení potvrzují složitost vazeb daňového práva a soukromého práva, která trvá a bude přirozeně nadále existovat i za současné podoby občanského práva v režimu nového občanského zákoníku. Při četbě dobové literatury je možné nalézt spoustu inspirativních momentů, leckdy pozapomenutých úvah a řešení, které v současnosti právě v souvislosti s rekodifikací důchodových daní získávají opět na aktuálnosti.

Zákon o přímých daních byl dále rozdělen do devíti hlav a celkem původně čítal 404 paragrafů. Hlava VIII. a hlava IX. se vztahovaly ke všem přímým daním. Hlava VIII. obsahovala právní úpravu berního práva trestního pro přímé daně a její součástí byla regulace hmotněprávní i procesní. Hlava IX. – Společná ustanovení, obsahovala správu daní ve smyslu organizačním i funkčním, proces vyměřování a vymáhací, řízení „v ostatních daňových věcech“. Je zřejmé, že v mnoha ohledech ustanovení těchto hlav byla využita tvůrci pozdějších úprav, a to včetně zákonů z daňové reformy v roce 1950 a pochopitelně i při přípravě zákona o správě daní a poplatků z roku 1992 i současného daňového řádu.

Dani důchodové byla v zákoně o přímých daních věnována hned hlava první s čtyřiceti pěti paragrafy. Z § 1 vymezujícího subjekty podrobené důchodové dani je zřejmé, že daň důchodová ve smyslu tohoto zákona byla daní zatěžující výlučně fyzické osoby s faktickým členěním podle residence. Osvobození od daně bylo konstruováno jako osvobození osobní podle osobního statusu a podle daně prostého minima důchodu a počtu příslušníků rodiny (§ 2 a § 3). Specifický byl pak široce pojatý splitting jako důchod domácností (§ 5), kde jako poplatníka zákon určoval hlavu rodiny. Za hlavu rodiny se pokládala ta osoba, která stále v čele domácnosti tvořeně nejméně dvěma osobami a tuto vedla a řídila, přičemž se tyto osoby podřizovaly její vůli. Ve sporných případech byl za hlavu rodiny pokládán muž.⁵¹ Zákon o daních přímých znal také zdanění důchodů spotřebních společenství. Za spotřební společenství považoval jednak soukromou domácnost založenou manželstvím nebo faktickým spolužitím a jednak spotřební společenství založené jako korporaci, kdy její členové požívali zaopatření

⁵¹ § 5 odst. 3 zákona o přímých daních.

z úhrnného důchodu korporace, aniž by dostávali určitý podíl jako vlastní důchod.⁵² Objektem daně byl důchod obecně vymezený v ustanovení § 7, na což pak navazovala zvláštní ustanovení k jednotlivým kategoriím důchodu.⁵³ Obecné vymezení důchodu bylo takové, že dani podrobený důchod zahrnoval veškeré příjmy v penězích nebo v peněžité hodnotě z pozemků, budov, výdělečných podniků a zaměstnání, ze služebního poměru a z kapitálů, jakož i všechny jiné příjmy, také v naturáliích (přírodninách), spolu s užitkovou hodnotou bytu ve vlastním domě nebo jiného bytu zdarma a hodnotou výrobků a zboží z vlastního hospodářství nebo podniku spotřebovaných v domácnosti, po odečtení přípustných srážek.⁵⁴ Předmětem důchodové daně nebyly přírůstky majetku, nastalé majetkovými změnami a přesuny, jako prodej majetkových částí, věno, výbava, dědictví, výplata kapitálů z životních, invalidních, starobních pojištění, kapitálové náhrady za věcné nebo jiné utržené škody, mimořádné dary a podobná bezplatná věnování. Vynětí z předmětu daně se nevztahovalo na důchody ze spekulativních obchodů a z podnikání.⁵⁵ Ztráty ze spekulativních obchodů nebylo možné odečíst od ostatních důchodů.⁵⁶

Zákon neoperoval s pojmem základ daně, ale ve své podstatě je upravoval § 15, který pojednával o tzv. srážkách, které bylo možno odečíst od příjmů. Příjmy po odečtení příslušných srážek pak představovaly důchod ke zdanění. Důchod byl pak zdaňován progresivní sazbou.⁵⁷ Vypočtená daň pak mohla být ještě zvýšena o přírůstek pro rodiny s menšími břemeny, což představovalo ve své podstatě solidární daň pro bohaté poplatníky,⁵⁸ nebo naopak snížena srážkou pro mnohočlenné rodiny.⁵⁹ V případě zvláštního zřetele, zejm. při „neobyčejném zatížení výživou a výchovou dětí, vydržováním nemajetných příbuzných v linii vzestupné a sestupné a nemajetných sourozenců a sešvagřených poplatníkových až do druhého stupně, zadlužením, nákladnou nebo trvalou nemocí nebo jinými zvláštními událostmi“ bylo možné použít

52 § 6 zákona o přímých daních.

53 § 8 až § 14 zákona o přímých daních.

54 § 7 odst. 1 zákona o přímých daních.

55 § 7 odst. 2 až 4 zákona o přímých daních.

56 § 7 odst. 5 zákona o přímých daních.

57 § 18 zákona o přímých daních.

58 § 19 zákona o přímých daních.

59 § 20 zákona o přímých daních.

institutu slevy na dani.⁶⁰ Zvláštní režim byl stanoven pro zdanění důchodů ze služebních požitků, kdy daň z nich srážel plátce. Daň byla placena jako daňová srážka stanovena progresivně pevnou sazbou podle kadence výplat. Spory mezi příjemci služebních požitků a plátcí řešila daňová správa.⁶¹

Katalog výnosových daní začíná dvojicí daní z výdělečných činností, a to všeobecnou daní výdělkovou a zvláštní daní výdělkovou.

Hlava II upravovala **všeobecnou daň výdělkovou**, které byly podrobeny osoby nebo sdružení osob, které v tuzemsku svým jménem provozovaly výdělečný podnik nebo vykonávaly zaměstnání směřující k dosažení zisku. Předmětem daně byl každý podnik, pokud byl samostatným hospodářským celkem. Ve své podstatě se jednalo o zdanění příjmů z podnikání, resp. předpokládaného výdělku. **Zvláštní daň výdělková** podle ustanovení obsažených v hlavě III ležela na osobách provozujících vyjmenované podniky,⁶² a to:

I. Podniky povinné veřejně účtovat, což byly:

1. Podniky výdělečné, a to zejména:

- a) Podniky akciových společností a komanditních společností na akcie;
- b) Podniky těžířstev;
- c) Podniky pojišťovací kromě vzájemných pojišťoven;
- d) Veřejné úvěrní ústavy;
- e) Podniky státu a samosprávných svazků;
- f) Podniky výdělkových a hospodářských společenstev, pokud tato neomezovala obchodní činnost na své členy.

2. Podniky obecně prospěšné a podniky svépomocných sdružení, a to zejména:

- a) Podniky výdělkových a hospodářských společenstev, které omezovala obchodní činnost na své členy;
- b) Spořitelny;
- c) Vzájemné pojišťovny;
- d) Okresní hospodářské záložny, zřízené z bývalých kontribučních fondů obilních a kontribučních fondů peněžních podle zákona č. 128/1924 Sb.;

⁶⁰ § 21 zákona o přímých daních.

⁶¹ § 42 zákona o přímých daních.

⁶² § 68 zákona o přímých daních.

- II. Podniky společností s ručením omezeným a pravovárečných měšťanstev (pravovárečných komunit);
- III. Jiné výdělečné podniky, na nichž byla kapitálovou účastí, podílem na zisku, nebo jiným způsobem alespoň padesáti procenty zúčastněna akciová společnost, komanditní společnost na akcie, těžířstvo nebo společnost s ručením omezeným, tuzemskému zdanění nepodrobená.

Základem daně byl ryzí výtěžek, dosažený v obchodním období, které končilo v berním roce, ať ho bylo dosaženo vlastním provozováním dani podrobeného podniku anebo jeho pronájmem.⁶³ Ryzí výtěžek představoval v tehdejší pojetí berní zisk stanovený na základě skutečného hospodářského výsledku obsaženého v obchodní bilanci po její úpravě podle berního práva, čímž vznikla berní bilance v dobové terminologii finanční vědy.⁶⁴

Pozemková daň, jak byla koncipována v hlavě IV zákona o přímých daních, zatěžovala drážbu pozemku, který bylo možné hospodářsky obdělávat. Základem pro vyměření daně byl katastrální výtěžek, tak jak byl zapsán v pozemkovém katastru, zvýšený o berní valorizaci, tedy násobený podle příslušné parametrické normy.⁶⁵ Nejednalo se o skutečný výtěžek z pozemku dosažený v daném berním roce, ale o hodnotu stanovenou zmíněným způsobem. Nejednalo se ani o dobu tzv. katastrální daně, jak je uvažována v současnosti, která má představovat hodnotu nemovité věci zapsanou v katastru. Daň byla notně kontroverzní už v legislativním procesu.⁶⁶ K dani bylo třeba, aby berní úřady prováděly každoroční repartici podle pomůcek oznamované příslušné obci. Daň pak byla vyměřována obdobou dnešního hromadného předpisného seznamu.⁶⁷

Hlava V. upravovala **domovní daň**, jež se skládala z daně činžovní a daně třídní. Domovní dani byly podrobeny všechny budovy spojené pevně se zemí nebo v zemi, zřízené k trvalým účelům, společně se zastavěnou plochou a nádvořím.⁶⁸ Poplatníkem daně byl vlastník nebo trvalý uživatel budovy či jemu na roveň postavený doživotní uživatel. V případě supere-

⁶³ § 76 odst. 2 zákona o přímých daních.

⁶⁴ FUNK, op. cit., s. 324 an.

⁶⁵ § 103 zákona o přímých daních.

⁶⁶ FUNK, op. cit., s. 338.

⁶⁷ K tomu viz § 104 an. zákona o přímých daních.

⁶⁸ § 117 zákona o přímých daních.

difikátu, kdy budova stála na cizím pozemku nebo na cizích zdech, bylo stanoveno, že poplatníkem je ten, kdo superedifikát požívá, tedy vlastník či uživatel dané budovy.⁶⁹ **Činžovní daň** zdaňovala vlastníkův či uživatelův výnos z hrubého nájemného, tedy souboru všech smluvených plateb plynoucích poplatníkovi, a to nejen v penězích, bez ohledu na to, zda bylo skutečně přijaté, pokud nebylo uznáno za prokazatelně nedobytné. Činžovní daň zahrnovala i zdanění nebytových prostor. Naopak **třídní daň** dopadala na obytné budovy s nepronajatými obytnými místnostmi, resp. takové obytné budovy, které nepodléhaly činžovní dani. Podobně jako u pozemkové daně se jednalo o daň katastrální, přičemž v katastru vedeném berní správou se zapisovala paušální roční užitková hodnota.⁷⁰

Rentová daň byla naložena podle hlavy VI. na poplatníky, kdo z majetkových předmětů nebo práv bral požitky, které nebyly již v tuzemsku po zákonu přímo stíženy pozemkovou, domovní, všeobecnou nebo zvláštní výdělkovou daní. Podle demonstrativního výčtu obsaženého v ustanovení § 172 odst. 2 takovými požitky byly zejména:

1. Úroky a renty z dlužních úpisů veřejných fondů, z půjček zemských, okresních (municipálních) a obecních;
2. Úroky ze všech jiných, jakkoli nazvaných veřejných a soukromých, úpisy utvrzených nebo neutvrzených, zajištěných nebo nezajištěných půjček, dlužních pohledávek nebo jinakých kapitálových pohledávek; na př. úroky z dílčích dlužních úpisů, ze zástavních listů, z hypotečních půjček, z půjček na prostý dlužní úpis, na směnku; dále z nedoplatků kupních cen, z pohledávek na běžném účtu, z kaucí, z deposit, z pokladničních poukázek, z úsporných vkladů;
3. Eskomptní zisky zastupující úroky;
4. Pachtovné z propachtovaných živností, ze živnostenských oprávnění a z jiných předmětů, nepodrobených ani pozemkové ani domovní dani;
5. Všelíké renty s výjimkou těch, které byly přímou úplatou za konané služby, a s výjimkou odpočinkových a zaopatřovacích platů, na příklad renty (dědičné, dočasné, doživotní), které vyplácely pojišťovny,

⁶⁹ § 119 odst. 4 zákona o přímých daních.

⁷⁰ § 162 zákona o přímých daních; též FUNK, op. cit., s. 350 an.

zaopatřovací ústavy, pensijní a vdovské pokladny nebo jiné pokladny a ústavy podobného druhu za určité vklady, nebo které se zakládaly na darování, posledním porízení nebo na koupi důchodu; výkupné a náhradové renty, renty za převzetí postátněných podniků; výměnkářské dávky a výměnky; důchody z užívacího práva, ze služebností, z břemen na pozemku váznoucích a z podobných oprávnění;

6. Jiné běžné platy, dávky a podpory, pokud se dávající pravoplatně zavázal je poskytovat, nebo pokud měl k nim povinnost podle zákona nebo podle soudního rozsudku, jako na příklad příspěvky na výživu, náhrady za nevykonávaná oprávnění nebo za přenechaný výkon oprávnění, patentů, výsad, vynálezů atd. jiným osobám;
7. Úroky a dividendy z cizozemských cenných papírů, pokud tyto požitky nebyly vyňaty z daňové povinnosti.

Rentová daň byla založena na diagonálním vztahu, poněvadž byla srážena dlužníkem, a to v případě těch „rent“, které uváděl zákon.⁷¹

Katalog přímých daní uzavírá **daň z tantiém a z vyššího služného** upravená v hlavě VI. Dani z tantiém byly podrobeny požitky, které dostávali členové představenstva, dozorčí a správní rady, generální rady, administracní rady, kuratoria apod. akciových společností a komanditních společností na akcie. Společnost měla status plátce a vybírala daň srážkou při výplatě požitků. Dani z vyššího služného podléhalo neosvobozené služné zdaněné již důchodovou daní. Daň byla ve své podstatě navýšením důchodové daní, resp. druhým zdaněním, pokud roční služné přesáhlo zákonem stanovenou mez 100.000 Kč. Základem daně byla částka, o kterou byla zákonem stanovená mez překročena.⁷²

Daně výnosové obsažené v zákoně o přímých daních jsou ve skutečnosti výnosovými daněmi jen v případě pozemkové a domovní daně, zbývající daně jsou ve své podstatě jinou důchodovou daní. Výnosové daně mají zdaňovat výnos, který plyne z majetku bez vlastního přičinění poplatníka.⁷³ Zákonodárce před devadesáti lety hledal optimální úpravu daňových příjmů státní pokladny, přičemž se potýkal se specifickými problémy daně doby a současně i s obecnými problémy, které se vyskytují v každé době.

⁷¹ § 180 an. zákona o přímých daních.

⁷² § 184 zákona o přímých daních.

⁷³ Což dobově podrobuje Funk kritice. Viz FUNK, op. cit, s. 54.

Především to bylo zajištění dostatečného zdroje příjmů zejm. státního rozpočtu, ale také zřízení takového mechanismu výběru daní, který nebude nadměrně obtížný pro nositele materiálního i správního břemene daně a současně který bude nadále vycházet z daňových tradic platných na daném území. Je pozoruhodné, jak se oblast zdanění příjmů vyvíjela v čase, kolik institutů a mechanismů zůstalo více méně beze změn a je možné o nich hovořit jako o konstantách právní úpravy daní. Při studiu dobové literatury je zřetelný důraz na poznání berního práva, jako jedné z nejdůležitějších vědních disciplín a odvětví práva, která významným způsobem ovlivňuje chod ekonomiky. Inspiroující je hluboká znalost autorů z oblastí národního hospodářství a finanční vědy ve vztahu k finančnímu právu, jakož i citlivost, fundovanost a svým způsobem politická neutralita při podávání příčin a účelu regulace, jakož i interakcí finančního práva, v tom i právní regulace daní, k jiným právním odvětvím.

Na druhé straně je smutné, že ani po devadesáti letech nebylo vyslyšeno volání po kvalitní a ucelené úpravě berního práva. Plně zůstává aktuální Funkovo lamentování nad stavem finančního práva v článku uveřejněném v revui *Moderní stát* v roce 1932:

*„Zákony berní, jak dříve tak i namnoze nyní, pracují se v jednotlivých odděleních ministerských bez zachování jednotných hledisek při vymezování základních pojmů. Právníckému propracování zákonů nevěnuje se vždy žádoucí péče, zvláště kde jde o zákony narychlo vydávané, by docílen byl finanční výsledek z nich co nejdříve.“*⁷⁴

⁷⁴ Ibidem, s. 18.

2 TEORIE DŮCHODOVÝCH DANÍ

Teorie důchodových daní není v žádném případě jednoznačná a jednoduchá.

Thuronyi např. rozeznává hned **osm rodin práva důchodových daní**:⁷⁵

1. Britská – mj. Austrálie, Kanada, Kypr, Indie, Irsko, Izrael, Keňa, Malajsie, Malta, Nigérie, Singapur, Jihoafrická republika, Velká Británie;
2. Americká – mj. Filipíny a USA;
3. Francouzská – mj. Alžírsko, Kamerun, Francie, Maroko;
4. Latinskoamerická – mj. Argentina, Brazílie, Mexiko;
5. Transformující se státy
 - a) Pobaltí, Ruská federace a postsovětské státy;
 - b) Ostatní – mj. Česká republika, Slovensko, Polsko, Maďarsko, Slovinsko, Chorvatsko, Bulharsko, Rumunsko, Čína a Vietnam;
6. Severoevropská
 - a) Německá – kromě Německa také Rakousko, Švýcarsko a Lucembursko;
 - b) Holandská – kromě Nizozemí také Surinam;
 - c) Severská – Dánsko, Island, Finsko, Norsko a Švédsko;
 - d) Belgická;
7. Jihoevropská
 - a) Portugalská – kromě Portugalska např. Mosambik;
 - b) Italská – kromě Itálie např. Etiopie a San Marino;
 - c) Španělská – kromě Španělska také Rovníková Guinea;
 - d) Řecká;
8. Smíšená – mj. Egypt, Indonésie, Irán, Japonsko, Korea, Thajsko a Turecko.

Daně z příjmů se staly součástí daňové soustavy České republiky s účinností od 1. ledna 1993. Jedná se o typické představitelky přímých důchodových

⁷⁵ THURONYI, Viktor. *Tax Law Design and Drafting. Vol. 2.* Washington: International Monetary Fund, 1998, s. XXIV. ISBN 1-55775-633-3.

daní typu *in personam*. Z hlediska subjektu se důchodové daně člení na daň z příjmů fyzických osob (osobní důchodová daň, daň z příjmů jednotlivců) a daň z příjmů právnických osob (korporátní daň, daň ze zisku společnosti). Je na místě klást si také otázku, zda mezi důchodové daně neřadit též pojistné. Pojistné na sociální zabezpečení má minimálně částečně a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti zcela charakter daně⁷⁶ s ohledem na ustálenou definici daně brněnské školy daňového práva. Tato škola daň charakterizuje jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění je pak pravděpodobně spíše pojistným než daní. Rovněž OECD ve své klasifikaci daní považuje příspěvky na sociální pojištění za daně.⁷⁷ Přestože daňová reforma v roce 1993 počítala s univerzálností daně z příjmů a s oddělením příspěvků na pojištění od daňových povinností,⁷⁸ provázanost důchodových daní na pojistné a integrace pojistného do důchodových daní je zřejmá i v dnešní konstrukci dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Více pozornosti je této problematice věnováno v kapitole o superhrubé mzdě.

V rámci právní regulace důchodových daní je třeba rozhodnout, zda mají být daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob upraveny jedním nebo dvěma právními předpisy. Zahraniční právní úpravy se v tomto ohledu velmi liší a daňová teorie rozlišuje mezi „**single tax laws**“ (obě daně jsou regulovány v rámci jednoho předpisu) a „**separate tax laws**“, který počítá se dvěma zvláštními právními předpisy pro každou daň.⁷⁹ V České republice byl zvolen model jediného zákona upravujícího obě příjmové daně,

⁷⁶ BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2013, s. 192 an. ISBN 978-80-7478-045-5.

⁷⁷ Srov. ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 58. ISBN 978-80-7400-005-8.

⁷⁸ Výchozím bodem při stanovení sazeb daně z příjmů fyzických osob byl předpoklad, že součet daně a příspěvků pojišťovacích fondů nebude v globálním měřítku vyšší než minulá sazba daně ze mzdy. Oddělení pojistného do fondů sociálního pojištění, fondu zdravotního pojištění a fondu zaměstnanosti zaručuje, že tyto peněžní prostředky budou využity k účelům k tomu určeným. Srov. RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 126. ISBN 978-80-210-4732-7.

⁷⁹ *Ibidem*, s. 126.

neboť obě do jisté míry řeší společné problémy. Na druhé straně se tyto důchodové daně v určitých aspektech také významně odlišují (např. způsobem stanovení základu daně a výpočtem daně). Proto se první část zákona o daních z příjmů zabývá zdaněním příjmů fyzických osob, druhá část formuluje podmínky pro zdanění příjmů právnických osob a např. třetí část zákona obsahuje daňové podmínky, které jsou pro fyzické a právnické osoby společné.

Při úvahách o nové koncepci zdanění důchodů v České republice v letech 2008-2009, na které se autor této kapitoly podílel, byla tato problematika otevřena znovu. I v tomto případě došlo k příklonu k jedinému právnímu předpisu regulujícímu obě daně. Vedle výše uvedených důvodů bylo přihlédnuto také např. ke specifickému zdanění některých typů společností (veřejná obchodní společnost a částečně komanditní společnost), kde jsou podíly na zisku zdaněny osobní důchodovou daní. Argumentem byla rovněž Legislativní pravidla vlády, která nepřipouští opakování jednoho textu v několika právních předpisech (což by bylo nezbytné u mnoha institutů společných oběma daním, např. u odpisů). Jistě lze namítnout, že Legislativní pravidla vlády nemají povahu zákona a jeho závaznost a že se často „ohnou“ ve prospěch jednoduchosti, přehlednosti atd., nicméně v daném konkrétním případě by to na přehlednosti nedodalo.

2.1 Počet a smysl důchodových daní

Z ekonomického hlediska je sporné, kolik důchodových daní má vůbec existovat, resp. zda mají existovat dvě důchodové daně či jen jedna jediná. V rámci diskuze na vědecké konferenci zazněl z pléna anonymní návrh zrušit všechny daně vč. daní důchodových s výjimkou daně z přidané hodnoty. Jistě existují státy, kde daň z příjmů vybíraná není, ale tyto země jsou obvykle specifické tím, že jejich ekonomika je zaměřena na těžbu nerostných surovin nebo na turistický ruch. Thuronyi uvádí jen dva členské státy Mezinárodního měnového fondu, které nemají žádnou důchodovou daň: Vanuatu a Bahamy. Další státy přeci jen vybírají v určité podobě nějakou příjmovou daň. Maledivy mají např. daň z bankovních příjmů, Sv. Kitts and Nevis zdaňují jen společnosti, ale nikoliv jednotlivce. Spojené arabské emiráty, Katar a Omán mají daň z příjmů právnických osob, která se převážně

týká jen těžařských společností a finančních institucí.⁸⁰ Ve středoevropském prostoru, v případě vyspělé země a členského státu Evropské unie jakým je Česká republika, takový přístup není možný.

Stejně tak pravděpodobně nebude nikdy možné zrušit daň z příjmů právnických osob, byť z ekonomického hlediska by se nemuselo jednat o krok špatným směrem. **Integralistický přístup** daň z příjmů korporací kritizuje, neboť dochází k dvojímu zdanění příjmů: nejdříve na úrovni společnosti, následně u jednotlivce. Přitom v konečném důsledku musí daň platit vždy jednotlivce, neboť všechny zisky korporací se na konci stanou osobním důchodem fyzické osoby. Naopak **absolutistický přístup** souběh obou důchodových daní obhájí s tím, že společnosti jsou subjektem práva s vlastním majetkem, rozhodováním a ekonomickou silou.⁸¹ Existence korporátní daně znamená také to, že vůbec dojde ke zdanění, a to také v konkrétním státě. Ponechat jen osobní důchodovou daň by znamenalo, že společnosti zisk nerozdělí, ale budou ho neustále reinvestovat na úkor veřejných fondů. Pokud by byl zisk vyplácen do zahraničí, nebylo by možné daň vybrat v tom státě, kde společnost zisk vytvořila. Rovněž je možné argumentovat tím, že společnosti platí daň za to, že mohou využívat veřejných služeb a (dopravní) infrastruktury v té zemi, kde podnikají.⁸²

Korporátní daň může mít své opodstatnění také v souvislosti s úpravou ručení samotných společností a také společníků za závazky obchodních společností. Zatímco podnikající fyzická osoba ručí za závazky celým svým majetkem (a to stejné platí pro společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti), v případě komanditisty komanditní společnosti a společníka společnosti s ručením omezeným ručí tyto osoby jen do výše svého nesplaceného kapitálu (akcionář akciové společnosti pak nemá k závazkům společnosti žádný vztah). Bylo by pak logické,

⁸⁰ THURONYI, op. cit., s. XXV.

⁸¹ Široký mezi systémem plné integrace (konduitní systém započítávající korporátní daň do osobní daně) a systémem nulové integrace (dvojí zdanění) nachází celou řadu možností, jak dopady dvojího zdanění zmírnit: odpočet daně placené z rozděleného zisku z daňového základu společnosti (systém odpočtu dividend), rozdílná sazba na rozdělené a nerozdělené zisk společnosti, zvláštní daň na přijaté dividendy, jejich úleva, zápočet či osvobození. Srov. ŠIROKÝ, 2008, op. cit., s. 143–144.

⁸² Srov. Ibidem, s. 137. Též KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2006, s. 190–193. ISBN 80-7357-205-2.

aby měla podnikající fyzická osoba a další osoby s obdobným ručitelským vztahem k závazkům nižší daňovou povinnost jako určitou formu kompenzace za toto ručení. V podmínkách České republiky to však neplatí absolutně např. s ohledem na minimální výši základního kapitálu společnosti s ručením omezeným nebo s ohledem na neexistující povinnost základní kapitál ve společnosti držet.

Smysl daní pro hospodářské fungování státu je nesporný. Je otázkou, zda výslovně vymezovat smysl a účel zákona (*ratio legis*) i v samotném textu právního předpisu. Cíl zákona by totiž byl jen tzv. finální normou, která je sama o sobě jen stěží aplikovatelná. Nicméně s ohledem na obecnou nechuť hradit daně by bylo vhodné uvést obecné pravidlo každého daňového zákona, že jeho účelem je řádné a včasné splnění daňových povinností, prostřednictvím kterých se (fyzické a právnické) osoby podílí na financování veřejných potřeb, tj. financování chodu státu a jím zajišťovaných veřejných statků.

Pakliže by měl zákon obsahovat i další obecně platné principy, je vhodné zmínit např. princip platební schopnosti, který znamená, že poplatníkům je stanovena daňová povinnost ve výši odpovídající výši jejich příjmu. Zásadu spravedlnosti formuloval již Smith („*Rozdělení daňového zatížení by mělo být rovnoměrné. Každý občan by měl platit spravedlivý podíl.*“⁸³), který rozlišuje mezi spravedlností horizontální (lidé, kteří mají stejně, by měli platit stejné daně) a vertikální (lidé, kteří mají více, by měli platit na daních více).

Vedle fiskální funkce daně je třeba připomenout také funkce regulační a stimulační, projevující se v rozličných podobách konstrukčních, zejm. korekčních prvků daně. To však velmi často naráží na princip neutrality: jak samotné daně, tak korekční prvky tento princip⁸⁴ narušují tím, že motivují subjekty k určitému ekonomickému chování, ke kterému by jinak nedocházelo. Příklady takového chování je nepochybně mnoho, je možno uvést např. tzv. švarcsystém. Je tedy nezbytné aplikovat též zásadu zákazu zneužití práva, tj. neposkytovat právní ochranu takovému jednání, jehož cílem je vyhnout se dani. Bude již na aplikační praxi, aby hledala tenkou linku mezi

⁸³ MUSGRAVE, Richard. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha: Management Press, 1997. ISBN 80-85603-76-4.

⁸⁴ Pro určité zjednodušení je pojmů „zásada“ a „princip“ využíváno v této kapitole jako synonym.

zneužitím práva a daňovou optimalizací, která je samozřejmě legální. Ideálně by měl přímo poplatník daně prokazovat, zda má konkrétní transakce i jiný význam než dosažení daňového zvýhodnění.

Nezbytným principem platným pro všechny daně je v neposlední řadě také **spravovatelnost** daně, resp. její efektivní (tj. rychlá a levná) správa. Minimalizace korekčních prvků daně je primárním krokem k naplnění tohoto, v podmínkách nejen České republiky velmi ambiciózního cíle. K efektivní správě důchodových daní nepochybně přispívá také jejich počet. Z tohoto důvodu se jako neefektivní jeví různé daně církevní, živnostenské, dědické a darovací, z příjmů z nemovitého majetku či německý příspěvek solidarity na pomoc rozvoji východní části země. Obdobně je možné smýšlet o důchodových daních placených na úrovni územní samosprávy (obecní, krajské, regionální, kantonální, federální a obdobné daně), ať už mají podobu samostatné daně spravované na příslušné úrovni místními orgány, nebo příplatku k základní „státní“ důchodové dani. Nejen z pohledu poplatníka se jako vhodné jeví vytvoření jednoho inkasního místa, kde by probíhala jak správa důchodové daně, tak i pojistného. Důvodem je časová a finanční úspora nejen na straně daňového subjektu, ale i správce daně, neboť obvykle je základem daně a pojistného stejná částka.

2.2 Subjekt daně

Poplatník důchodové daně je subjekt, jehož příjmy podléhají dani. S ohledem na celosvětově uznávané definice v daňovém právu obecně jsou poplatníky důchodových daní všechny osoby, tj. osoby fyzické i právnické, přičemž fyzické osoby platí daň z příjmů fyzických osob a české právnické osoby a případně další subjekty podle zahraničních právních řádů hradí daň z příjmů právnických osob. Tímto vymezením neunikne ze zdanění žádný subjekt mající příjmy. Poplatníky je třeba rozlišit na daňové rezidenty, kteří mají neomezenou (všeobecnou) daňovou povinnost, a nerezidenty s omezenou daňovou povinností.

Pravidla pro určení rezidentství určují smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Rezidentura u fyzických osob vychází z bydliště na území konkrétního státu (stálý byt, v němž se fyzická osoba zdržuje, nebo má úmysl se zdržovat) nebo místa, kde se osoba obvykle zdržuje (pravidlo 183 dnů, s výjimkou

lécení a studia). U právnických osob je rozhodující sídlo a místo skutečného vedení. Případy dvojího rezidenství jsou obvykle řešeny smlouvami o zamezení dvojího zdanění.

Vymezení plátce důchodové daně je složitější. Z hlediska hmotněprávního se u důchodových daní plátce daně nevyskytuje. Pouze v daňovém procesu můžeme vymezit plátce daně z příjmů jako subjekt, který je odpovědný za to, že daň u poplatníka srazí, vybere a odvede ji správci daně. Subjektem důchodové daně plátce být tedy nemůže, je toliko daňovým subjektem z hlediska procesního (typicky zaměstnavatel u daně z příjmů ze závislé činnosti).⁸⁵

Nejen v České republice jsou s ohledem na způsob ručení za závazky společnosti a výkon rozhodovací činnosti ve společnosti poplatníky osobní důchodové daně také společníci veřejné obchodní společnosti a komplementáři komanditní společnosti.

Zdanitelnou jednotkou nemusí být vždy jen jednotlivec, ale i manželé či rodina. Jedná se o tzv. manželský, resp. rodinný *splitting*, který je velmi často považován za daňovou úlevu. Oprávněně, neboť jeho účelem je snížení daňové povinnosti jednotlivce. V České republice byl *splitting* využíván v dobách procentní progresivní sazby daně a po přechodu na procentní lineární sazbu byl „pro nadbytečnost“ zrušen. Bylo by však velmi vhodné jej znovu zavést, a to nejen kvůli návratu k progresivitě sazby daně z příjmů fyzických osob (byť je druhá sazba označována jako solidární zvýšení daně), ale i kvůli dalším aspektům, které mohou vést k daňové optimalizaci (např. jeden z manželů či členů rodiny je student, poskytuje dobročinné dary, má své životní pojištění a penzijní připojištění atd.). Stávající institut spolupracující osoby není dostatečný, když se především vztahuje jen na příjmy ze samostatné činnosti.

2.3 Předmět daně

Předmětem daně musí být veškeré příjmy, tedy nejen příjmy peněžní, ale i ty nepeněžní či dosažené směnou, bez ohledu na složitost prokazování takových příjmů či jejich hodnoty. V opačném případě by nebylo možné hovořit o spravedlnosti zdanění. Výši nepeněžních plnění

⁸⁵ Srov. BOHÁČ, op. cit., s. 81.

je třeba do jisté míry regulovat, např. též daňovými předpisy, aby nedocházelo k jejich zneužívání; jsou omezeny náhrady nákladů na pracovní cesty, je zdaňováno využití služebního vozidla pro soukromé účely apod.⁸⁶ Zdanění imputovaných důchodů je administrativně ještě obtížnější: jak stanovit imputovanou rentu u domu obývaného vlastníkem? Jak zdanit ženu, která pracuje v domácnosti? Přesto některé státy zdaňují i imputované důchody a na oplátku poskytují úlevy např. pro oba manžele či na pomocníci v domácnosti.⁸⁷ Nabízí se i zdanění nerealizovaných důchodů – kapitálových výnosů (růst hodnoty obrazu, cenného papíru apod., aniž by došlo k jeho prodeji, tj. získání skutečného příjmu). Administrativní obtíže jsou však natolik velké (stanovení hodnoty, platební schopnost poplatníka atd.), že žádný stát ke zdaňování nerealizovaných důchodů nepřistupuje.⁸⁸ Až když dojde ke skutečnému prodeji, může dojít ke zdanění. Mnohé státy ovšem rozlišují mezi dlouhodobou investicí, která je často od daně osvobozena, a krátkodobou spekulací, kdy zisk dani podléhá.

Musgrave přebírá Haig-Simonsovu definici zdanitelného důchodu jakožto součtu spotřeby a změny bohatství v daném období a při definici úplného důchodu vymezuje sedm bodů.⁸⁹

1. Čistý důchod: ke spotřebě leze použít pouze čistý důchod, stejně tak za přírůstek bohatství může být považován jen čistý důchod. Základem daně by tedy měl být čistý důchod, po odečtení nákladů na jeho získání, resp. i ztrát;
2. Kapitálový a pracovní důchod: není důležité, z jakého zdroje důchod pochází;
3. Reálný důchod: (za předpokladu zvýšení důchodu) s rostoucí inflací klesá reálná hodnota nominálních odpočtů a v případě progresivních sazeb se snižují reálné hodnoty jednotlivých daňových pásem;
4. Realizovaný důchod: nezáleží, zda je důchod realizován v hotovosti nebo zvýšením hodnoty aktiv;

⁸⁶ Srov. KUBÁTOVÁ, op. cit., s. 170.

⁸⁷ Ibidem, s. 170–171.

⁸⁸ Ibidem.

⁸⁹ MUSGRAVE, op. cit. In: ONDRÁČEK, Jiří. *Mezinárodní komparace stanovení základu daně z příjmů fyzických osob*. Praha, 2012, 60 s., s. 4–8. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Národohospodářská fakulta. Vedoucí práce Petr BARTOŇ.

5. Imputovaný důchod: poplatník ne vždy na spotřebu využívá své příjmy (pěstuje si své potraviny, zhotovuje vlastní oděvy, bydlí ve vlastním domě), nicméně zahrnutí imputovaných důchodů se pro zdanění jeví jako nepraktické;
6. Transfer: jak veřejné (penze, dávky), tak soukromé (dědictví, dary) transfery představují zvýšení bohatství, a proto by měly být zdaňovány důchodovou daní;
7. Nepravidelný důchod: zvyšuje bohatství, a proto by měl být zdaňován, problém nastává při progresivní sazbě daně a rozložení nepravidelného důchodu do několika zdaňovacích období.

Je evidentní, že ekonomické teorie preferují zdanění veškerých příjmů, bez ohledu na jejich formu či druh. Také Česká republika vykročila obdobným směrem, když do důchodových daní byly podřazeny i příjmy z dědictví a z darování. Přesto se ještě pořád vyskytují některé druhy důchodů, které dani nepodléhají, např. veřejné penze (starobní a jiné důchody). Naopak soukromé penze jsou obvykle od daní osvobozeny, neboť se ani při přispívání do důchodového fondu, ani při jeho čerpání nemění vlastnictví.⁹⁰

Zatímco u korporátní daně existuje jen jediný typ zdanění, u fyzických osob vychází daňová teorie ze dvou základních typů zdanění:⁹¹

1. Univerzální syntetická daň (*global income tax*) – předpokládá jednotnou právní úpravu pro různé druhy příjmů (peněžité či naturální) plynoucí z rozličných zdrojů (ze závislé činnosti, z podnikání, z pronájmu atd.);
2. Analytická daň (*schedular income tax*) – každý příjem se zdaňuje odděleně podle jeho zdroje (z podnikání, ze zemědělství, ze mzdy, z pronájmu atd.).

V České republice by bylo vhodné snížit stávajících pět různých druhů příjmů fyzických osob a s tím souvisejících pět dílčích základů daně do max. tří druhů:

1. Příjmy ze závislé činnosti;
2. Příjmy z ekonomické činnosti (ze závislé činnosti a z nájmu);
3. Ostatní příjmy vč. příjmů z kapitálového majetku.

⁹⁰ Srov. KUBÁTOVÁ, op. cit., s. 172.

⁹¹ ŠIROKÝ, 2008, op. cit., s. 122–123. Též BURNS, Lee, KREVER, Richard. Individual Income Tax. In: Thuronyi, op. cit., s. 495–499.

2.4 Výpočet daně

Při porovnání zahraničních úprav je vcelku evidentní univerzální vzorec pro výpočet důchodové daně:

Základ daně

- Položky snižující základ daně / odčitatelné položky

Upravený základ daně

Daň *brutto* I stanovená procentní sazbou daně

- Slevy na dani

Daň *netto*

2.4.1 Základ daně

Základ daně je tvořen součtem všech zdanitelných důchodů poplatníka. Je možné, že konstrukce základu daně z příjmů fyzických a právnických osob se může lišit, stejně tak konstrukce dílčích základů daně (z jednotlivých druhů příjmů). Nicméně cílem spravedlivého zdanění je, aby subjekty, jimž plynou důchody z různých zdrojů, byli zdaněni stejně.⁹² A je spravedlivé (také s ohledem na Musgraveovu teorii) zdaňovat pouze čistý důchod. Ideálně by měl být základ daně z příjmů fyzických i právnických osob tvořen právě a pouze **příjmy, které zvyšují bohatství poplatníka**. Český zákon o daních z příjmů definuje základ daně z příjmů právě takto obecně jako částku, o kterou příjmy ve zdaňovacím období přesahují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.⁹³ Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

V případě daně z fyzických osob v České republice se uplatňují dílčí základy daně, které mohou být konstruovány odlišně. Základem daně z příjmů fyzických osob je pak součet dílčích základů daně stanovený u jednotlivých druhů příjmů.⁹⁴ Oproti základnímu pravidlu je odlišně koncipován toliko dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, a to jako rozšířený základ daně, kdy hrubá mzda zvyšována o pojistné na tzv. **superhrubou mzdu**.

⁹² KUBÁTOVÁ, op. cit., s. 169.

⁹³ § 5 odst. 1, § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

⁹⁴ Problematice podřaditelnosti jednotlivých konkrétních příjmů do příslušných druhů příjmů je věnována pozornost v kapitole o superhrubé mzdě.

Tento čistý model superhrubé mzdy je užíván již jen v Maďarsku. Pojistné ovšem v žádném případě není možné považovat za příjem zaměstnance zvyšující jeho celkové bohatství, a proto je nutné stávající způsob tvorby dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v České republice odmítnout jako celkově nespravedlivý. Koneckonců to platí také pro daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti, kdy pojistné není daňově uznatelným výdajem. Je však možné souhlasit s tím, že pojistné se již dále jako výdaj neuplatní, pakliže poplatník uplatňuje místo reálných paušální výdaje. Nicméně výše paušálních výdajů v České republice je neakceptovatelně vysoká a není přitom rozlišováno, o jakou činnost se fakticky jedná a jaké průměrné výdaje jsou na dosažení příjmu z konkrétní činnosti vynakládány. Také u zaměstnanců se nabízí snížit jejich hrubou mzdu o výdaje související s dosažením mzdy. Těmito výdaji mohou být vedle pojistného také např. výdaje na cestu do zaměstnání, na oblečení atd. Jejich přesnou výši by bylo pravděpodobně obtížné a administrativně náročné přesně určit, nicméně nabízí se určitá forma paušálních výdajů stanovených buď procentem z hrubé mzdy, nebo pevnou částkou.

V případě právnických osob se základ daně odvozuje z účetního zisku, avšak je velmi často upravován a v konečném důsledku je účetní zisk a daňový zisk odlišný. Důvodem jsou mj. různé daňově uznatelné náklady, různé předpisy pro daňové odpisy a obecně rozdílnost účetních a daňových odpisů, různé daňové úlevy a také jiné možnosti započtení daňových ztrát.

Je také na zvážení zákonodárce, zda vybírat daň z rozdílu mezi příjmy a výdaji, tedy z rozdílu mezi skutečně získanými a skutečně vynaloženými finančními prostředky, nebo z rozdílu výnosů a nákladů, tj. z rozdílu vyfakturovaných částek. Ne nutně musí být zvolený model aplikován stejně na fyzické a na právnické osoby. Rozhodnutí pro účely důchodových daní se následně musí projevit také v právní regulaci daně z přidané hodnoty.

Specifickou formou základu daně je tzv. samostatný základ daně pro zdanění daní vybíranou srážkou (**srážková daň**). Daňovou povinnost za poplatníka plní poskytovatel příjmu a poplatník již nemá povinnost uvádět příjem v daňovém přiznání. Srážková daň se aplikuje zejm. u nižších příjmů, které nejsou obvykle spojeny s dalšími výdaji, jako určitá forma snižování

administrativní zátěže na straně poplatníka. Typicky se jedná o příjmy z kapitálového majetku (úroky z účtu, dividendy apod.), méně často se vyskytuje u marginálních příjmů ze závislé činnosti (druhé zaměstnání poplatníka).

2.4.2 Sazba daně

Na úvod je nezbytné uvést, že sazby daně jsou obvykle voleny při komparaci důchodových daní a někteří autoři z toho pak dovozují, ve které zemi je nejpriznivější daňový systém. To je ovšem třeba důrazně odmítnout: sazba daně je jen jedním z konstrukčních prvků, vedle základu daně a korekčních prvků. Je třeba si přiznat, že **porovnání daňového zatížení je obecně nemožné, vždy bude třeba vycházet z konkrétní osobní situace poplatníka (jak fyzické, tak i právnické osoby) a konkrétní výše příjmů a komparovat efektivní sazbu daně.**

Sazby obou daní z příjmů musí být logicky pouze procentní, neboť základ daně je vyjádřen v penězích. Nabízí se tři varianty: progresivní, lineární a degresivní. Procentní degresivní sazba daně je využitelná pouze v případě, že ji zákonodárce volí jako stimulační efekt pro podporu podnikání, a poplatník nemá ambice příjmy před správcem daně schovávat.

Procentní progresivní sazba je nejrozšířenější u daně z příjmů fyzických osob. Obvykle je volena klouzavá varianta průběžně se zvyšujícího procenta sazby s ohledem na rostoucí výši základu daně. Může být stanovena vzorcem, nebo v tabulce. Naopak procentní lineární sazba daně je forma sazby převažující u daně z příjmů právnických osob, nicméně především v zemích střední a východní Evropy je volena i pro osobní důchodové daně. Je třeba mít na paměti fantazii zákonodárce: např. v České republice se sice oficiálně udává procentní lineární sazba, avšak s ohledem na tzv. solidární zvýšení daně se fakticky jedná o sazbu procentní progresivní.

Zejm. laickou veřejností je procentní lineární sazba považována za synonymum pojmu **rovná daň**. To je ovšem velmi nepřesné. Hall a Rabushka,⁹⁵ kteří poprvé přišli s rovnou daní, vycházeli při definici rovné daně ze vzorce, kde je rozdíl mezi základem daně a nezdanitelným minimem násoben sazbou

⁹⁵ HALL, Robert E., RABUSHKA, Alvin. *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*. New York: McGraw Hill Book Company, 1983. ISBN 0-07-025670-5.

daně, bez aplikace dalších konstrukčních, resp. korekčních prvků.⁹⁶ Česká osobní důchodová daň ovšem využívá i dalších úlev, přinejmenším fixní základní slevy na dani, a proto není možné o rovné dani hovořit; jedná se o klasické progresivní zdanění (byť by byla sazba daně skutečně procentní lineární).

2.4.3 Korekční prvky

Právní regulace korekčních prvků nejen u důchodových daní je nejobsáhlejší částí každého daňového předpisu. **Korekční prvky jsou trojího typu s podskupinami:**

1. Osvobození od daně
 - a) Osvobození příjmu od daně;
 - b) Příjem není předmětem daně – vytvoření takové podskupiny zákonodárcem není logické, neboť režim příjmů, které nejsou předmětem daně, je stejný jako příjmů, které předmětem daně jsou, ale od daně jsou osvobozeny. Ani v jednom případě není nutný nárok na neplacení daně uvádět v daňovém přiznání. *De lege ferenda* by bylo logické, aby všechny příjmy podléhaly dani a některé příjmy byly od daně osvobozeny;
2. Standardní úlevy
 - a) Ze základu daně pro stanovení upraveného základu daně;
 - b) Z daně *brutto* pro výpočet daně *netto*;
3. Nestandardní úlevy
 - a) Ze základu daně pro stanovení upraveného základu daně;
 - b) Z daně *brutto* pro výpočet daně *netto*.

Některé korekční prvky může poplatník nějak ovlivnit jak obecně, tak co do jejich výše, jiné nikoliv, neboť jsou stanoveny přímo zákonem. Např. veškeré stávající nezdanitelné částky uvedené v § 15 zákona o daních z příjmů spadají do první skupiny. Naopak výši pojistného placeného zaměstnancem sám zaměstnanec ovlivnit nemůže, neboť je obligatorní a stanovené přímo zákonem i co do jeho výše. Hrubá mzda je automaticky snižována o toto pojistné a čistý příjem zaměstnance je tak krácen.⁹⁷

⁹⁶ In: ŠIROKÝ, 2008, op. cit., s. 8–9.

⁹⁷ Podrobněji viz kapitola o superhrubé mzdě.

Ekonomická daňová teorie, konkrétně Široký, rozlišuje mezi standardními a nestandardními úlevami od základu daně. Mezi standardní (*allowances*) řadí úlevy z titulu samotné existence osoby (tzv. nezdanitelné minimum, odečet pojistného), z důvodů vyživování dalších osob v domácnosti či invalidity. Za nestandardní úlevy (*deductions*) považuje takové, které jsou obvykle limitovány maximálním stropem a mají ambici podpořit určité ekonomické chování subjektu (investice a podpora podnikání, spoření, pojištění, dary, podpora vědy a výzkumu, uplatňování ztrát apod.). Slevy na samotné dani pak Široký označuje jako *credits*. Mohou mít podobu univerzální (jako základní sleva na dani, ale pak se *de facto* jedná o formu sociální dávky), nebo selektivní pro určité skupiny (studenti, důchodci, invalidé), případně mohou mít stimulační efekt (podpora investic, exportu atd.).⁹⁸ Kubátová⁹⁹ rozlišuje pouze mezi standardními a nestandardními úlevami (slovy brněnské školy daňového práva korekčními prvky) bez ohledu na to, zda je korekční prvek uplatňován na úrovni stanovení upraveného základu daně či daně *netto*. Na standardní úlevy mají nárok všichni bez ohledu na výši příjmu, na nestandardní pouze ti, kteří splňují konkrétní podmínky (zejm. co se výše příjmu týče) a bývají většími limitovány. Toto rozdělení se jeví jako vhodnější a praktičtější, především s ohledem na historickou zkušenost nejen v České republice: je evidentní, že přesun mezi *credits* a *allowances/deductions* je pouze politickým rozhodnutím. Mezi standardní úlevy řadí Kubátová základní úlevu pro poplatníka, odečtení skutečných či paušálních výdajů vč. pojistného, úlevy u pracovních důchodů (výdaje zaměstnanců), úlevu na manželku a na vyživované děti, příp. na další závislé osoby, na invaliditu, pro staré lidi, na hospodyně a pečovatelky. Za nestandardní úlevy považuje úroky z úvěrů, příspěvky na (soukromé) penze, dary, úlevy na lékařské výdaje, pořízení bydlení, provádění výzkumu, na studium, na investice, úlevy spojené s uplatňováním ztrát atd.¹⁰⁰ Je třeba mít na paměti, že podpora nejen zahraničních investic může mít mnoho podob, v maximální míře např. daňových prázdnin.

Množství korekčních prvků zdá se být nekonečné. Bohužel jsou ovlivněny politickými ambicemi a lobbingem zájmových skupin. Zákonodárce by si měl být vědom toho, že s každým dalším korekčním prvkem

⁹⁸ Srov. Ibidem, s. 125.

⁹⁹ KUBÁTOVÁ, op. cit., s. 173.

¹⁰⁰ Srov. Ibidem, s. 173–174.

se způsob daně stává složitějším a správa daní se prodražuje (viz např. sleva za umístění dítěte, sleva na evidenci tržeb). Korekční prvky by měly projít zcela zásadní reformou s cílem zjednodušit strukturu korekčních prvků, snížit jejich počet (stravenky, plnění z fondu sociálních a kulturních potřeb, zvýhodnění v ceně veřejné dopravy, sleva na evidenci tržeb apod.) a pokusit se o větší transparentnost a spravedlivost. Např. Vančurová si všímá vztahu benefitů ve vztahu mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem a uvádí tři zóny:

1. Zvýhodněná zóna – benefit je daňově uznatelným výdajem na straně zaměstnavatele a na straně zaměstnance je od daně osvobozen;
2. Restriktivní zóna – osvobození u zaměstnance neplatí a benefit není daňově uznatelným výdajem zaměstnavatele;
3. Optimální zóna – daňové zvýhodnění platí jen na jedné straně, tj. buď je u zaměstnance příjem z benefitu osvobozen, nebo je pro zaměstnavatele benefit daňově uznatelným výdajem.¹⁰¹

Určitou formou korekčního prvku může být i tzv. negativní důchodová daň. Z povahy věci je představitelná pouze u zdanění osobních důchodů. Negativní důchodová daň vychází z myšlenky garantovaného důchodu, tj. částky, kterou musí získat každý poplatník jako určitou formu životního minima. Ti, jejichž příjem tuto částku nepřesahuje, žádnou daň neplatí, resp. mohou mít dokonce od státu svůj důchod dorovnaný na úroveň minimálního důchodu.¹⁰² Takový stimulační efekt motivující k práci je představitelný pouze u osob, které mají důchod ze své závislé či samostatné činnosti. A právě takto je konstruován i daňový bonus v českém právním řádu, když vedle maximální výše daňového bonusu je stanoveno, že bonus může uplatnit pouze poplatník, který měl příjem alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy.¹⁰³

2.5 Správa daně a rozpočtové určení

Správa důchodových daní musí být vykonávána obecním správcem daně místně příslušným podle (reálného) bydliště či sídla daňového subjektu, neboť ten má k poplatníkovi nejbližší. Je ideální, když stejný správce daně

¹⁰¹ VANČUROVÁ, Alena. Přednáška VŠE. In: ONDRÁČEK, op. cit., s. 8–9.

¹⁰² ŠIROKÝ, 2008, op. cit., s. 133.

¹⁰³ § 35c odst. 4 zákona o daních z příjmů.

spravuje též daň z přidané hodnoty. Efektivnost specializovaného finančního úřadu pro velké daňové subjekty zatím nijak objektivně vyhodnocena nebyla; některé „menší“ subjekty, které přešly pod specializovaný finanční úřad, namítají, že jim chybí osobní vazba na správce daně, kterou měly dříve jakožto největší subjekty spravované finančním úřadem.

S ohledem na daňový charakter (minimálně části) pojistného, jeví se jako vhodné, aby i správu pojistného včetně zdravotního pojištění vykonával jeden orgán (**jedno inkasní místo** – JIM) a došlo tak k integraci výběru důchodové daně a pojistného. Ostatně i základ dně je velmi často totožný jak pro daň, tak pro pojistné. Integrace výběru by znamenala jediné přiznání a s tím související snížení administrativní náročnosti, časovou a personální, a tedy i finanční úsporu.

Zdaňovacím obdobím je obecně rok – kalendářní či hospodářský. S ohledem na některé typy příjmů, které nastanou až po několika letech investic (výdajů), by bylo možné uvažovat o delším zdaňovacím období pro vybrané subjekty, které by o to požádaly. Na druhé straně nepochybně existuje riziko snížení efektivity správy daně.

Administrativní úsporou je i **paušální daň**, která se může týkat jak malých společností, tak drobných živnostníků (určeno podle obratu). Široký rozlišuje vyvratitelnou a nevyvratitelnou metodu paušálních výdajů: v případě první metody je možné odvolat se proti paušální dani a doložit konkrétní výši daňové povinnosti důkazy (zejm. účetnictvím), u druhé metody možnost odvolání není. Základ daně je určován obvykle podle pomůcek a paušální může být určena buď absolutně stanovenou částkou předem, nebo procentní sazbou z dosaženého příjmu (přičemž není účetnictví a příjem stanoven odhadem).¹⁰⁴

Paušální daň je spíše výjimkou z obecného pravidla, že důchodová daň je stanovena na základě daňového přiznání, ve kterém sám poplatník uvádí veškeré skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. Jedná se o tzv. **autoaplikaci**, kdy je daňový subjekt povinen sám na sebe aplikovat daňověprávní předpisy, spočítat si vlastní daňovou povinnost a takto vypočtenou daň odvést správci daně. Až následně pak začne samotné daňové řízení, přičemž okamžikem

¹⁰⁴ ŠIROKÝ, 2008, op. cit., s. 132.

zahájení takového řízení je podání daňového přiznání. Velmi obvyklé je placení záloh, ať už poplatníkem, nebo plátcem daně; je možná také srážková daň sražená plátcem daně u zdroje, zejm. u kapitálových příjmů.

Výnos daně je obecně dělen mezi více rozpočtů: státní a jednotlivé územní rozpočty. Není vyloučen ani příplatek k základní „státní“ důchodové dani. Na rozdíl od jiných zemí, v České republice není možná **daňová asignace**, tj. stanovení určit části daně (stanovené fixně či procentem) na zákonem předem vymezené dobročinné účely.

2.6 Závěr

Teorie důchodových daní je velmi bohatá, přitom však z právního pohledu nebyla doposud hlouběji zpracovaná. Výše uvedený text zcela jistě není právně-teoretickou ucelenou doktrínou důchodových daní, spíše představuje jakýsi základ, na kterém se dá dále stavět,¹⁰⁵ a naznačení problematických aspektů zdanění důchodů. Mnohé myšlenky výše uvedené jsou podrobněji rozpracovány v následujících kapitolách. Pakliže dojde k rekodifikaci důchodových daní v České republice, bude třeba mj. zvažovat počet zákonů upravujících důchodové daně, možnost začlenění pojistného do regulace důchodových daní, unifikaci způsobů stanovení dílčích základů daně z příjmů fyzických osob, množství korekčních prvků vč. jejich praktického (stimulačního) efektu, mnohé otázky spojené se správou daně a konečně také možnou daňovou asignací. S ohledem na autoaplikaci je evidentní, že se musí jednat o systém jednoduchý a co nejvíce pochopitelný, levný, rychlý a efektivně spravovatelný.

¹⁰⁵ Obdobně např. v Polsku před nedávnem vyšla publikace POMORSKA, Alicja et al. *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*. Lublin: Wydawnictwo KUL, 2016. ISBN 978-83-8061-233-4.

3 HARMONIZACE OPATŘENÍ PROTI VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM

V lednu 2016 Evropská komise (dále také Komise) zveřejnila balík proti vyhýbání se daňovým povinnostem.¹⁰⁶ Z perspektivy rekodifikace důchodových daní představují pro zákonodárce největší výzvu dva dokumenty. Za prvé jde o směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem (dále také směrnice),¹⁰⁷ za druhé pak o doporučení k daňovým úmluvám. Směrnice byla 12. července 2016 přijata Radou. Vzhledem k tradičně zdlouhavému legislativnímu procesu v oblasti přímých daní je šest měsíců pozoruhodně krátká doba, která dle názoru autora vyjadřuje akutní potřebu členských států koordinovaně čelit rozkladu daňového základu a přesouvání zisků (dále BEPS).

Cílem této kapitoly je identifikovat výzvy, které směrnice o vyhýbání se daňovým povinnostem přináší a formulovat doporučení, jak ustanovení směrnice implementovat. Nejdříve jsou popsána relevantní ustanovení, která jsou poté kriticky analyzována, komparována s českou právní úpravou a pomocí syntézy jsou formulovány výzvy a doporučení. Vzhledem k aktuálnosti řešené právní úpravy je pochopitelné, že česká odborná literatura v této oblasti téměř neexistuje. Proto je při analýze ustanovení směrnice čerpáno převážně z cizojazyčných odborných článků, které se zabývají zejm. lednovým návrhem směrnice. Pro komparaci s českou právní úpravou je užívána česká odborná literatura, judikatura i právní předpisy.

¹⁰⁶ Anti Tax Avoidance Package. *European Commission: Taxation and Customs Union* [online]. 2016 [cit. 2016-10-17]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en

¹⁰⁷ Směrnice Rady 2016/1164/EU ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. In: EUR-Lex [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 25. 4. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&rid=1>

3.1 Kontext směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem

Směrnice navazuje na akční plán Komise z června 2015, který se zabývá spravedlivým a efektivním systémem daně z příjmů právnických osob. Jeho asi nejvýznamnější součástí je společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (dále CCCTB), jehož novou verzi představí Komise pravděpodobně v listopadu 2016. Nicméně vzhledem k neúspěchu s předchozím pokusem o prosazení návrhu CCCTB se Komise rozhodla rozdělit návrh na dvě části. Nejdříve se pokusí harmonizovat povinný společný základ daně a poté konsolidační část.¹⁰⁸

Vzhledem k pravděpodobně dlouhému vyjednávání a legislativnímu procesu, kterým bude návrh CCCTB procházet Komise naznala, že některé otázky je třeba prozatímně upravit. Těmito otázkami je především agresivní daňové plánování a onou prozatímní úpravou již zmíněný balík proti vyhýbání se daňové povinnosti a z něj především zkoumaná směrnice.

3.2 Obecná charakteristika směrnice

Aplikační rozsah směrnice je uveden v čl. 1 a 11. Směrnice se vztahuje na daňové poplatníky, kteří podléhají v Evropské unii dani z příjmů právnických osob, a to včetně stálých provozoven subjektů třetích států, pokud jsou usazeny na území EU. Členské státy jsou povinny přijmout právní předpisy nezbytné pro dosažení souladu se směrnicí do 31. prosince 2018, s tím, že tyto předpisy budou účinné od 1. ledna 2019. Členské státy mají tedy více než dva roky na implementaci směrnice. O jeden rok prodloužená implementační lhůta je pak stanovena pro ustanovení týkající se zdanění při odchodu. Další speciální lhůta je stanovena pro státy, které už mají pravidla o omezení odpočitatelnosti úroků na základě akčního plánu 4 iniciativy BEPS.¹⁰⁹

¹⁰⁸ *Communication from Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*. Brussels: European Commission, 2015. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf

¹⁰⁹ Čl. 1 a 11 Směrnice Rady 2016/1164/EU.

Nicméně aby bylo učiněno zadost principům předvídatelnosti práva a právní jistoty, tak nelze než zákonodárci doporučit, aby poskytl daňovým subjektům přiměřenou legisvakanci lhůtu. Poněkud negativním případem z poslední doby je novela zákona o daních z příjmu č. 125/2016 Sb., která byla vyhlášena 25. dubna 2016 a účinná byla již od 1. května. Vzhledem k tomu, že implementace této směrnice je nepoměrně významnější tak by bylo případnější poskytnout finanční správě i daňovým subjektům více času než necelý týden. Se zohledněním tohoto aspektu pak zákonodárci nezbyvá času nazbyt a je otázkou, zda čekat s implementací směrnice až na rekodifikaci důchodových daní či zda nepřijmout prozatímní opatření v podobě novely a její ustanovení poté přenést do rekodifikace. Vzhledem k nepředvídatelné délce přípravy rekodifikace důchodových daní a legislativního procesu u CCCTB se autor přiklání spíše ke druhé variantě.

Deklarovaným cílem směrnice je potřeba vypořádat se s nežádoucími technikami, které Dourado zahrnuje pod poněkud volný, zastřešující koncept agresivního daňového plánování. Kromě vyhýbání se daňovým povinnostem se jedná o struktury či operace daňových poplatníků, které využívají technické aspekty či rozdíly mezi daňovými systémy za účelem snížení daňové povinnosti.¹¹⁰

Na agresivní daňové plánování je v současnosti zaměřena pozornost Evropské unie, OECD, členských států a veřejnosti natolik, že se kromě vnitrostátních či unijních opatření objevuje i snaha o mezinárodní harmonizaci. Tato snaha je demonstrována iniciativou BEPS. Jedním z pramenů, kterými se Komise při tvorbě návrhu směrnice inspirovala, jsou i závěrečné zprávy akčních plánů BEPS, které OECD publikovala v říjnu 2015. Většina členských států se zavázala opatření v akčních plánech implementovat.¹¹¹

Komise usoudila, že unilaterální implementace by mohla způsobit rozpory mezi vnitrostátními daňovými systémy, překážky a narušení vnitřního trhu.

¹¹⁰ DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6 [article]. *Intertax* [online]. 2015, 43(1), 42, s. 48 an. [cit. 2016-03-16]. ISSN 01652826.

¹¹¹ Návrh směrnice rady ze dne 28. 1. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 17. 10. 2016]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>, s. 3 an.

Prostředkem, jak chce daného cíle dosáhnout je vytvoření minimálního standardu ochrany před agresivním daňovým plánováním. Tento minimální standard je materializován v jednotlivých opatřeních směrnice a faktu, že je státům povoleno přijetí vyšších stupňů ochrany.¹¹²

Komise ve směrnici představuje v zásadě dva druhy opatření – obecné pravidlo a speciální pravidla proti zneužití (dále také GAAR a SAAR). Nově harmonizovaná speciální pravidla budou: limit odpočitatelnosti úroků, zdanění při odchodu, pravidla týkající se ovládaných zahraničních společností a hybridních uspořádání.

Jak demonstruje de Wilde, původ jednotlivých ustanovení směrnice lze vysledovat i k návrhu CCCTB.¹¹³ Autor na základě toho dovozuje dvě věci. Za prvé, že byt' má směrnice prozatímní charakter, opatření v ní obsažená lze v téměř stejné podobě očekávat i v novém návrhu CCCTB. Kvalitní implementace směrnice by mohla usnadnit zákonodárci práci, až bude implementovat společný konsolidovaný základ daně. Za druhé se směrnice některými SAAR pokouší napravovat spíše následky nesouladů v daňových systémech členských států. Odstranění příčin agresivního daňového plánování, tedy nesouladu v daňových systémech, je jedním z hlavních očekávaných přínosů CCCTB.¹¹⁴

3.3 Obecné pravidlo proti zneužívání

Pravidlo obsažené v čl. 6 směrnice ukládá členskému státu vypočítat daňovou povinnost bez ohledu na operace daňového poplatníka za splnění kumulativních podmínek obsažených v hypotéze pravidla. První podmínkou je, že operace poplatníka nejsou skutečné. Operace nejsou skutečné, pokud nebyly uskutečněny z odůvodněných hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu. Závěr o umělosti operací bude možné přijmout na základě objektivní analýzy všech relevantních okolností. Druhou

¹¹² Ibidem.

¹¹³ DE WILDE, Maarten Floris. *European Commission's Anti Tax Avoidance Package: A Stop Along the Route or the Final Destination?* 2016. Dostupné také z: <https://ssrn.com/abstract=2743890>, s. 4 an.

¹¹⁴ CERIONI, Luca. *The Quest for a New Corporate Taxation Model and for an Effective Fight against International Tax Avoidance within the EU. INTERTAX.* 2016, 44(6/7), 463-480, s. 464. ISSN 0165-2826.

podmínkou je, že hlavním důvodem či jedním z hlavních důvodů uskutečnění operace bylo získání daňové výhody. Třetí podmínkou je, že zisk daňové výhody má předmět nebo účel příslušného daňového práva.¹¹⁵

Z ustanovení je patrné, že je postaveno na kombinaci subjektivních a objektivních kritérií. Subjektivní kritérium je možné spatřit ve zkoumání hlavních důvodů transakce, objektivní kritéria pak ve zkoumání předmětu a účelu daňového práva. Vzhledem k tomu, že užití subjektivního kritéria může způsobit právní nejistotu, autor se přiklání k tomu, aby finanční správa sdělila svoji interpretaci a kritéria užití implementovaného článku 6 ve formě pokynu, sdělení či informace.

Je také možno pozorovat postupný posun ve standardu posuzování poplatníkovy záměru, tj. účelu operace, a to od jediného účelu k jednomu z hlavních účelů.¹¹⁶ Tento posun by mohl evokovat snížení aplikační hranice tohoto pravidla i v budoucím návrhu CCCTB.

Je také otázkou, co je míněno účelem příslušného daňového práva. Někteří akademici namítají, že v zásadě jediným účelem korporátního daňového práva je daňový výnos.¹¹⁷ Dle autorova názoru je spíše na místě teleologický výklad hmotněprávního ustanovení, které poskytuje výhodu.

Zajímavým aspektem pravidla je, že jednou z kumulativních podmínek aplikace GAARu je, že operace není skutečná, což u něj implikuje alespoň částečný charakter *substance-over-form* pravidla. Důsledkem bude, že výhody nebudou prostě odmítány, ale poplatníkovy operace budou za splnění dalších podmínek recharakterizovány dle jejich ekonomické podstaty. Z toho lze dovodit, že tento GAAR nebude možné použít v situaci, kdy sice půjde o zneužití práva, ale ekonomická, materiální podstata operace bude v souladu s její formální deklarací.

V českém právním řádu je možné najít hned několik pravidel, která se zabývají zneužitím práva či vyhýbání se daňové povinnosti. Asi nejvýznamnějším

¹¹⁵ Čl. 6 Směrnice Rady 2016/1164/EU.

¹¹⁶ KREVER, Richard. General Report: GAARs. In: LANG, Michael. *GAARs, a key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. Amsterdam: IBFD, 2016, s. 9 an. ISBN 9789087223588.

¹¹⁷ NAVARRO, Aitor, PARADA, Leopoldo, SCHWARZ, Paloma. The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts. *EC Tax Review*. 2016, 25(3), 117-131, s. 124 a 125.

je poměrně široká soudní doktrína zneužití práva. Nejvyšší správní soud čerpá v zásadě ze dvou zdrojů inspirace, z Knappova pojetí zneužití práva a z judikatury Soudního dvora.¹¹⁸ Knapp chápe pojem zneužití práva v rámci sociální koncepce subjektivního práva, tedy jako výkon subjektivního veřejného práva k újmě jinému či společnosti.¹¹⁹ Druhé pojetí vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie, především z rozhodnutí Halifax, kde je zaveden dvou kritériální test: a) hlavním účelem operace je zisk daňové výhody a b) přiznání výhody by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení.¹²⁰ Rozhodnutí Halifax se ale věnuje zneužití práva v harmonizované dani z přidané hodnoty, v oblasti přímých daní je případnější odkaz na rozhodnutí Cadbury Schweppes, které dvou kritériální test rozšiřuje o podmínku umělosti (*artificiality*) operací poplatníka.¹²¹ V oblasti přímých daní lze konstatovat, že i toto kritérium Nejvyšší správní soud užívá.¹²²

Od institutu zneužití práva je dle Nejvyššího správního soudu nutno odlišit ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu.¹²³ V tomto odstavci je stanovena povinnost správce daně posoudit skutečnosti rozhodné pro správu daní dle jejich skutečného obsahu. Toto ustanovení je projevem zásady materiální pravdy a dle výkladu Nejvyššího správního soudu je možné je aplikovat pouze na dissimulaci. Dissimulace je definována tak, že poplatník či poplatníci předstírají určité právní jednání, ale ve skutečnosti tím skrývají pravý obsah svého (jiného) jednání.¹²⁴ Ze soukromoprávního pohledu

¹¹⁸ KOHAJDA, Michael. Vývoj zákazu zneužití práva v daňové judikatuře České republiky. In: BABČÁK, Vladimír, ROMÁNOVÁ, Anna, VOJNÍKOVÁ, Ivana (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenční zborník vědeckých prací I. díl*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, 2015, s. 273–282, s. 280–282. ISBN 978-80-8152-303-8.

¹¹⁹ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd., 3. dot. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 184 a 185. ISBN 80-717-9028-1.

¹²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005. Nejvyšší správní soud [online]. Nejvyšší správní soud, 2016 [cit. 17. 10. 2016]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0007_2AFs_1200024_prevedeno.pdf

¹²¹ DOURADO, 2015, op. cit., s. 45.

¹²² Bod 66 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120. Nejvyšší správní soud [online]. Nejvyšší správní soud, 2015 [cit. 17. 10. 2016]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0057_9AFs_1500120_20151021084508_prevedeno.pdf

¹²³ § 8 odst. 3 daňového řádu.

¹²⁴ RADVAN, Michal et al. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 181 an. ISBN 978-80-210-7702-7.

jde o nesoulad vůle a jejího projevu, z pohledu právní teorie pak o rozpor mezi pravdou materiální a formální. Nejvyšší správní soud také judikoval, že není možné užít toto pravidlo na případy, „*kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.*“¹²⁵ Toto pravidlo lze s určitou mírou tolerance a s omezením obsaženým v předchozí větě možno považovat za obecné pravidlo proti zneužívání ve formě *substance-over-form*.¹²⁶

Dále z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že pokud je možno aplikovat statutární ustanovení, tak není nutné sahat k zásadě zákazu zneužití práva.¹²⁷ Z toho lze dovodit, že užití této zásady je prostředkem *ultima ratio* a v případě, že by na skutkový stav bylo aplikovatelné statutární ustanovení, tak je třeba mu dát přednost. Ono statutární ustanovení může být v podobě současného vyjádření zásady materiální pravdy anebo v podobě v budoucnu implementovaného GAARu obsaženého v článku 6 směrnice. Je otázkou, zda by neúspěšná aplikace GAARu, např. z důvodu reálnosti operace, nevyloučila volnějši aplikaci zásady zneužití práva soudy. Nicméně Nejvyšší správní soud v současnosti používá obdobná kritéria jako Soudní dvůr a ta jsou zohledněna ve směrnici. O volnějším soudním výkladu dle názoru autora nelze hovořit.

Z pohledu *de lege ferenda* autor uvádí několik poznatků a doporučení. GAAR obsažený v článku 6 koreluje s požadavky stanovenými judikaturou Soudního dvora a v zásadě i s praxí Nejvyššího správního soudu. Byť se někteří domnívají, že není vhodné přenášet zásadu zneužití práva do psaného práva, aby nebyla omezena flexibilita tohoto institutu,¹²⁸ tak Česká republika má povinnost toto pravidlo implementovat. Nicméně vzhledem k silné inspiraci judikaturou Soudního dvora nepovažujeme za nutné se zavedení čl. 6 obávat,

¹²⁵ BAXA, Josef. Komentář k § 8 zákona č. 280/2009 Sb. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 17. 10. 2016].

¹²⁶ NERUDOVA, Danuše, MORAVEC, Lukáš. Chapter 10: Czech Republic. In: LANG, Michael. *GAARs, a key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. 1. Amsterdam: IBFD, 2016, 219–236, s. 219. ISBN 9789087223588.

¹²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 17. 10. 2016].

¹²⁸ ZACHOVÁ, Veronika (ed.). Vývoj daňové judikatury v oblasti zneužití práva. In: MRKÝVKA, Petr, PARÍZKOVÁ, Ivana, VALDHANS, Jiří. *DNY PRÁVA 2014 – DAYS OF LAW 2014: Část VIII. Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. Brno: Masarykova univerzita, 2015, 382–394, s. 394. ISBN 978-80-210-7914-4.

neboť totožná kritéria jsou v současnosti již užívána. Z tohoto důvodu nepovažujeme za vhodné přijímat vyšší stupeň ochrany. Dalšími argumenty pro toto doporučení je snaha zůstat v hranicích unijního práva a udržení jednotné aplikace a interpretace terminologie užitá ve směrnici.

Určitý problematický aspekt spatřujeme v tom, že nebude možno postihnout operace, které naplňují podmínky zneužití práva s výjimkou podmínky umělosti. Např. v rámci akčního plánu 6 iniciativy OECD je navrženo ustanovení obsahující *principle-purpose-test*, které se do určité míry podobá GAARu v článku 6 směrnice, ale požadavek na umělost operace v něm nenalezneme.¹²⁹ Na druhou stranu přijetí takového ustanovení by pravděpodobně nenaplnilo požadavky Soudního dvora. Další otázkou je, zda bude GAAR v článku 6 směrnice schopen zabránit chování, které patří spíše do oblasti agresivního daňového plánování, ale není *a priori* zneužívající. Zde je možno hovořit o využívání mezer či trhlin v daňových systémech členských států.¹³⁰ Dle názoru autora nikoli, nicméně autor s očekáváním sleduje návrh CCCTB, který, pokud bude dostatečně ambiciózní, bude schopen část mezer a trhlin odstranit.

3.4 Omezení odpočitatelnosti úroků

Směrnice ve vztahu k SAAR nepřináší nová ustanovení. Většina z nich se v různých podobách objevuje jak ve vnitrostátním, tak i v mezinárodním daňovém právu. Jedním z pravidel, které směrnice klade státům za povinnost harmonizovat je limit odpočitatelnosti úroků.

Obecné pravidlo stanoví, že nadměrné, tedy *netto* výpůjční náklady ve zdaňovacím období, ve kterém vznikly, jsou odpočitatelné pouze do výše 30 % EBITDA. Směrnice, dává v dalších odstavcích článku 4 členským státům možnost toto ustanovení zmírnit. Jedním z možných zmírnění je pravidlo

¹²⁹ OECD. *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances: Action 6 - 2015 Final Report* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015, 107 p. [cit. 2016-03-16]. ISBN 978-926-4219-069, s. 54 an. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>

¹³⁰ VYBÍRAL, Roman. Zneužití práva a související pojmy v daňové oblasti. In: MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana, VALDHANS, Jiří. *DNÝ PRÁVA 2014 – DAYS OF LAW 2014: Část VIII. Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 375–381, s. 377. ISBN 978-80-210-7914-4.

výpočtu na úrovni skupiny. Poplatníkům, kteří jsou členy konsolidované skupiny, je umožněno odečíst všechny nadměrné úrokové náklady, pokud je poměr jejich vlastního kapitálu k celkovým aktivům stejný jako poměr skupiny. Druhou možností pro členy konsolidované skupiny je zvýšený limit odpočitatelnosti, který odpovídá násobku EBITDA člena a poměru úrokových nákladů skupiny k EBITDA skupiny. Dalším možným zmírněním je poskytnutí bezpečných přístavů. Prvním z nich je hranice až 3 miliony EUR, druhým vynětí poplatníka, který není součástí skupiny společností. Dále je možno vyloučit úrokové náklady finančních podniků, náklady z úvěrů uzavřených před 17. červnem 2016 anebo za určitých podmínek úrokové náklady z projektů veřejné infrastruktury. Státy mají možnost poskytnout poplatníkům další zmírnění, a to přenos nevyužitých úrokových nákladů do jiných zdaňovacích období.¹³¹

Ohledně tohoto pravidla panuje hned několik obav. Za prvé, jde vůbec o pravidlo, které pracuje jako pravidlo proti zneužití, byť je tak označeno, respektive, vyžaduje k aplikaci dodatečný test buď zneužití anebo *arm's length*? A pokud ne, splňuje požadavek proporcionality? Nezasáhne příliš běžné poplatníky?¹³² Podobné pochyby ohledně základních principů daňového práva vyjádřil i německý *Bundesfinanzhof*.¹³³

Pravidlo obsažené v článku 4 nepracuje jako pravidlo proti zneužití práva, tedy nevyžaduje k aplikaci dodatečné testy. Nicméně agresivnímu daňovému plánování předchází tím, že limituje možnost přesouvat zisky, respektive snižovat základ daně pomocí odmítnutí odpočitatelnosti.¹³⁴ Dále k požadavku proporcionality, tu dle našeho názoru ustanovení splňuje, navíc se nejedná o opatření proti vyhýbání se daňové povinnosti, ale o pravidlo, které chrání základ daně. Zásah běžných poplatníků mají členské státy možnost zmírnit buď pomocí bezpečných přístavů či dalších pravidel uvedených výše.

V českém právním řádu se obdobné pravidlo, které limituje odpočitatelnost úrokových nákladů, nachází v § 25 odst. 1 písm. w). Toto pravidlo stanoví, že nelze uznat za odpočitatelné úrokové a související náklady, pokud

¹³¹ Čl. 4 Směrnice Rady 2016/1164/EU.

¹³² VAN OS, Pieter. Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality. *EC Tax Review*. 2016, 25(4), 184–198, s. 197 a 198.

¹³³ NAVARRO, PARADA, SCHWARZ, op. cit., s. 119.

¹³⁴ DOURADO, 2015, op. cit., s. 45.

je věřitel osobou spojenou, a to ve výši nákladů z nástrojů přesahující poměr 4:1 úvěrových nástrojů k vlastnímu kapitálu u běžných poplatníků a 6:1 u finančních institucí. Osoby spojené jsou pak definovány v § 23 odst. 7, jde o osoby kapitálově či personálně přímo či nepřímo spojené, ty které vytvořily vztah převážně za účelem daňové výhody, atd.¹³⁵

Z komparace navrženého ustanovení plyne pro zákonodárce řada výzev. Zaprvé české pravidlo je velmi benevolentní, neboť neuznává pouze náklady z nástrojů, které se nevejdou pod poměr 4:1. Navíc je české pravidlo aplikovatelné pouze u spojených osob. Článek 4 nevyžaduje zvláštní vztah mezi věřitelem a dlužníkem jako české ustanovení, je tedy jisté, že dopadne i na běžné, nespojené poplatníky. Zákonodárce bude muset české pravidlo dále zásadně změnit přechodem z poměru dluh k vlastnímu kapitálu na nadměrné úrokové náklady ku EBITDA. Dle autorova názoru nový poměr lépe odráží ekonomickou realitu, protože inherentně zohledňuje různou úroveň zadlužení odlišně velkých a zaměřených poplatníků. Zákonodárce, respektive předkladatel bude muset pečlivě analyzovat, zda bude 30% limit dle směrnice dostatečný, a zda nepřijmout vyšší stupeň ochrany. Proto je více než patřičné ochránit poplatníky zavedením zmírnění, jako je možnost přenosu nadlimitních nákladů do příštích období a vynětí podlimitních poplatníků a poplatníků, kteří nejsou členy skupiny. Výše uvedená zmírnění sníží administrativní náklady jak poplatníků, tak i finanční správy.

Kvantitativní výzkum naznačuje, že mezinárodní korporace působící v České republice a zároveň mající vazby na jurisdikce s nízkou efektivní mírou zdanění mají ve srovnání s běžnými společnostmi větší podíl cizího kapitálu.¹³⁶ To implikuje zranitelnost českého základu daně. K podobnému závěru došla i studie Evropské komise na základě analýzy právní úpravy členských států.¹³⁷ Autor tedy dovozuje, že v souvislosti s úrokovými náklady nemusí být

¹³⁵ § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

¹³⁶ JANSKÝ, Petr. Corporate tax base erosion and profit shifting out of the Czech Republic. *Post-Communist Economies*. 2015, 27(4), 537-546 [cit. 2016-03-16]. DOI: 10.1080/14631377.2015.1084733, s. 8. ISSN 14631377.

¹³⁷ *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2016. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf

česká pravidla tak robustní, aby ochránila český základ daně a proto zpřísnění pravidel vítá.

3.5 Zdanění při odchodu

Dalším speciálním pravidlem, které směrnice zavádí, je zdanění při odchodu. Toto ustanovení stanovuje novou daňově relevantní skutečnost, a to zdaniitelný přesun aktiv do jiného státu. Myšlen je přesun aktiv s přeshraničním prvkem, a to ze stále provozovny do ústředí a naopak, dále přesun rezidentury, pokud je část aktiv ponechána ve stále provozovně původního státu a nakonec přesun obchodní činnosti. Nicméně podmínkou u všech těchto přesunů musí být, že stát, který měl doposud právo zdaňovat aktiva, toto právo ztratí. V tom případě má tento stát právo zdanit nerealizované příjmy, které jsou rozdílem mezi tržní hodnotou aktiv a jejich hodnoty pro daňové účely. Nesoulad oceňování mezi státy původu a cíle přesunu řeší směrnice tak, že cílový členský stát přijme ocenění státu původu. Tržní hodnota je pak určena na základě hypotetické transakce podléhající *arm's length principle*. U přesunu v rámci unie nebo Evropského hospodářského prostoru má poplatník právo platbu daně odložit a splácet ji až pět let s tím, že zdaňující stát má právo na odloženou platbu uvalit úroky. Za určitých podmínek je také možno vyžadovat poskytnutí jistoty a v určitých případech odložení ukončit a daň okamžitě zesplatnit.¹³⁸

Přestože některé členské státy toto pravidlo používají,¹³⁹ Česká republika ve svém vnitrostátním právu ustanovení upravující zdanění při odchodu nemá.¹⁴⁰ Nicméně při jeho implantaci bude muset být zákonodárce opatrný. Navržené ustanovení se totiž pohybuje přesně v mantinelech stanovených judikaturou Soudního dvora. Právo poplatníka odložit placení daně a související ustanovení vychází z případu *National Grid Indus* a navazujících

¹³⁸ Čl. 5 Směrnice Rady 2016/1164/EU.

¹³⁹ HOOR, Oliver R. et al. EU Commission Releases Draft Directive on BEPS: A Critical Analysis from a Luxembourg Perspective. *European Taxation*. 2016, 56(5), 192-197, s. 194.

¹⁴⁰ NERUDOVÁ, Dana a Veronika SOLILOVA. National report Czech Republic. In: *Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU BEPS Context*. Munich: EATLP 2016, 2016, s. 1–12. Dostupné také z: [http://www.eatlp.org/uploads/public/Czech%20Republic%20\(16%20November%202015\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Czech%20Republic%20(16%20November%202015).pdf), s. 10.

případů.¹⁴¹ V souvislosti s úroky, které může členský stát uložit je třeba zákonodárci doporučit, aby užil sazbu, která bude proporční ke změně ekonomické hodnoty peněz. Příliš vysoká sazba, popřípadě přísnější podmínky poskytnutí jistoty by mohly způsobit dle konstantní judikatury Soudního dvora disproporční překážku volného pohybu kapitálu.¹⁴² Svoboda volného pohybu kapitálu se vztahuje i na třetí státy, je tedy žádoucí stanovit proporční podmínky i pro ně. Z tohoto pohledu článek 5 představuje spíše maximální úroveň harmonizace bez ohledu na prohlášení o *de minimis* charakteru směrnice.

3.6 Ovládané zahraniční společnosti

Články 7 a 8 směrnice se věnují ovládaným zahraničním společnostem (také CFC). Jde o subjekty či stálé provozovny, které kumulativně splní dvě podmínky. Zaprvé v nich poplatník drží přímo či nepřímo více než 50% hlasovacích práv, kapitálu nebo podílu na zisku. Za druhé stálé provozovny či subjekty odvedou skutečně na dani z příjmů právnických osob méně než je rozdíl mezi daní, kterou by odvedli ve státu ovládajícího poplatníka a skutečnou daní odvedenou subjektem či stálou provozovnou.¹⁴³

Pokud jsou obě výše zmíněné podmínky splněny, tak členský stát rezidence ovládajícího poplatníka do základu daně zahrne nerozdělené příjmy ovládané zahraniční společnosti, které pocházejí ze dvou zdrojů. Prvním zdrojem jsou příjmy z úroků, licenčních poplatků, dividend, finančního leasingu, finančních činností a příjmy z fakturačních společností, které vytvářejí jen malou přidanou hodnotu. Příjmy z předchozí věty se nezahrnou, pokud ovládaná zahraniční společnost vykonává podstatnou hospodářskou činnost s využitím materiálního a personálního zabezpečení. Druhým zdrojem jsou operace, které nejsou skutečné, a jejich hlavním účelem bylo získání daňové výhody.¹⁴⁴

Členské státy se mohou rozhodnout nezacházet s některými stálými provozovnami a subjekty jako s ovládanými zahraničními společnostmi,

¹⁴¹ DE WILDE, op. cit., s. 6.

¹⁴² NAVARRO, PARADA, SCHWARZ, op. cit., s. 121.

¹⁴³ Čl. 7 odst. 1 Směrnice Rady 2016/1164/EU.

¹⁴⁴ Čl. 7 odst. 2 Směrnice Rady 2016/1164/EU.

jestliže z prvního zdroje (úroky atd.) pochází jen třetina příjmů plynoucí danému subjektu. Státům je také umožněno za určitých podmínek nezacházet s finančními podniky jako s CFC. Dále členské státy mohou vyjmout subjekty či provozovny, které mají účetní zisk menší než 750 000 € a jejich příjem, který nepochází z obchodování, nepřesahuje 75 000 €. A nakonec mohou být vyjmuty subjekty či provozovny, jejichž účetní zisk nepřesahuje 10 % jejich provozních nákladů.¹⁴⁵

Článek 8 potom stanoví, jak příjmy ovládaných zahraničních společností ovlivní výpočet daňové povinnosti ovládajícího poplatníka. Příjmy z prvního zdroje, tedy dividendy, licenční poplatky a podobně budou zahrnuty do základu daně poplatníka. Příjmy z druhého zdroje, tedy z umělých a účelových operací ovládaných společností se rozdělí v závislosti na funkční analýze a rozložení rizik a aktiv. Nakonec směrnice ukládá státům učinit korekce, tak aby nedošlo ke dvojímu zdanění.¹⁴⁶

Při srovnání výše uvedeného znění, které bylo přijato Radou v červenci, s návrhem zveřejněným v lednu 2016 docházíme k několika závěrům. Původní návrh se měl vztahovat pouze na ovládané společnosti, které se nacházely ve třetích státech nebo na ovládané společnosti v unii, respektive Evropském hospodářském prostoru, jejichž usazení bylo zcela vykonstruované nebo operace neměly reálný základ a byly prováděny s účelem zisku daňové výhody (test zneužití). Také byla původně zvolena u dividend, licenčních poplatků a dalších vyšší, 50% hranice a tyto příjmy musely pocházet z operací se spojenými podniky. Původně byl stanoven i jiný výpočet sazeb daně, protože byla použita čistě efektivní daňová sazba. Na konec je třeba dodat, že pro aplikaci těchto pravidel bylo třeba splnit více kumulativních podmínek.¹⁴⁷

V důsledku je tedy přijaté znění významně přísnější a plyne z něj, že CFC pravidla se užijí i na intrakomunitární situace. Vzhledem k tomu, že příjmy ovládané zahraniční společnosti budou zahrnuty do základu daně ovládajícího poplatníka pouze, pokud ovládaná entita nebude vykonávat podstatnou hospodářskou činnost anebo pokud budou její operace umělé a účelové, tak

¹⁴⁵ Čl. 7 odst. 3 a 4 Směrnice Rady 2016/1164/EU.

¹⁴⁶ Čl. 8 Směrnice Rady 2016/1164/EU.

¹⁴⁷ Čl. 8. Návrh směrnice Rady ze dne 28. 1. 2016.

dle našeho názoru bude splněn požadavek umělosti. CFC totiž operuje jako pravidlo proti zneužití, včetně požadavku umělosti, a tak naplňuje požadavky stanovené v rozhodnutí Cadbury Schweppes.¹⁴⁸

Výše uvedené také limituje zákonodárci prostor pro přijetí vyšší ochrany. Vzhledem k potenciálnímu konfliktu s právem unie autor nedoporučuje nijak modifikovat požadavky umělosti či podstatné hospodářské činnosti. V rámci zachování jednotné aplikace a výkladu také nelze doporučit odchýlovat se od definičních znaků CFC a výčtu zahrnutých příjmů. Lze uvažovat o snížení hranice pod 50 % hlasů, kapitálu nebo podílu na zisku. Na druhou stranu by pak teoreticky mohlo dojít k situaci, kdy by si nerozdělené příjmy jedné ovládané entity poměrně nárokovaly dva a více členských států, což by nadměrně zvyšovalo administrativní náklady. Na druhou stranu by bylo záhodno vyjmout menší entity a finanční instituce.

3.7 Hybridy

Posledním SAARem, který je ve směrnici obsažen je pravidlo upravující zacházení s hybridy, tedy s entitami nebo transakcemi, které dvě jurisdikce rozdílně kvalifikují. Využívání hybridů nemusí být zneužívající jednání, a tak ani SAAR, který hybridy postihuje, nevyžaduje testy zneužití. Samotné pravidlo je spíše než projevem zájmu státu na postihování vyhýbání se daňové povinnosti, projevem spravedlivé alokace zdaňovacích pravomocí.

Ve srovnání s lednovým návrhem je toto pravidlo výrazně zredukováno. Místo původního pravidla, kdy druhý ze dvou členských států přebíral kvalifikaci prvního¹⁴⁹, a tak odstraňoval nesoulad, je užito pravidlo řešící spíše následky nesouladu. Případy dvojího odpočtu řeší směrnice tak, že odpočet proběhne pouze ve státě zdroje. V případě odpočtu ve státu zdroje a nezahrnutí do základu daně ve druhém státu stát plátce odpočet neposkytne.¹⁵⁰

V českém právním řádu je od 1. května 2016 účinné pravidlo obsažené v § 19 odst. 2 písm. c), které praví, že osvobození se nevztahuje na „*podíly na zisku, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o ně základ daně.*“¹⁵¹ Jde

¹⁴⁸ DOURADO, 2015, op. cit., s. 49.

¹⁴⁹ Čl. 10 Návrh směrnice Rady ze dne 28. 1 2016.

¹⁵⁰ Čl. 9 Směrnice Rady 2016/1164/EU.

¹⁵¹ § 19 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů.

o ustanovení doplněné novelou č. 125/2016 Sb., která reagovala na změnu směrnice 2011/96/EU. Je to opatření, které cílí na hybridní platby, které si může zahraniční dceřiná společnost odečíst od základu daně a v českém právním řádu by byly kvalifikovány jako osvobozené. Opačnou situaci české daňové předpisy nepřipouští.¹⁵²

Vzhledem k tomu, že výše uvedené pravidlo postihuje kombinaci odpočet nezahrnutí, tak je třeba je jen rozšířit dle požadavku směrnice o větev postihující kombinaci odpočet odpočet. Pro aplikaci vyššího stupně ochrany zde vzhledem k obecnosti pravidla autor prostor nevidí a doporučuje implementovat pravidlo ve znění uvedeném ve směrnici, aby poskytl ochranu proti co nejširšímu okruhu hybridů.

3.8 Problematické aspekty směrnice

Směrnice k eliminaci agresivního daňového plánování užívá již zmíněná speciální a obecná pravidla proti zneužití. Někteří autoři vyjádřili pochyby, zda jsou některá SAARs, např. omezení odpočitatelnosti úroků, skutečně pravidlem proti zneužití práva. Pokud by tomu tak bylo, tak by pravidlo o odpočitatelnosti úroků pracovalo s nevyvratitelnou právní domněnkou zneužití, což je dle judikatury Soudního dvora v rozporu s principem proporcionality.¹⁵³ Je třeba dodat, že SAARy nelze chápat úzce, pouze jako pravidla postihující *abusus iuris*, ale spíše jako terminologickou kategorii obsahující i pravidla eliminující využívání rozporů v právních řádech či předcházející zneužití. Dle mínění autora jde i o pravidla obsažená v této směrnici. Výše uvedené pochyby o proporcionalitě vyvrací Dourado argumentem, že je možné některá SAAR chápat spíše jako pravidla alokující zdaňovací pravomocí.¹⁵⁴

Dle důvodové zprávy je směrnice postavena na *principle-based draftingu*, tedy legislativní metodě, kdy jsou detaily implementace ponechány na členských státech. Cílem této metody by měla být určitá flexibilita, která by členským státům umožnila zohledňovat specifika jednotlivých právních řádů.¹⁵⁵

¹⁵² PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů: s komentářem*. 16. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2016, s. 303. Daně (ANAG). ISBN 9788075540119.

¹⁵³ NAVARRO, PARADA, SCHWARZ, op. cit., s. 118.

¹⁵⁴ DOURADO, Ana Paula. The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? *Intertax*. 2016, 44(6/7), 440–446, s. 441.

¹⁵⁵ Důvodová zpráva k návrhu směrnice Rady ze dne 28. 1. 2016.

Nicméně autor má vzhledem k detailnosti ustanovení směrnice o flexibilitě jisté pochybnosti. Některá ustanovení, např. GAAR a zdanění při odchodu kopírují požadavky judikatury Soudního dvora do té míry, že lze spíše hovořit o maximální úrovni ochrany, od které se již nelze odchýlit.

Autor také spatřuje dva potenciálně problematické aspekty minimálního standardu ochrany. Za prvé jde o *gold-plating*. Kvůli svému *de minimis* charakteru totiž směrnice umožňuje členským státům přijímat přísnější ochranná opatření, což může způsobit rozklad jednotnosti, právní nejistotu a nárůst *compliance* nákladů. Dalším problémem *gold-platingu* může být potenciální konflikt přísnějších opatření se základními svobodami EU.¹⁵⁶ Komise se totiž při tvorbě směrnice držela požadavků stanovených judikaturou Soudního dvora, a tak každé opatření vyššího stupně ochrany musí být z tohoto pohledu důkladně analyzováno.

Druhým problémem je interpretace a aplikace jednotlivých opatření. I kdyby se všechny státy zdržely zvyšování stupně ochrany, tak by narušení vnitřního trhu mohla způsobit nekonzistentní interpretace a aplikace. Je proto třeba na zákonodárce apelovat, aby se pokud možno držel při implementaci minimálního standardu a užité terminologie, neboť ta vychází z práva EU. Pokud by zákonodárce chtěl zvyšovat úroveň ochrany, tak bychom doporučili činit tak u kvantitativních kritérií, nicméně ta se ve směrnici nachází spíše výjimečně – např. limit odpočitatelnosti úrokových nákladů. K posílení právní jistoty a předvídatelnosti lze doporučit vydat k implementovaným ustanovením výklad finanční správy ve formě např. pokynu. Dále by bylo kvůli administrativním úsporám z některých SAAR vyjmout menší subjekty, směrnice to ostatně předpokládá.

Někteří autoři také vyjádřili přesvědčení, že navázání objektivních kritérií u některých SAAR na daňové sazby může vytvořit pobídku ke škodlivé daňové soutěži mezi členskými státy unie. Podobný efekt bude mít i očekávané zvýšení efektivní daňové sazby.¹⁵⁷ Považujeme za pravděpodobné, že některé státy tradičně mající zájem o přilákání zahraničního kapitálu kompenzačně sníží daňové sazby.

¹⁵⁶ DE GRAAF, Arnaud, VISSER, Klaas-Jan. ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. *EC Tax Review*. 2016, 25(4), 199–210, s. 206.

¹⁵⁷ DE WILDE, op. cit., s. 4 an. Též DOURADO, 2016, op. cit., s. 441.

3.9 Závěr

Cílem této kapitoly byla identifikace výzev, které směrnice přináší, a formulace doporučení pro implementaci. Asi nejvýznamnější výzvu představují hranice unijního práva vymezené především Soudním dvorem. Další výzvou je udržení jednotného přístupu k aplikaci a interpretaci harmonizovaných pravidel. Poslední výzvou pak je samotná implementace pravidel, což bude spojeno buď se změnou stávajících (odpočitatelnost úroků, částečně hybridy a GAAR) anebo zavedením zcela nových pravidel.

De lege ferenda je doporučováno zákonodárci přidržet se znění směrnice. Toto doporučení by eliminovalo potenciální konflikt s unijním právem, protože Komise směrnicí navrhla se zohledněním judikatury Soudního dvora. Zároveň by tento přístup respektoval i jeden z cílů směrnice, tedy jednotnou interpretaci a aplikaci v celé unii, protože směrnice užívá zaběhnutou terminologii. V důsledku by tak bylo učiněno zadost i principům právní jistoty a předvídatelnosti práva, které je považováno v daňovém právu za stěžejní.

Dále je třeba zákonodárci doporučit, aby zvážil, zda a u jakých pravidel přijmout vyšší stupeň ochrany. Se zohledněním předchozího odstavce je třeba, aby zákonodárce tak činil pouze u kvantitativních kritérií. Rozsah práce neumožňuje zcela konkrétně doporučit zákonodárci hranici např. odpočitatelnosti úrokových nákladů. Vzhledem k podstatné změně výpočtu této hranice a pochybám o robustnosti současného pravidla je ale třeba, aby byla nejdříve provedena detailní analýza zkoumající, která hranice dostatečně ochrání český základ daně.

Na druhou stranu směrnice předpokládá, že členské státy poskytnou především menším subjektům bezpečné přístavy. Zákonodárce by měl této možnosti využít a snížit tak administrativní zátěž jak poplatníků, tak finanční správy. Obecné pravidlo proti zneužití by mělo být v budoucnu umístěno v daňovém řádu a jeho působnost by měla být rozšířena i na jiné daně. Bylo by nesystematické, aby podobné pravidlo bylo uplatňováno pouze na daň z příjmů právnických osob. Právní nejistotu spojenou s implementací nových pravidel a podstatnou změnou stávajících by také mohla eliminovat dostatečná legisvakanci lhůta a v předstihu zveřejněný výklad finanční správy.

Na předchozích stranách této kapitoly byla představena nová pravidla proti zneužití práva, byly identifikovány výzvy a formulována obecná doporučení, jichž by se měl zákonodárce při implementaci směrnice držet. Vzhledem k relativně krátké implementační lhůtě je třeba odbornou veřejnost vyzvat k detailnímu zkoumání a diskuzi o přesné podobě nových pravidel. Existuje prostor pro kvantitativní a komparativní výzkum, který by zákonodárci poskytl vodítko o vhodné výši kvantitativních kritérií SAARů.

4 SUBJEKTY DŮCHODOVÝCH DANÍ A VOLNÝ POHYB OSOB

Subjekty důchodových daní představují jeden ze základních konstrukčních prvků daně, jehož důkladné vymezení v textu zákona je klíčovou podmínkou pro efektivní naplňování funkcí daní. V této kapitole je věnována problematice subjektů důchodových daní s důrazem na daňové aspekty volného pohybu osob, jako jedné ze základních ekonomických svobod v rámci Evropské unie. Při psaní první části zaměřené na obecnou problematiku daňových subjektů je čerpáno zejm. z děl české finančněprávní teorie, konkrétně od kolektivů Jánošíková, Mrkývka, Tomažič¹⁵⁸ a Bakeš, Karfíková, Kotáb.¹⁵⁹ Ve druhé části jsou stěžejní díl zejm. od Van Thiel¹⁶⁰ a dvojice Mason, Knoll.¹⁶¹

Cílem této kapitoly je předložit relativně komplexní pohled na daňové subjekty v českém právu s důrazem na problematiku daňových aspektů volného pohybu osob. Při výzkumu bylo vycházeno z hypotézy, že zásada zákazu diskriminace v rámci volného pohybu osob není v současné době dostatečně legislativně zakotvena. Při výzkumu byly použity zejména deskriptivní metoda, včetně systémové analýzy.

4.1 Daňové subjekty

Daňovým subjektem je fyzická či právnická osoba, jejíž příjmy jsou daněny. Jedná se o osobu, která má povinnosti odvádět část svých příjmů získaných v určitém období do veřejného rozpočtu. S ohledem na to, že daňové příjmy

¹⁵⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.

¹⁵⁹ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6.

¹⁶⁰ VAN THIEL, Servaas. *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles*. 3. vyd. Amsterdam: IBFD, 2002. ISBN 90-76078-46-7.

¹⁶¹ MASON, Ruth, KNOLL, Michael. What is tax discrimination? In: *Penn Law: Legal Scholarship Repository. YALE law journal*. University of Pennsylvania Law School, 2012, no. 1, s. 1014–1116.

představují největší část příjmů státního rozpočtu,¹⁶² je zřejmé, že výše příjmů daňových subjektů a potažmo jimi odvedená částka do státního rozpočtu ve formě daně, koreluje s příjmy státu, a potažmo i se schopností státu poskytovat veřejné služby a řádně hospodařit. Z hlediska druhu subjektu, tj. fyzické osoby či právnické osoby, lze tyto daně členit na daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob.¹⁶³ V českém právním řádu jsou tyto daně vymezeny zejm. v zákoně o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů, jakožto veřejnoprávní předpis, se nevěnuje vymezení konceptu fyzické a právnické osoby, ale čerpá vymezení těchto subjektů z práva občanského. Podle § 2 zákona o daních z příjmů jsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob „fyzické osoby“. Zákon o daních z příjmů neobsahuje přímý odkaz na právní předpis, v němž je pojem fyzické osoby vymezen, ovšem je zřejmé, že zákon o daních z příjmů implicitně míří na vymezení fyzické osoby v občanském zákoníku.¹⁶⁴ U definice právnické osoby, jakožto poplatníka daně z příjmů právnických osob¹⁶⁵, již zákonodárce cítil potřebu vedle občanským právem definovaného pojmu právnické osoby stanovit poplatníky daně i další subjekty. Jestliže podle občanského zákoníku je právnickou osobou „organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost uzná“¹⁶⁶, tak podle zákona o daních z příjmů jsou poplatníkem daně z příjmu právnických osob vedle právnických osob i organizační složky státu, podílové fondy, podfondy akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, fond penzijní společnosti, svěřenecký fond, jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem.

Problematika vymezení soukromoprávních entit ve veřejnoprávní normě je zajímavá i z hlediska právní teorie, jelikož akcentuje provázanost práva soukromého a veřejného. Lze zastávat přístup, že právo je jen jedno a teoretické rozdělování na právo soukromé a veřejné slouží zejm. (mj.)

¹⁶² Zdaleka největší část příjmové strany státního rozpočtu představují daňové příjmy. Srov. např. Ministerstvo financí ČR – sekce Veřejné rozpočty. *Státní rozpočet v kostce 2016*. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2016, 122 s. ISBN 978-80-85045-85-7.

¹⁶³ Srov. zákon o daních z příjmů.

¹⁶⁴ Resp. na předchozí občanský zákoník, tj. zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

¹⁶⁵ § 17 zákona o daních z příjmů.

¹⁶⁶ § 20 občanského zákoníku.

k systematizaci právních norem. Vzájemná interakce norem v rámci tohoto systému se tak odráží i v odkazech podsystemu veřejných norem na normy (a definice) obsažené v podsystemu práva soukromého.

Jestliže problematika vymezení subjektů daně je relativně zřejmá, tak komplikovanější situace se vztahuje k určování, jaké příjmy mají být zdaňovány v ČR a které v zahraničí, měl-li poplatník příjmy ve více zemích. Výchozím bodem pro takové určení u fyzických osob je místo bydliště, tzv. rezidence poplatníka, u právnických osob jejich sídlo. Při tomto zjišťování jsou tedy zkoumány podmínky stanovující „*rezidenci neboli domicil poplatníka*.“¹⁶⁷ Institut daňového domicilu, resp. daňové rezidence tak slouží k identifikaci místa, kde má daňový poplatník v zásadě všechny své „celosvětové“ příjmy, není-li stanoveno jinak. Výjimky z tohoto pravidla se většinou vztahují k příjmům, které jsou více či méně spjaty s určitou zemí, v níž tyto příjmy byly dosaženy, ač v ní nemá daňový poplatník svůj daňový domicil (v obecné rovině lze uvést příjmy z nájmu nemovitostí umístěných v cizím státě, atd.).

Ohledně fyzických osob platí, že rozlišovací kritéria mezi daňovými rezidenty a nerezidenty jsou vymezena v § 2 zákona o daních z příjmů, které je aplikováno, nestanoví-li příslušná mezinárodní smlouva jinak. Obecně podle tohoto ustanovení platí, že poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, za předpokladu, že mají na území republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří na tomto místě pobývají nejméně 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích, přičemž do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se v této souvislosti rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Daňoví rezidenti mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Daňovými nerezidenty jsou ti poplatníci, kteří nejsou daňovými rezidenti. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, přičemž platí, že poplatníci,

¹⁶⁷ PARÍZKOVÁ, Ivana. Přímé daně. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan a kol., op. cit.

kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.¹⁶⁸

U právnických osob platí, že daňovými rezidenty České republiky jsou ty, které mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení. Tímto místem se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo. Daňovými nerezidenty jsou ty právnické osoby, které nemají na území České republiky své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.¹⁶⁹

Otázce daňových subjektů se věnují i smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti lze za jeden z klíčových dokumentů označit modelovou smlouvu *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*¹⁷⁰ vydanou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. V rámci těchto modelových pravidel jsou subjekty definovány ač relativně široce, tak určitě – jsou jimi osoby, které jsou rezidenty jednoho či obou smluvních států, přičemž pojem osoby zde zahrnuje osoby fyzické i právnické, resp. další právem vytvořené entity (které mají dle práva svých domovských států způsobilost vstupovat do právních vztahů, resp. mají právní osobnost). Rezidentem státu je dle těchto modelových pravidel osoba, která je subjektem daně dle práva svého domovského státu. Tato základní pravidla týkající se vymezení daňových subjektů jsou často využívány v rámci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, leč v některých případech jsou modifikovány či rozšiřovány.

¹⁶⁸ § 2 zákona o daních z příjmů.

¹⁶⁹ § 17 zákona o daních z příjmů.

¹⁷⁰ OECD. *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*. Dostupné např. zde: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>

4.2 Evropské aspekty poplatníků přímých důchodových daní

4.2.1 Vnitřní trh a daňová spolupráce

„*Chceme-li pochopit fungování současných institucí, tak je nezbytné podívat se na jejich původ a na často náhodně a vzájemně podmíněné síly, které pomohly je vytvořit*“¹⁷¹ vysvětluje Fukuyama ve svém monumentálním díle *The Origins of Political Order*. Stejně tak, má-li být předmětem této části problematika volného pohybu osob, je třeba v první řadě poukázat na základní institucionální koncepty, z nichž se současná podoba „volného pohybu osob“ vyvinula. Volný pohyb osob představuje součást konceptu vnitřního trhu (internal market), který zahrnoval prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu, resp. který má poskytovat fyzickým a právnickým osobám členských států Evropské unie přístup ke zboží, službám, ale i pracovním místům a obchodním příležitostem napříč všemi členskými státy. Právní základ vnitřního trhu vychází z čl. 4 odst. 2 písm. a) a čl. 26, 27, 114 a 115 Smlouvy o fungování Evropské unie. Tento koncept se objevil již v roce 1958 v rámci tzv. Římských smluv, z nichž první zakládala Evropské hospodářské společenství a druhá Evropské společenství pro atomovou energii, známé pod názvem Euratom. Koncept vnitřního trhu se zrodil z myšlenek „*položít základy stále užšího svazku evropských národů*“ a „*příspěť společnou obchodní politikou k postupnému odstraňování omezení v mezinárodním obchodě*“ představených ve Smlouvě o Evropském hospodářském společenství.¹⁷² Čl. 2 Smlouvy o Evropském hospodářském společenství stanovil, že „*posláním Společenství je vytvořením společného trhu a postupným odstraňováním rozdílů mezi hospodářskými politikami členských států podporovat harmonický rozvoj hospodářských činností ve Společenství, nepřetržitý a vyvážený růst, vyšší stabilitu, rychlejší zvyšování životní úrovně a užší kontakty mezi členskými státy*“.

Společný trh byl založen na tzv. „čtyřech svobodách“, kterými jsou volný pohyb osob, služeb, zboží a kapitálu. Smlouva o Evropském hospodářském společenství dále zrušila i celní poplatky mezi členskými státy a kvóty na obchodované zboží. Mimo to zavedla společný celní sazebník.

¹⁷¹ FUKUYAMA, Francis. *The origins of political order*. London: PROFILE BOOKS LTD, 2011. ISBN 978-1-84668-256-8.

¹⁷² Preambule Smlouvy o EHS.

Koncept vnitřního trhu Evropské unie byl dále rozvíjen v Jednotném evropském aktu, kterým byla změněna Smlouva o Evropském hospodářském společenství v roce 1986. Základním cílem Jednotného evropského aktu bylo oživení procesu evropské integrace za účelem dokončení vytvářeného konceptu vnitřního trhu. Mimoto se Jednotný evropský akt věnoval i institucionálním změnám spočívajícím zejm. ve zvýšení počtu případů, kdy může Rada, jako jeden z orgánů Evropského hospodářského společenství, rozhodovat kvalifikovanou většinou, a nikoli jednomyslně. Tato procedurální úprava měla usnadnit přijímání rozhodnutí a zároveň bránit tomu, aby nedošlo k zablokování při hledání jednomyslné shody mezi tehdy dvanácti členskými státy. Jednomyslný souhlas tak již dále nebyl podmínkou pro přijetí opatření vedoucích k vytvoření vnitřního trhu.¹⁷³ Čl. 8a stanovil cíl Jednotného evropského aktu, který bylo do 31. prosince 1992 postupně vytvořit vnitřní trh, přičemž ten byl definován jako „*prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu*.“ Jednotný evropský akt tak představoval další krůček k tomu, aby 1. ledna 1993 došlo k přechodu od obecného konceptu společného trhu (common market) k vyšší úrovni integrace ve formě jednotného vnitřního trhu (single market či internal market).

Čl. 26 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie definuje koncept vnitřního trhu v souladu s tím, jak byl dříve vymezen v Jednotném evropském aktu. Vnitřní trh tedy zahrnuje „*prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu*“. Problematika volného pohybu osob je pevně spojena s nutností řešit, kde osoby využívající svého práva volného pohybu v rámci unie, budou povinny odvádět daň ze svých příjmů. Jedná se tedy v zásadě o otázku zamezování dvojího zdanění.

Předem je třeba uvést, že spolupráce členských zemí unie v oblasti přímých daní lze dělit do dvou základních oblastí. První oblast pokrývá problematiku poskytování vzájemných daňových informací mezi členskými státy (či jejich finanční správou), zamezování dvojího zdanění a boj proti tzv. daňovým rájům. Druhá oblast pokrývá samotnou otázku harmonizace daní. První z vytyčených oblastí dosahuje relativně vysokého stupně harmonizace

¹⁷³ To se ovšem v té době ještě nevztahovalo na opatření týkající daňových otázek, volného pohybu osob a práv a zájmů zaměstnanců.

v rámci Evropské unie, zatímco v oblasti druhé harmonizační proces zatím nedosahuje harmonizace vysoké úrovně.¹⁷⁴ Volný pohyb osob a souvisejícího zdanění tedy spadají do oblasti prvé.

4.2.2 Volný pohyb osob

Samotná otázka volného pohybu pracovníků je jednou ze základních zásad evropské legislativy. Mezi zmíněnými čtyřmi svobodami lze problematiku volného pohybu pracovníků označit za klíčovou. Bez této svobody a bez legislativního vymezení jejích praktických aspektů by Evropská unie a její koncept jednotného trhu nemohly fungovat v takové míře, jako dnes. Právní základy této problematiky, které jsou stanoveny v čl. 45 Smlouvy o fungování Evropské unie, jsou dále rozvíjeny v předpisech sekundárního evropského práva a soudních rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Mezi základní práva občanů členských států Evropské unie platí, že mohou: hledat práci v jiné zemi Evropské unie, pracovat tam bez povinnosti žádat o pracovní povolení, pobývat tam po dobu zaměstnání, resp. zůstat tam i po skončení pracovního poměru. Při tom by s nimi mělo být zacházeno stejně jako s místními státními příslušníky, pokud jde o dostupnost pracovních míst, pracovní podmínky a všechny ostatní sociální a daňové výhody.

4.2.3 Sociální zabezpečení

Občané členských států Evropské unie mohou rovněž využít možnosti nechat převést nárok na různé druhy zdravotního a sociálního zabezpečení do příslušné země, do které odcházejí pracovat. V této souvislosti je důležité připomenout, že evropská pravidla koordinace sociálního zabezpečení nikterak nenahrazují vnitrostátní systémy pojištění, jelikož je právem samotných členských států rozhodovat o tom, kdo bude podle jejich právních předpisů pojištěn, jaké dávky budou vypláceny a za jakých podmínek.¹⁷⁵ Evropská regulace této otázky vychází ze čtyř hlavních zásad:

- Systém se nikdy nevztahuje na více zemí najednou. Příspěvky jsou tak vždy placeny jen v jedné zemi;

¹⁷⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013, s. 69. ISBN 978-80-7201-881-9.

¹⁷⁵ Více např. Evropská komise. *Koordinace sociálního zabezpečení na úrovni EU* [cit. 15. 9. 2016] online. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?langId= Koordination sociálního zabezpečení na úrovni EU cs & catId=849>.

- Zahraniční osoby z členských států mají tatáž práva a tytéž povinnosti jako státní příslušníci země, ve které mají pojištění (toto má být vyjádřením zásady rovného zacházení);
- Při žádosti o určitý typ dávky se zohlední i předcházející období, během kterého byla osoba pojištěna, resp. pracovala v jiné zemi;
- Pokud má osoba nárok na výplatu určité dávky v jednom státě, obvykle je možné, aby jí byla vyplácena i tehdy, pokud žijete ve státě jiném (toto má být vyjádřením zásady převoditelnosti).¹⁷⁶

Hlavními právními předpisy v této oblasti jsou Nařízení o koordinaci systémů sociálního zabezpečení¹⁷⁷ a související prováděcí nařízení.¹⁷⁸ Tyto předpisy v aktualizovaném znění představují základní „balíček“ vymezující pravidla koordinace systémů sociálního zabezpečení.

4.2.4 Výměna informací

Ač otázka zamezení dvojího zdanění byla zmíněna již v čl. 98 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957, tak skutečné dopady do oblasti přímých daní se projeví až v souvislosti se směrnicí o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých spotřebních daní a daní z pojistného.¹⁷⁹ Tato směrnice, která zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních, a jejím hlavním cílem bylo potírání mezinárodních daňových úniků, byla několikrát novelizována, načež byla nahrazena směrnicí o správní spolupráci v oblasti daní.¹⁸⁰

Mezi důvody jejího přijetí byla zmiňována zejm. nutnost vzájemné pomoci členských států v oblasti daní, která v době globalizace rychle roste a dochází k obrovskému vývoji mobility daňových poplatníků, počtu přeshraničních transakcí a internacionalizace finančních nástrojů, což členským státům

¹⁷⁶ Ibidem.

¹⁷⁷ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004, ze dne 29. 4. 2004, o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, ve znění nařízení (ES) č. 988/2009, nařízení Komise (EU) č. 1244/2010, nařízení (EU) č. 465/2012 a nařízení Komise (EU) č. 1224/2012.

¹⁷⁸ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009, ze dne 16. 9. 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení.

¹⁷⁹ Směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých spotřebních daní a daní z pojistného.

¹⁸⁰ Směrnice Rady č. 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS.

způsobuje těžkosti při správném vyměření daní.¹⁸¹ Bylo chápáno, že tento rostoucí problém má dopad na fungování daňových systémů a způsobuje dvojí zdanění, což samo o sobě podněcuje k daňovým podvodům a daňovým únikům, zatímco kontrolní pravomoci zůstávají na vnitrostátní úrovni. Tato situace byla vnímána tak, že ohrožuje fungování vnitřního trhu.¹⁸² Proto k překonání nepříznivých důsledků této situace bylo posílení rozvoje spolupráce mezi daňovými správami členských států. Tato nová směrnice vycházela ze směrnice o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých spotřebních daní a daní z pojistného, ale stanovila jasnější a přesnější pravidla správní spolupráce mezi členskými státy, aby byla tato spolupráce rozšířena, zejm. co do výměny informací.

4.2.5 Daňové aspekty volného pohybu osob

V rámci jednotného trhu a volného pohybu osob se objevují situace, kdy osoba může mít svoji rezidenci v jednom státě, ačkoli její příjem pochází ze státu jiného. Příkladem lze uvést hudebníka bydlicího v Německu, který ovšem vyjíždí na koncerty do Holandska, odkud plyne i jeho příjem. V takové situaci tedy rozlišujeme mezi státem „příjmu“ (source) a státem „rezidence“ (residence). V průběhu let se vyvinul obecně přijímaný přístup řešení takových situací: „nárok na daň státu příjmu je nadřazen nároku státu rezidence.“¹⁸³ K tomu, aby bylo eliminováno dvojí zdanění tak státy vyvinuly dvě základní metody, tj. metoda „výjimky“ (exemption) a metoda „celosvětového zdanění“ (worldwide taxation). Stát uplatňující metodu výjimky se vzdává možnosti zdanit zahraniční příjem svých rezidentů, zatímco stát aplikující metodu celosvětového zdanění sice zdaňuje i příjmy ze zahraničí, ovšem obecně umožňuje odpočet (credit) daní zaplacených v zahraničí.¹⁸⁴

Český právní řád vychází z metody celosvětového zdanění pro své daňové rezidenty. Při určování, kde má být zdaňován příjem daňového subjektu, je třeba určit tzv. daňový domicil, resp. provést identifikaci místa (státu), kde je poplatník daně příslušnými právními předpisy za daňového rezidenta. Na úrovni práva Evropské unie neexistují jednotná přímo aplikovatelná

¹⁸¹ Směrnice Rady č. 2011/16/EU, úvodní ustanovení.

¹⁸² Ibidem.

¹⁸³ MASON, KNOLL, op. cit., s. 1027.

¹⁸⁴ Ibidem.

pravidla, která by přímo určovala to, jakým způsobem má být zdaněn příjem státních příslušníků jednotlivých členských států Evropské unie, kteří však žijí, zdržují se či vykonávají pracovní činnost mimo svoji domovskou zem. Ačkoli tedy každý z členských států Evropské unie definuje daňového rezidenta jiným způsobem (neexistuje nařízení Evropské unie, které by stanovila přímo aplikovatelnou definici daňového rezidenta), obecně se uplatní pravidlo, které bylo vymezeno výše v souvislosti s daňovým domicilem podle českého právního řádu:

- Daňovým rezidentem je osoba v zemi, v níž se zdržuje po dobu více než šest měsíců v roce;
- Osoba zůstává daňovým rezidentem ve své domovské zemi, zdržujete-li se v jiném členském státě méně než šest měsíců v roce.¹⁸⁵

Situace, kdy dva státy považují stejnou osobu za svého daňového rezidenta a tudíž po takové osobě požadují daň z celosvětových příjmů, jsou řešeny na úrovni mezinárodních smluv, tzv. smluv o zamezení dvojího zdanění. V České republice je přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku, spravován a aktualizován Ministerstvem financí.¹⁸⁶ V současné době je v České republice platných více než 90 smluv o zamezení dvojího zdanění. Mezi nejstarší z nich patří smlouva o zamezení mezinárodního zdanění se Srí Lankou,¹⁸⁷ Německem¹⁸⁸ či Nizozemím.¹⁸⁹ Mezi „nejčerstvější“ patří smlouva s Iránem¹⁹⁰ či Kolumbií.¹⁹¹

Vedle daňového domicilu některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění definují i tzv. fiktivní daňový domicil. Tento se vztahuje na situace, kdy země, v níž daňový poplatník pobírá celý či téměř celý příjem, jej chápe za svého daňového rezidenta, ačkoli v ní daňový poplatník nebydlí, resp. se v ní nezdržuje po dobu delší než 6 měsíců v kalendářním roce.

¹⁸⁵ Europa.eu. *Daně ze zahraničních příjmů*. [cit. 20. 9. 2016] online. Dostupné z: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_cs.htm

¹⁸⁶ Ministerstvo financí ČR. *Přehled platných smluv* [cit. 20. 9. 2016] online. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

¹⁸⁷ Platná ode dne 19. června 1979.

¹⁸⁸ Platná ode dne 17. listopadu 1983.

¹⁸⁹ Platná ode dne 5. listopadu 1974.

¹⁹⁰ Platná ode dne 4. srpna 2016.

¹⁹¹ Platná ode dne 6. května 2015.

4.2.6 Daňová diskriminace

Koncept volného pohybu osob je postaven na zásadě zákazu diskriminace, který je vysvětlován, jako zákaz odlišného zacházení (treatment). Zákaz odlišného zacházení týkající se volného pohybu osob zahrnuje jakékoli podmínky, které mohou ovlivnit přístup k práci v hostitelském státu pro subjekty z jiného členského státu.¹⁹² Jak bylo zmíněno výše, každý z členských států Evropské unie má vlastní daňový systém, jelikož přímé daně nebyly dosud dostatečně harmonizovány na úrovni práva Evropské unie. S odlišnými daňovými systémy jsou pak spjaty i odlišné daňové sazby, a potažmo výše částky, kterou daňový poplatník odvádí ze svého důchodu ve prospěch veřejného rozpočtu. Tyto rozdíly v daňových systémech jednotlivých států mohou představovat omezení pro volný pohyb osob.¹⁹³

Přesto, že se jedná o jednu ze základních zásad, někteří autoři poukazují na její nedostatečné legislativní zakotvení.¹⁹⁴ Obecný zákaz diskriminace je tak pojmem, který je interpretován v judikatuře Soudního dvoru Evropské unie. Soudní dvůr Evropské unie tento koncept konkretizoval v mnoha svých rozhodnutích, z nichž je zřejmé, že pravidlo požadavku stejného zacházení není jednoduše pravidlem, že pracovníci z jiných členských států musí platit zcela stejné daně, jako občané (a rezidenti) hostitelského státu. Podle Soudní dvůr Evropské unie platí, že za určitých okolností může stát, v němž poplatník z jiného státu získal svůj příjem, může omezit benefity spojené s přímou daní pro nerezidenty.¹⁹⁵ Rovněž platí, že zásada nediskriminace neznamená, že daňová sazba na zdroje ze zahraničí a domácí zdroje musí být stejné.¹⁹⁶ V této souvislosti lze odkázat např. na rozhodnutí *Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin*, v němž Soudní dvůr Evropské unie¹⁹⁷ stanovil pravidlo, že zaměstnanec z jednoho státu, který pracoval a platil daně v jiném členském státě, v němž platil daně vyšší, než jaké by platil ve svém domovském státě, nemá nárok ve svém domovském státě nárok na poměrné vrácení částky, o níž v hostitelském státě zaplatil více, než by zaplatil ve svém domovském státě.

¹⁹² Srov. VAN THIEL, op. cit., s. 120–135.

¹⁹³ MASON, KNOLL, op. cit., s. 1026.

¹⁹⁴ Srov. Ibid, s. 1102–1105.

¹⁹⁵ Srov. např. C-234-01, *Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord*, 2003 E.C.R. I – 69933.

¹⁹⁶ MASON, KNOLL, op. cit., s. 1028.

¹⁹⁷ Ještě jako ECJ (Evropský soudní dvůr).

Dalším z klíčových soudních rozhodnutí, která se vztahují k zásadě zákazu diskriminace, resp. požadavku shodného zacházení, je tzv. případ Schumacker.¹⁹⁸ V tomto případě řešil soud situaci, kdy daňový poplatník (Schumacker) byl zaměstnancem v Německu (SRN), ačkoli byl rezidentem v Belgii. Příjmy ze zaměstnání byly jediným příjmem, který Schumacker měl. V Německu byl považován za nerezidenta, s čímž byla spjata omezená daňová povinnost a také mu nebylo umožněno, aby rozdělil příjem i na svoji manželku a provedl roční vyúčtování daně, které by výrazně snížilo jeho daňovou povinnost. Soud v této souvislosti uvedl, že se jedná o situaci, která „*není v souladu s volným pohybem pracovních sil; pokud poplatník obdrží ve státě, kde je nerezidentem většinu svých příjmů, musí s ním být zacházeno, jako by se jednalo o rezidenta.*“

Je tedy zřejmé, že ač zásada zákazu diskriminace je bezesporu obsažena v právu Evropské unie, bude zejm. v judikatuře Soudního dvoru Evropské unie, ale i v právně teoretických studiích dále rozpracovávána a formulována. *De lege ferenda* lze doporučit, aby v sekundárním právu Evropské unie byla vymezena alespoň obecná definice zásady zákazu diskriminace, která by shrnovala současnou judikaturu Soudního dvoru Evropské unie.

4.3 Závěr

Problematika daňových subjektů je jednou z klíčových oblastí, která představuje základ pro jakékoli právně-teoretické zkoumání. Jasně vymezení daňových subjektů, jakožto jednoho z nezbytných konstrukčních prvků daně je podmínkou efektivity daňových norem v praxi. Je prokázáno propojení soukromého a veřejného práva na příkladu soukromoprávních subjektů, kterým je normami finančního práva uložena (veřejnoprávní) povinnost. Veřejné právo si pro zjednodušení (a s ohledem na obecnou právní zásadu hospodárnosti) pomáhá s (implicitním) odkazem na soukromoprávní normy při vymezování fyzických i právnických osob.

V rámci souvisejícího výzkumu byla potvrzena hypotéza, že stávající zakotvení zásady zákazu diskriminace v legislativních předpisech Evropské unie není dostatečné pro rozvíjející se praxi v této oblasti. Ačkoli jsou pravidla zákazu diskriminace reflektovány (a do určité míry i dotvářeny) v rámci soudních rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, lze doporučit, aby byla explicitně legislativně upravena v rámci sekundárního práva Evropské unie.

¹⁹⁸ C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker, 1995 E.C.R. I-225.

5 SUPERHRUBÁ MZDA

Dne 1. ledna 2008 nabyl účinnosti zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který znamenal mj. jednu z největších daňových reforem v samostatné historii České republiky, a snad přímo i revoluci v oblasti daňového práva. Oblast daní z příjmů pochopitelně nezůstala nedotčena. Prioritním cílem tehdejší vlády bylo zavedení procentní lineární (jednotně) sazby daně z příjmů fyzických osob na rozdíl od tehdejší klouzavě progresivní sazby se čtyřmi stupni (12, 19, 25 a 32 %). Byť bylo původně uvažováno o sazbě mezi 17 až 19%, Ministerstvo financí na základě ekonomického rozboru a na základě úkolů plynoucích z Programového prohlášení vlády, podle něhož se nikomu nezvýší daňová zátěž, dospělo k sazbě 15%. Aby nedošlo ke snížení daňového výnosu, ukázalo se jako nezbytné změnit i způsob stanovení základu daně. V případě dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti bylo schváleno nesnižovat příjem pro účely výpočtu základu daně ze závislé činnosti o pojistné (sociální pojistné jako součet pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění¹⁹⁹), které sice sráží zaměstnavatel, ale které je povinen platit zaměstnanec (tehdy v úhrnu 12,5%, dnes 11% z hrubé mzdy). Naopak podle nové konstrukce došlo k rozšíření základu daně nejen o sociální a zdravotní pojistné placené zaměstnancem, ale i zaměstnavatelem (podle tehdejší úpravy 35%, aktuálně 34% z hrubé mzdy).

Základ daně tak od 1. ledna 2008 tvoří v České republice tzv. superhrubá mzda. Důvodová zpráva poukazuje na fakt, že v části pojistného placeného zaměstnavatelem nejde o platbu pojistného zaměstnavatele za zaměstnance a tudíž ani o příjem zaměstnance a zaměstnavatel přitom může tuto částku uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. U dílčího základu daně ze samostatné činnosti bylo schváleno zrušení možnosti odečtu pojistného od základu daně, což na jednu stranu základ daně zvýšilo, na druhou stranu došlo ke sjednocení sazby daně na úroveň 15%,

¹⁹⁹ V textu kapitoly je též používáno pojmů „sociální a zdravotní pojistné“ nebo jen „pojistné“.

což se pozitivně projevilo u středně a vysoko příjmových osob samostatně výdělečně činných. Všem nízkopříjmovým poplatníkům, nejen podnikatelům, bylo zvýšení daně kompenzováno výrazným zvýšením slev na dani majících vazbu na osobu poplatníka. V souvislosti s těmito změnami došlo ke zrušení institutu společného zdanění manželů (kompenzováno takřka šestinásobným zvýšením roční slevy na manžela/manželku bez dostatečných příjmů) a minimálního základu daně (dle důvodové zprávy byl minimální základ daně psychologickou bariérou, která odrazovala poplatníky zahájit podnikání či v podnikání pokračovat).²⁰⁰

Cílem této kapitoly je na základě deskripce a kritické analýzy, případně též komparace, a syntézy získaných poznatků potvrdit či vyvrátit hypotézu, že superhrubá mzda sloužící jako dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je v celosvětovém kontextu ojedinělé a nešťastně zvolené řešení. Na to, jaké vášně zavedení superhrubé mzdy pro účely zdaňování vyvolalo, je paradoxní, že odborné literatury na dané téma existuje skutečně minimum. Při psaní textu je čerpáno především z diplomových prací Ondráčka²⁰¹ a Braunové²⁰² obhájených na VŠE v Praze. Doplnit je možné článek Boháče.²⁰³ Naopak laických názorů především v denním tisku je obrovské množství, avšak vypovídací vědecká hodnota je až na výjimky nulová.

5.1 Pojem superhrubá mzda

Veřejností je superhrubá mzda chápána jako celkový náklad zaměstnavatele na práci zaměstnance. Jak správně uvádí Braunová,²⁰⁴ superhrubá mzda v České republice existovala vždy, jen nebyla otevřeně zobrazována zaměstnancům. Ze zpravodajských pořadů v období schvalování zákona

²⁰⁰ Srov. Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (LIT28931CZ). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 24. 8. 2016].

²⁰¹ ONDRÁČEK, op. cit.

²⁰² BRAUNOVÁ, Veronika. *Je hrubá mzda skutečně superhrubá, světově nestandardní omyl?* Praha, 2011. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Vedoucí práce Jana TEPPEROVÁ.

²⁰³ BOHÁČ, Radim. Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. *Daně a finance*. 2009, roč. XVII, č. 5, s. 10–15. ISSN 1801-6006.

²⁰⁴ BRAUNOVÁ, op. cit., s. 8.

o stabilizaci veřejných rozpočtů v roce 2007 si vybavují argumenty tehdejšího ministra financí Kalouska, že zaměstnanec by měl vědět, že jeho práce stojí zaměstnavatele např. 13.500 Kč, byť na jeho výplatní pásce se objevuje pouze hrubá mzda ve výši 10.000 Kč. Je správné, když zaměstnanec takovou skutečnost zná. Existuje však mnoho jiných možností, i právně regulovatelných, jakým způsobem by měl zaměstnavatel zaměstnanci tuto skutečnost sdělovat, např. i přímo ve výplatní pásce. Nevyplyvá z toho ovšem žádný důvod, proč by měla superhrubá mzda vstupovat do základu daně či jakkoliv jinak do stanovení daňové povinnosti zaměstnance. Není možné souhlasit ani s tvrzením Braunové,²⁰⁵ že podle jí citovaného doporučení OECD²⁰⁶ by mělo pojistné placené zaměstnavatelem za zaměstnance rozšířit základ pro výpočet důchodové daně, neboť ho musíme chápat stejně jako jakýkoliv jiný příspěvek ze strany zaměstnavatele (nabízí srovnání s příspěvkem na pivo nebo na bydlení). Jednak se ve zmiňovaném doporučení OECD takový text neobjevuje, jednak má pojistné obligatorní charakter, v určité části i charakter daňový (pak by daň byla příjmem?), oproti srovnávaným příspěvkům, které zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci fakultativně a skutečně se jedná o příjem zaměstnance. Nakonec i důvodová zpráva k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů²⁰⁷ poukazuje na fakt, že v části pojistného placeného zaměstnavatelem nejde o platbu pojistného zaměstnavatele za zaměstnance a tudíž ani o příjem zaměstnance.

Z daňového hlediska slouží superhrubá mzda jako dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Tímto dílčím základem jsou příjmy ze závislé činnosti (tj. hrubá mzda)²⁰⁸ zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel (34 % z hrubé mzdy). Zdůvodnění tohoto přístupu zákonodárce je v důvodové zprávě jen velmi stručné. Nejdříve

²⁰⁵ Ibidem, s. 9.

²⁰⁶ OECD. *Reforming Personal Income Tax* [online]. Paris: OECD, 2006 [vid. 26. 8. 2016]. Dostupné z: <https://www.ciaonet.org/attachments/11372/uploads>

²⁰⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, op. cit.

²⁰⁸ S výjimkou příjmů zdaňovaných srážkovou daní, tj. příjmů plynoucích na základě dohody o provedení práce, jejichž úhrnná výše u téhož plátce daně nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10.000 Kč, a zaměstnanec u tohoto plátce daně nepodepsal prohlášení k dani.

se argumentuje právě opačně, jak již bylo uvedeno výše, tedy že „v části pojistného placeného zaměstnavatelem nejde o platbu pojistného zaměstnavatele za zaměstnance a tudíž ani o příjem zaměstnance a zaměstnavatel přitom může tuto částku uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Aby se však udržela určitá kontinuita s režimem pojistného, které platí zaměstnanec nebo pojistného, které za svoji osobu platí OSVČ, navrhuje se, aby se právě o toto pojistné zvýšil základ daně zaměstnance. Tento základ daně je ovšem možné zvýšit jedině za předpokladu, že bude v zákoně 35 % (aktuálně 34 % – pozn. autora) pojistného vymezeno pouze pro účely zákona o daních z příjmů jako fiktivní zvýšení základu daně zaměstnance. Tím bude dosaženo toho, že se o tuto částku zvýší základ daně, a současně nebude ovlivněn výměřovací základ pro povinné pojistné u zaměstnanců“. Z tohoto zdůvodnění je zcela patrné, že si zákonodárce připouští problematičnost institutu superhrubé mzdy jako dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, byl si vědom toho, že se nejedná o příjem zaměstnance, a věděl, že není možné platit pojistné z pojistného. Přesto však (asi i cíleně) opomenul rozebrat charakter pojistného. Podle názoru autora má pojistné na sociální zabezpečení částečně a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti zcela charakter daně²⁰⁹ s ohledem na ustálenou definici daně brněnské školy daňového práva;²¹⁰ pojistné na veřejné zdravotní pojištění je pravděpodobně spíše pojistným než daní. Rovněž OECD ve své klasifikaci daní považuje příspěvky na sociální pojištění za daně.²¹¹ V takovém případě se však dostáváme do velmi těžko pochopitelné situace, kdy v České republice platíme daň (z příjmů) z daně (sociálního pojistného).

Braunová²¹² definuje superhrubou mzdu také **z ekonomického hlediska**, a to jako jakoukoliv hrubou mzdu zvýšenou o příspěvky zaměstnavatele nebo jiné peněžní i nepeněžní benefity, které vstupují do základu daně. Podle jejího názoru „superhrubá mzda“ zobecněně reprezentuje široce vymezený (komplexní, zvýšený) základ daně.

²⁰⁹ BOHÁČ, op. cit.

²¹⁰ Daň jako povinná, zákonem předem sazbou stanovená částka, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.

²¹¹ Srov. ŠIROKÝ, 2008, op. cit. 58.

²¹² BRAUNOVÁ, op. cit., s. 11.

5.2 Superhrubá mzda a spravedlnost zdanění

Z výše uvedeného textu je již nyní zřejmé, že není možné, natož spravedlivé a opodstatněné považovat pojistné za příjem, a také **není spravedlivé platit daň z daně** (byť je to praxe zcela běžná u spotřebních daní, kdy je placena DPH i z akcízu). Jisté ospravedlnění se vyskytuje i v důvodové zprávě: „... *opatření jsou* částečně odůvodnitelná i faktem, že důchod ze sociálního pojistného je, a i podle návrhu také v převážné míře zůstane, na rozdíl od běžných postupů v evropských zemích, nezdaňován, takže se tímto opatřením neporuší daňová spravedlnost.“²¹³

Smith formuloval daňové zásady včetně zásady spravedlnosti: „*Rozdělení daňového zatížení by mělo být rovnoměrné. Každý občan by měl platit spravedlivý podíl.*“²¹⁴ Rozlišuje mezi spravedlností horizontální (lidé, kteří mají stejně, by měli platit stejné daně) a vertikální (lidé, kteří mají více, by měli platit na daních více). Musgrave přebírá Haig-Simonsovu definici zdanitelného důchodu jakožto součtu spotřeby a změny bohatství v daném období a při definici úplného důchodu vymezuje sedm bodů:²¹⁵

1. Čistý důchod: ke spotřebě lze použít pouze čistý důchod, stejně tak za přírůstek bohatství může být považován jen čistý důchod. Základem daně by tedy měl být čistý důchod, po odečtení nákladů na jeho získání, resp. i ztrát;
2. Kapitálový a pracovní důchod: není důležité, z jakého zdroje důchod pochází;
3. Reálný důchod: (za předpokladu zvýšení důchodu) s rostoucí inflací klesá reálná hodnota nominálních odpočtů a v případě progresivních sazeb se snižují reálné hodnoty jednotlivých daňových pásem;
4. Realizovaný důchod: nezáleží, zda je důchod realizován v hotovosti nebo zvýšením hodnoty aktiv;
5. Imputovaný důchod: poplatník ne vždy na spotřebu využívá své příjmy (pěstuje si své potraviny, zhotovuje vlastní oděvy, bydlí ve vlastním domě), nicméně zahrnutí imputovaných důchodů se pro zdanění jeví jako nepraktické;

²¹³ Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, op. cit.

²¹⁴ MUSGRAVE, op. cit.

²¹⁵ Ibidem. In: ONDRÁČEK, op. cit., s. 4–8.

6. Transfer: jak veřejné (penze, dávky), tak soukromé (dědictví, dary) transfery představují zvýšení bohatství, a proto by měly být zdaňovány důchodovou daní;
7. Nepravidelný důchod: zvyšuje bohatství, a proto by měl být zdaňován, problém nastává při progresivní sazbě daně a rozložení nepravidelného důchodu do několika zdaňovacích období.

Jiné pojetí spravedlnosti nabízí Vančurová s ohledem na benefity, které poskytuje zaměstnavatel svým zaměstnancům, když nabízí tři zóny. Ve zvýhodněné zóně je benefit daňově uznatelným výdajem na straně zaměstnavatele a na straně zaměstnance je od daně osvobozen, naopak v restriktivní zóně osvobození neplatí a benefit daňově uznatelným výdajem zaměstnavatele není. V optimální zóně pak platí daňové zvýhodnění jen na jedné straně, tj. buď je u zaměstnance příjem z benefitu osvobozen, nebo je pro zaměstnavatele benefit daňově uznatelným výdajem.²¹⁶ **Je tedy spravedlivé** (také s ohledem na Musgraveovu teorii) **zdaňovat pouze čistý důchod na straně zaměstnavatele**. Pakliže benefity zvyšují důchod, nesmí být na straně zaměstnance od daně osvobozeny.²¹⁷ Příkladem je bezúplatné poskytování motorového vozidla zaměstnanci k používání také pro jeho soukromé účely, bez ohledu na pochybnou konstrukci stanovení výše takového příjmu podle českého zákona o daních z příjmů. Naopak příjmy zaměstnanců od daně osvobozené podle tohoto zákona (náhrady cestovních výdajů, hodnota ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, zálohy, náhrady za opotřebení vlastního náradí, výdaje zaměstnavatele na odborný rozvoj zaměstnance apod.) čistý důchod poplatníka nezvyšují, a proto je osvobození na místě. To ovšem neplatí pro stravenky, plnění z fondu sociálních a kulturních potřeb, zvýhodnění v ceně veřejné dopravy atd. Výše takového příjmu je snadno zjistitelná, jednoznačně dochází ke zvýšení čistého důchodu zaměstnance, a tak by měl být takový příjem též zdaněn.

V této souvislosti není možné nezmínit korekční prvky označované jako nezdanitelné částky ze základu daně. Bez ohledu na stávající znění zákona o daních z příjmů je možné tyto částky rozdělit na dvě skupiny podle toho,

²¹⁶ VANČUROVÁ, Alena. Přednáška VŠE, op. cit., s. 8–9.

²¹⁷ S ohledem na zaměření textu není řešena problematika na straně zaměstnavatele, nicméně pokud je benefit stanoven např. v kolektivní smlouvě, je logické, aby byl považován za daňově uznatelný výdaj.

zda je může poplatník nějak ovlivnit či nikoliv, neboť jsou stanoveny zákonem. Veškeré stávající nezdanitelné částky uvedené v § 15 zákona o daních z příjmů přitom spadají do první skupiny. Jejich účelem je stimulovat daňové subjekty k určitému chování (pořizovat si vlastní bydlení, podporovat charitativní organizace, spořit si na stáří a na život, dále se vzdělávat, být členem odborů apod.), v každém případě se však jedná vždy o politické rozhodnutí zákonodárce. Je možné vést dlouhou diskuzi o smysluplnosti těchto korekčních prvků, s ohledem na výše uvedené však takto utracené částky snižují čistý příjem (čistý důchod) poplatníka obdobně jako když si pořídí dovolenou, nakoupí potraviny, platí nájem apod. Mají obdobný charakter a rozhodně by neměly snižovat základ daně poplatníka. Naopak výši pojistného placeného zaměstnancem sám zaměstnanec ovlivnit nemůže, neboť je obligatorní a stanovené přímo zákonem i co do jeho výše. Hrubá mzda je automaticky snižována o toto pojistné a čistý příjem zaměstnance je tak krácen.

Pojistné placené zaměstnavatelem za zaměstnance je rovněž povinné a jeho výše je zákonem stanovená. V žádném případě není možné považovat tuto část pojistného za příjem zaměstnance zvyšující jeho celkové bohatství. A proto **je nutné stávající způsob tvorby dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v České republice odmítnout jako celkově nespravedlivý.** Superhrubá mzda jako základ daně nevyjadřuje v žádném případě zvýšení celkového bohatství zaměstnance (poplatníka), ale je spíše technikálií ve výpočtu daňové povinnosti a maximálně znázorňuje celkové náklady zaměstnavatele na zaměstnance. Nicméně ani toto poslední tvrzení není zcela pravdivé tvrzení, jak je patrné z výše uvedených forem a způsobů osvobození od daně.

Ideálně by měl být základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tvořen právě a pouze příjmy, které zvyšují bohatství poplatníka. Za příjem však není rozhodně možné považovat pojistné.

5.3 Integrace pojistného do zdanění příjmů

Teorie spravedlivého zdanění je pochopitelně praxi více či méně vzdálená a pojistné je v různé míře a v různých podobách integrováno do daně z příjmů fyzických osob. Vlach rozlišuje šest stupňů integrace:²¹⁸

1. Nulová integrace – systémy daně a pojistného jsou oddělené, stejně tak správa těchto veřejnoprávních dávek a jejich správci;
2. Integrace ad hoc – nahodilé společné body (ekonomické, hmotněprávní, procesněprávní);
3. Integrace podání – poplatník komunikuje s jediným „sběrným místem“;
4. Integrace výběru – nejen podání, ale i platby vč. případného vymáhání probíhají u jediné instituce, příkladem může být návrh na zřízení jednoho inkasního místa v České republice;
5. Integrace základu – daň i pojistné se stanoví ze stejného základu nebo se základy liší jen nepatrně, popř. je základ pojistného snadno odvoditelný z veličin pro stanovení daně;
6. Integrace pojistného – pojistné je vybíráno zároveň s daní, jako její součást, nebo jako přírážka k dani.

Je možné přidat mezi stupně 4. a 5. také úplnou integraci správy daně a pojistného podle jediného procesněprávního předmětu. V každém případě, s ohledem na daňový charakter obou veřejnoprávních dávek, je integrace žádoucí. Důvodů je celá řada, počínaje psychologickými aspekty a konče ekonomickou efektivitou jak na straně státu, tak na straně poplatníků. Nabízí se také sjednocení přístupu k různým druhům příjmů (ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálu, z nájmu) ve vztahu k placení pojistného a konečků i daně z příjmů fyzických osob.

²¹⁸ VLACH, Jan. *Možnosti sloučení výběru a vymáhání pojistného na sociální zabezpečení s výběrem a vymáháním daně z příjmů fyzických osob a s výběrem a vymáháním pojistného na všeobecné zdravotní pojištění*. Praha: Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, 2008. ISBN 978-80-87007-97-6. In: ONDRÁČEK, op. cit., s. 20–21.

5.4 Konstrukce základu daně z příjmů fyzických osob

Při určitém zjednodušení, bez uvažování o zdaňování či nezdaňování benefitů, je možné stanovit tři základní způsoby konstrukce základu daně z příjmů fyzických osob (nejen) ze závislé činnosti:

1. Jednotný základ daně je základním způsobem, který nebere v potaz pojistné. Základem daně je tak přímo hrubá mzda, resp. čistý důchod poplatníka;
2. Rozšířený základ daně znamená zvýšení hrubé mzdy o pojistné na tzv. superhrubou mzdu;
3. Zúžený základ daně znamená snížení hrubé mzdy o pojistné.

Braunová používá ve svém třídění²¹⁹ jen první dva způsoby a označuje je jako model „hrubé mzdy“ a model „superhrubé mzdy“, přičemž odčitelnost pojistného placeného zaměstnancem pro ni není určujícím faktorem. Protože však do superhrubé mzdy zahrnuje kromě hrubé mzdy i další benefity (peněžní či nepeněžní) poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci, dochází k závěru, že superhrubá mzda je světově standardní a využívána ve 45 % jí testovaných zemí, je jí postiženo 50,38 % obyvatel planety.²²⁰ Přiznává ovšem, že ve své čisté podobě využívá superhrubou mzdu pouze Česká republika a Maďarsko. Zde platí zaměstnanci 9,5 % ze mzdy na důchodové pojištění, 6 % na veřejné zdravotní pojištění a 1,5 % příspěvky na nezaměstnanost, aniž by bylo možné tyto položky odečíst od základu daně. Zaměstnavatel pak odvádí 24 % ze mzdy na důchodové pojištění, 2 % na veřejné zdravotní pojištění a 1 % na pojištění v nezaměstnanosti – celkem tedy 27 % z hrubé mzdy zaměstnance. O tuto částku je zvyšována hrubá mzda jako základ pro výpočet daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Nicméně zaměstnanci mají možnost od takto stanoveného základu daně odečíst až 17 % jako jistou formu paušálního výdaje (s výší základu daně procento klesá).²²¹ Ondráček pak uvádí i další země, kde dochází k nějakému zvýšení hrubé mzdy pro účely stanovení základu daně: v Austrálii se mzda zvyšuje o příspěvky zaměstnavatele na penzijní plány zaměstnanců, v Kanadě se uplatňuje srážková daň na příspěvky

²¹⁹ BRAUNOVÁ, op. cit., s. 29–32.

²²⁰ Ibidem, s. 60.

²²¹ ONDRÁČEK, op. cit., s. 45.

zaměstnance i zaměstnavatele do penzijního plánu a v nezaměstnanosti, v Nizozemí se k hrubé mzdě přičítá zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem.²²² Ve všech třech případech se však nejedná o čistý model superhrubé mzdy srovnatelný s Českou republikou či s Maďarskem.

5.5 Komparace dílčích základů daně

Zákon o daních z příjmů definuje základ daně obecně jako částku, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.²²³ Jak správně argumentuje Boháč,²²⁴ důležitá je skutečnost, že toto základní pravidlo je doplněno konstatováním „pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak“. Navíc základní pravidlo, ze kterého mohou být stanoveny výjimky, je dále modifikováno ustanovením § 5 odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, že u poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v ustanoveních § 6 až 10 zákona o daních z příjmů, je základem daně z příjmů fyzických osob součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů „s použitím ustanovení odstavce 1“. Boháč z tohoto důvodu dovozuje (a je mu třeba dát za pravdu), že je matoucí, pokud existuje obecné pravidlo, ze kterého jsou možné výjimky, a dále speciální ustanovení pro vymezený okruh poplatníků s tím, že i v tomto případě je odkazováno na použití obecného pravidla. Postačovalo by uvést, že základem daně z příjmů fyzických osob je součet dílčích základů daně stanovený u jednotlivých druhů příjmů podle ustanovení § 6 až 10 zákona o daních z příjmů.

Příjmy podle § 6 (ze závislé činnosti) jsou navíc často zaměňovány s příjmy podle § 7 (ze samostatné činnosti), což vyplývá z definice příjmů ze závislé činnosti, kam mj. patří plnění v podobě plnění v podobě příjmu z poměru obdobného k poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému, ve kterém je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. Problematikou se již vícekrát zabýval také Nejvyšší správní

²²² Ibidem, s. 46–47.

²²³ § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

²²⁴ BOHÁČ, op. cit.

soud, konkrétně např. v roce 2005,²²⁵ kdy konstatoval, že „*obdobným poměrem... je... takový poměr, který není pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, který však svoji podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné jako u těchto poměrů. Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společně 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 chťený obsah, a nikoli pouze stránku vnějšíkovou, tj. jevovou, je-li účastníky navenek předstíráno něco jiného, než co skutečně obsahem svého právního vztahu učinili“.* Soud tak zde zdůraznil zásadu materiální pravdy, respektive zásadu priority obsahu. Při uzavření 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 věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti“*. 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, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky“*.²²⁶

Pojem „závislá činnost“ vymezil Nejvyšší správní soud dokonce již v předchozí judikatuře,²²⁷ když konstatoval, že k naplnění pojmu nestačí pouze vykonávat činnost podle příslušných pokynů, „*nýbrž 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 k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poško-*

²²⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 176/2004-140.

²²⁶ Srov. RADVAN, Michal, NECKÁŘ, Jan. Taxation of Professional Team Sport Athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review*. 2016, vol. I, no. 1, p. 40–46.

²²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70.

zují“. Je třeba na tomto místě poukázat na fakt, že existuje mnoho činností s výraznou mobilitou pracovníků a v tomto bodě je třeba považovat text judikátu za poněkud nepřesný a nesprávný. Naopak je třeba zdůraznit tu část hovořící o jediném zaměstnavateli, když např. u sportovců v oblasti kolektivních sportů je naprosto nepředstavitelné, aby např. hokejista odehrál v jednom kole dlouhodobé soutěže více než jedno utkání za jeden klub.²²⁸

Paradoxně právě u sportovců v kolektivních sportech se Nejvyšší správní soud své judikatury nedržel, když v roce 2011 v případě profesionálního hokejisty dovedl, „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“.²²⁹ 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.“ Tento závěr je však nesprávný, jelikož skutečnost, že se něco děje protiprávně delší dobu, nemůže znamenat, že se takové chování dostane do souladu s právem.²³⁰ Pak by bylo možné akceptovat v plné míře tzv. švarcsystém, jinými slovy legalizovat zastřené pracovněprávní vztahy za účelem nepřipustného snížení daňového zatížení. Je dokonce možné, že takovým směrem se bude judikatura ubírat, jak vyplynulo z neformální debaty autora textu s jedním ze soudců Nejvyššího správního soudu. Ten připouští jistou míru soudcovské autokracie, pakliže by byla vhodná k zachování ekonomického růstu, a jako příklad uvádí právě akceptaci švarcsystému. S takovými závěry ovšem není možné souhlasit: soud je při svém rozhodování vázán zákonem a tvorba nejen daňových zákonů přísluší pouze a výhradně zákonodárci. Není vhodné, aby se soudy stávaly negativními, nebo dokonce pozitivními zákonodárci!

²²⁸ RADVAN, NECKÁŘ, op. cit.

²²⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.

²³⁰ RADVAN, NECKÁŘ, op. cit.

V praxi je výhodnost švarcsystému evidentní jak na straně „zaměstnavatele“, tak i zaměstnance, což se dá jednoduše prezentovat na příkladu zedníka s jedním dítětem, jehož roční odměna (hrubá mzda) činí 300.000 Kč za rok:

A) Zaměstnaný zedník

Hrubá mzda	300.000
+ Pojistné (34% z hrubé mzdy)	102.000
Základ daně	402.000

B) Zedník – OSVČ

Příjem	300.000
- Paušální výdaje (80% z příjmu)	-240.000
Základ daně	80.000

Nejenže se řádově liší výše základu daně zedníka, ale rozdílné jsou i celkové náklady „zaměstnavatele“: pokud zedníka skutečně zaměstnává, pak jeho práce stojí 402.000 Kč, pokud má jen smlouvu o dílo či jinou smlouvu, je to jen 300.000 Kč.

Daňová povinnost zedníka je rovněž odlišná:

A) Zaměstnaný zedník

Hrubá mzda	300.000
+ Pojistné (34% z hrubé mzdy)	102.000
Základ daně	402.000
- Položky snižující základ daně	-0
Upravený základ daně	402.000
Daň <i>brutto</i> I (15% ze základu daně)	60.300
- Slevy na dani	-24.840
Daň <i>brutto</i> II ≥ 0	35.460
- Daňové zvýhodnění na děti	-13.404
Daň <i>netto</i>	22.056

B) Zedník – OSVČ

Příjem	300.000
- Paušální výdaje (80% z příjmu)	-240.000
Základ daně	80.000
- Položky snižující základ daně	-0

Upravený základ daně	80.000
Daň <i>brutto</i> I (15 % ze základu daně)	12.000
- Slevy na dani	-24.840
Daň <i>brutto</i> II ≥ 0	0
- Daňové zvýhodnění na děti	-0 ²³¹
Daň <i>netto</i>	0

Z tohoto jednoduchého příkladu je více než patrná výhodnost švarcsystému pro obě strany (bez přihlédnutí k dalším aspektům, jako je pracovní právní ochrana zaměstnance, dovolená, výše budoucího starobního důchodu apod.).

5.6 Závěr

Z výše uvedeného textu je více než patrné, že superhrubá mzda sloužící jako dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je v celosvětovém kontextu ojedinělé řešení (s výjimkou Maďarska) způsobující mnohé problémy v každodenní praxi. Hypotéze stanovená v úvodu kapitoly tak byla potvrzena.

Jakkoliv je vhodné, aby zaměstnanec znal celkové náklady zaměstnavatele na svoji práci, existuje mnoho jiných možností, i právně regulovatelných, jakým způsobem by měl zaměstnavatel zaměstnanci tuto skutečnost sdělovat, např. i přímo ve výplatní pásce. Nevyplývá z toho ovšem žádný důvod, proč by měla superhrubá mzda vstupovat do základu daně či jakkoliv jinak do stanovení daňové povinnosti zaměstnance. Navíc má pojistné obligatorní charakter, v určité části i charakter daňový, a tak se v České republice platí daň (z příjmů) z daně (sociálního pojistného). S ohledem na Musgraveovu teorii by z hlediska spravedlnosti měl být zdaňován pouze čistý důchod na straně zaměstnavatele. A proto je nutné stávající způsob tvorby dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v České republice odmítnout jako celkově nespravedlivý. Superhrubá mzda jako základ daně nevyjadřuje v žádném případě zvýšení celkového bohatství zaměstnance (poplatníka), ale je spíše technikálií ve výpočtu daňové povinnosti

²³¹ Podle § 35ca zákona o daních z příjmů není možné uplatnit daňové zvýhodnění, pokud poplatník využívá paušální výdaje (pokud součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně).

a maximálně znázorňuje celkové náklady zaměstnavatele na zaměstnance. Nadto vede koncept superhrubé mzdy k nerovnému zdaňování příjmů ze závislé a ze samostatné činnosti a s tím souvisejícím zastíráním skutečného obsahu smlouvy mezi pracovníkem a subjektem, který práci zadává.

De lege ferenda by bylo vhodné akceptovat obecně uznávaný způsob tvorby základu daně, tedy dosažený příjem snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, zajištění a udržení. Nabízí se i možnost po vzoru Maďarska a dalších států také u zaměstnanců snížit jejich hrubou mzdu o výdaje související s dosažením mzdy. Těmito výdaji mohou být vedle pojistného také např. výdaje na cestu do zaměstnání, na oblečení atd. Jejich přesnou výši by bylo pravděpodobně obtížné a administrativně náročné přesně určit, nicméně nabízí se určitá forma paušálních výdajů stanovených buď procentem z hrubé mzdy (např. též regresivně), nebo pevnou částkou. Tak by byl zdaňován pouze čistý důchod tak, jak žádá Musgrave. Způsob stanovení základu daně a výpočet daně musí být co nejjednodušší, co nejvíce pochopitelný a administrativně nenáročný (tj. levný a rychlý).

6 ŠVARCSYSTÉM

Ve finančním právu (jakož i v právu pracovním, právu sociálního zabezpečení či právu trestním) se můžeme setkat s fenoménem **zdánlivě samostatné činnosti/práce**,²³² v českém právním prostředí známým pod populárním názvem švarcsystém. Tento fenomén prostupuje obzvláště prostředím evropským, resp. státy, v nichž panuje výrazný tlak na sociální stát a je činěn rozdíl ve zdanění příjmů z činnosti závislé a činnosti prováděné nikoliv závisle.

Je nezbytné vůbec tento fenomén vymezit a následně potvrdit či vyvrátit hypotézu, že zákaz výkonu závislé práce je zaveden důvodně, a následně případně zjistit, zda pro tento zákaz existuje smysluplné ospravedlnění. K potvrzení či vyvrácení této hypotézy bude sloužit analýza judikatury správních, evropských a ústavního soudu, jakož i komparace se zahraničními modely řešení jednotlivých problémů přímo či zprostředkovaně spojených se švarcsystémem. Při zkoumání hypotézy bude docházet k akceptaci či kritice (především však konstruktivního charakteru) názorů vyslovených judikaturou správních soudů, doktrínou a odbornou literaturou.

Odborná veřejnost se problémem švarcsystému ve vztahu k otázkám daňovým zabývala především co do výhodnosti a případného zkoumání znaků, resp. okolností, relevantních pro jeho deklarování. Tato výše publikace by pak měla nabídnout ucelenější pohled na současný stav judikatury a relevantnosti tohoto institutu v právním řádu podtržený kladnou či zápornou odpovědí na hypotézu.

6.1 Historie vzniku

Vznik švarcsystému (lze se také setkat s pojmem „Švarcův systém“²³³ „švarcsystém“) je spojen s důsledky zániku soukromého podnikání a dozníváním možnosti provozovat toliko „*drobné soukromé hospodářství samostatných rolníků a domácích výrobců*“²³⁴ založeném na osobním výkonu. Zakladatel tohoto

²³² Srov. německé německý pojem Scheinselbstständigkeit.

²³³ Viz usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 69/03.

²³⁴ Blíže HROMADA, Jiří, CHYSKÝ Jiří, WITZ Karel. *Československé pracovní právo*. 1. vyd. Praha: Orbis, 1957, s. 7, pozn. č. 9.

„typu“ podnikání, pan Miroslav Švarc, v době získání živnostenského oprávnění (před říjnovou revolucí) nemohl zaměstnávat zaměstnance, neboť toto bylo považováno za vykořisťování člověka člověkem.²³⁵ Švarcystém byl pak otcem tohoto způsobu výkonu ekonomické činnosti legálně provozován až do roku 1992,²³⁶ kdy vstoupila v účinnost novela zákona o zaměstnanosti č. 578/1991 Sb.²³⁷ (dále jen „novela č. 578/1991 Sb.“).

V rámci politické diskuse byl švarcystém poprvé zakázán právě výše zmíněnou novelou č. 578/1991 Sb., která v ustanovení § 1 odst. 4 zakotvila pravidlo ukládající povinnost právnické či fyzické osobě k „*plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti zajišťovat svými zaměstnanci, které k tomu účelu zaměstnává v pracovních vztazích podle zákoníku práce*“. Co do vymezení běžných úkonů pak bylo třetí větou § 1 odst. 4 novely č. 578/1991 Sb. stanoveno toto: „[b]ěžnými úkoly vyplývajícimi z předmětu činnosti se pro tyto účely rozumí zejména úkoly přímo související se zajištěním výroby nebo poskytováním služeb a obdobnou činností při podnikání podle zvláštních předpisů, které právnická nebo fyzická osoba provádí v zařízeních určených pro tyto činnosti nebo na místech obvyklých pro jejich výkon, pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost.« Zákona se již ve svých počátcích pokusil o spojení zákazu výkonu závislé činnosti s podnikatelským²³⁸ způsobem výkonu činnosti. Zákon pak stanovil i výjimky z tohoto zákazu. Původně se tedy jednalo o zakázaný způsob podnikání, kdy běžné činnosti související přímo s předmětem podnikání nebyly zajišťovány vlastními zaměstnanci.

²³⁵ ŠTĚTKA, Jan. Ten, který rozjel švarcystém a skončil na dlažbě [online]. *iHNed.cz* [online]. Publikováno dne 15. 7. 2011 [cit. 19. 9. 2016]. Dostupné na: <http://ekonom.ihted.cz/c1-52306170-ten-ktery-rozjel-svarcystem-a-skoncil-na-dlazbe>

²³⁶ Miroslav Švarc se ve své době stal jedním z nejvýznamnějších podnikatelů, ne-li nejvýznamnějším, v oblasti stavebních prací. Jako první v České republice (v postavení podnikající fyzické osoby) investoval milionové částky (cca 60 milionů) do fotbalového klubu z Benešova. Osud Miroslava Švarce byl později spjat s nevydařenou investicí do výškového domu v Praze na Budějovickém náměstí a konkurzem souvisejícím i s nevyplacením dávek sociálního pojištění za své zaměstnance, za které byl mj. odsouzen k nepodmíněnému trestu odnětí svobody.

²³⁷ Zákon č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

²³⁸ Srov. definici podnikatele v § 420 občanského zákoníku, který stanoví: „*Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.*“

Dalším posunem bylo rozšíření výjimek z provádění běžných činnosti svými zaměstnanci. Výrazněji pak došlo k úpravě švarcsystému jeho rozvolněním novelou č. 202/2005 Sb.²³⁹ V ustanovení § 13 odst. 3 písm. c) zákona o zaměstnanosti se pak stanovilo, že plnění běžných úkolů může právnická nebo fyzická osoba svěřit „jiné právnické nebo fyzické osobě, která má činnosti, které jí mají být svěřeny, zahrnutý v předmětu své činnosti a bude je zajišťovat svými zaměstnanci, nebo“... „jiné fyzické osobě, která má činnosti, které jí mají být svěřeny, zahrnutý v předmětu činnosti a nebude svěřené úkoly zajišťovat v zastřené pracovní právní vztahu.“ Prof. Bělina k tomuto přidává, že je „přesvědčen, že ve svých důsledcích jde nepochybně o zrušení zákazu Švarcsystému se vším všudy, neboť novela povoluje přesně to, proč počátkem 90. let zákaz Švarcsystému vznikl.“

Faktický zákaz švarcsystému se do zákona dostal znovu až k 1. lednu 2007 v souvislosti s vymezením pojmu závislá práce a zákonným prerogativem na výkon této práce pouze v rámci pracovní právní vztahu.²⁴⁰ Švarcsystém byl pak pro účely zdůraznění jeho zákazu definován zákonem o zaměstnanosti, který ve svém ustanovení § 5 písm. e) podřazuje v bodu 1 pod pojem nelegální práce²⁴¹ i švarcsystém, tedy „výkon závislé práce²⁴² fyzickou osobou mimo pracovní právní vztah“²⁴³. K této úpravě mělo dojít v souvislosti s implementací sankční směrnice^{244, 245}

Dle článku 1 sankční směrnice „[t]ato směrnice zakazuje zaměstnávání neoprávněně pobývajícím příslušníkům třetích zemí s cílem bojovat proti nedovolenému přistěhovalectví. Za tímto účelem stanoví minimální společné normy pro sankce a opatření, jež mají být v členských státech uplatňovány vůči zaměstnavatelům, kteří tento zákaz porušují.“

²³⁹ Novela zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴⁰ Srov. znění ustanovení § 2 a § 3 zákoníku práce, ve znění účinném ke dni 1. ledna 2007; později bylo doplněno, že se jedná o základní pracovní právní vztahy.

²⁴¹ Roztříštěnost pojmu nelegální práce, resp. nelegálního zaměstnávání, lze demonstrovat podpisem ujednání o spolupráci, kdy smyslem ujednání je posílit spolupráci mezi příslušnými orgány v boji proti nelegálnímu zaměstnávání, neohlášené výdělečné činnosti a nelegálnímu najímání přeshraničních pracovníků. K určitému sjednocení pojmu nelegální práce dochází až novelami č. 367/2011 Sb. a 1/2012 Sb. zákona o zaměstnanosti.

²⁴² § 2 zákoníku práce.

²⁴³ § 3 zákoníku práce.

²⁴⁴ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/52/ES ze dne 18. 6. 2009 o minimálních normách pro sankce a opatření vůči zaměstnavatelům neoprávněně pobývajících státních příslušníků třetích zemí, 32009L0052.

²⁴⁵ Srov. PICHRT, Jan, MORÁVEK, Jakub. O lidové tvořivosti a sankcích za výkon nelegální práce. *Právní rozhledy*, 2013, č. 3, s. 93.

Přesto bod 33 preambule sankční směrnice stanoví, že „[t]ato směrnice by měla být považována za doplněk opatření zaměřených na boj proti řádně neohlášené práci a vykořisťování.“²⁴⁶ V neposlední řadě je zde také definice zaměstnání, kdy by tato „měla zahrnovat jeho zakládající prvky, tj. činnosti, které jsou nebo by měly být vykonávány za odměnu podle pokynů nebo pod dohledem zaměstnavatele, bez ohledu na právní vztah.“ Český zákonodárce tak s ohledem na předejití interpretačním problémům a i případné diskriminaci vůči zaměstnancům ze třetích zemí²⁴⁷ sladil postih nelegální práce s postihem ne(o)hlášené práce a vykořisťování dle bodu 33 směrnice.

Jedná-li se pak o stěžejní pojem **ne(o)hlášené práce** (undeclared work) je tuto možno vymezit takto: „jakákoliv placená činnost, která je zákonná, pokud jde o její povahu, avšak není ohlášená orgánům veřejné moci, s přihlédnutím k rozdílům v systému regulace členských států“²⁴⁸

Pravdou ovšem zůstává, že sankční směrnice byla do zákona o zaměstnanosti promítnuta novelou č. 1/2012 Sb., kdežto švarcsystém se do zákona o zaměstnanosti dostává již novelou č. 367/2011 Sb. zákona o zaměstnanosti. Důvodová zpráva k novele zákona o zaměstnanosti č. 1/2012 Sb. k bodu 4 uvádí následující: „Směrnice uvádí, že neoprávněným zaměstnáváním nebo zaměstnáním se rozumí zaměstnání neoprávněně pobývajících státního příslušníka třetí země, přičemž zaměstnáním či zaměstnáváním by měl být výkon činností zahrnujících jakoukoli formu práce upravenou vnitrostátními právními předpisy. Z toho plyne, že zaměstnáním či zaměstnáváním je v tomto případě třeba rozumět jakoukoli formu práce, která je vykonávána i mimo pracovněprávní vztah, např. na základě jiné smlouvy (občanskoprávní, obchodněprávní).“²⁴⁹ Český zákonodárce tak v souladu s cíli boje proti daňovým únikům, sociálnímu dumpingu a ochranou před nedobrovol-

²⁴⁶ Právě pojem výkon ne(o)hlášené závislé práce je pak používán v rámci správního trestání i pro případy nelegálního zaměstnávání občanů EU. Blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Ads 52/2014-37.

²⁴⁷ Postihování švarcsystému by mělo dopadat stejně na všechny zaměstnance, neboť se nejedná o práci spjatou výhradně se zaměstnáváním osob ze třetích zemí.

²⁴⁸ Sdělení komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů - Zintenzivnění boje proti nehlášené práci ze dne 24. 10. 2007, KOM/2007/0628.

²⁴⁹ Vláda: Důvodová zpráva ke zákonu č. 367/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 367/2011 Dz. V sankční směrnici je „zaměstnáním“ či „zaměstnáváním“ rozuměn „výkon činností zahrnujících jakoukoli formu práce upravenou vnitrostátními právními předpisy nebo zavedenou praxí pro zaměstnavatele nebo podle jeho pokynů či pod jeho dohledem.“

nou prekérní práci upravit definici nelegální práce, tak aby zamezil praktickým, „*kdy fyzické osoby vykonávají práci pro jinou fyzickou osobu nebo právnickou osobu mimo pracovněprávní vztahy, tzn. zabránit obcházení zaměstnání formou výkonu samostatné výdělečné činnosti nebo na základě občanskoprávních smluv.*“²⁵⁰

6.2 Pojem švarcsystém

Vymezení pojmu švarcsystém není možno pro účely finančního práva dohledat v podobě pozitivní exaktní zákonné definice. Švarcsystém vznikl v souvislosti s výkonem běžných činností v rámci ekonomické činnosti ve stavebnictví prostřednictvím osob samostatně výdělečně činných, tedy prostřednictvím uzavírání obchodněprávních vztahů pro výkon závislé činnosti.

Doktrinálně se pak za švarcsystém považuje „*uzavírání namísto pracovního poměru obchodních smluv s osobami vlastnicemi živnostenské oprávnění*“²⁵¹ či případ, *kdy se podnikatel na základě obchodněprávní smlouvy zavazuje jiné osobě k výkonu práce, ačkoliv jejich vztah by měl být právně korektně kvalifikován jako pracovní poměr.*“²⁵²

Doktrinální definice pak nesledují skutečnost, že k tomuto nemusí nutně docházet toliko v rámci pracovního poměru, ale také v rámci dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti.

Pro účely finančního práva se k švarcsystému přistupuje spíše jako k předmětu daně podléhající zdanění dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů a nikoliv zdanění dle § 7 zákona o daních z příjmů. Znění ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nedoznalo od svého vzniku žádné změny.²⁵³ Jedná-li se pak o definici švarcsystému, judikatura setrvale poskytuje spíše vymezení pojmu závislé činnosti a zastřenému právního jednání či jiného projevu skutečné vůle „kooperantů“. Závislá činnost tak v rámci

²⁵⁰ Ibidem.

²⁵¹ BĚLINA, Miroslav. *Zákoník práce: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 30. ISBN 978-80-7400-290-8.

²⁵² BEZOUŠKA, Petr. *Závislá práce. Právní rozhledy*, 2008, roč. 16, č. 16, s. 579.

²⁵³ Pro zajímavost lze upozornit na to, že v nařízení č. 469/1921 Sb., ku provedení zákona ze dne 12. 8. 1921, čís. 294 Sb. z. a n., jímž se mění některá ustanovení o přímých daních platných na Slovensku a v Podkarpatské Rusi a stanoví se válečná přírážka k dani důchodkové (z příjmu) za léta 1921 až 1923, se v článku 1 se mezi jinými stanoví: „*Pracovním příjmem rozumí se příjem, který spočívá na vlastní fyzické neb duševní pracovní síle osoby bez podstatného spolupůsobení jmění výdělečného, při čemž nečiní rozdílu, jde-li o práci v poměru služebním či o práci samostatnou, tedy nejen příjem ze mzdy a platů služebních, nýbrž také např. příjem domácích a soukromých učitelů, podomních švadlen, domácích dělníků, posluhů apod.*“

judikatury nahrazuje zákonný předpoklad vázanosti daňového subjektu příkazy plátce.²⁵⁴ Zákonodárce pro výkon závislé činnosti nastavuje vyšší sazbu daně s ohledem na způsob zdanění a nemožnost uplatnit si výdaje (náklady) ve formě paušálu či dle ustanovení § 24 zákon o daních z příjmů v rámci závislé činnosti.²⁵⁵

Švarcsystém je tedy nutné pro účely daňové považovat za pojem autonomie, směřující především ke zdaňování závislé činnosti (situace kde je poplatník vázán příkazy plátce). Ke vztahu mezi závislou prací a závislou činností se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 24. 10. 2013, sp. zn. 5 Afs 6/2012, který k pojmu závislá činnost, stanoví, že tento pojem „*není totožný s pracovní právním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pro kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 ZDP, není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti, je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce).*“²⁵⁶

Z výše uvedeného je pak možno usuzovat na to, že judikatura týkající se zkoumání výkonu závislé práce v rámci práva sociálního zabezpečení či pracovního práva má i pro právo finanční určitou relevanci.²⁵⁷

²⁵⁴ „*Příjmy ze závislé činnosti jsou plněny v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce*“. Jedná se o přepis znění § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů se zvýraznění provedeným autorským kolektivem. Dále se bude pojem závislá činnost užívat i pro vyjádření činnosti popsané právě výše specifikovaného ustanovení zákona o daních z příjmů.

²⁵⁵ Možnost uplatnit si výdaje u daně z příjmů fyzických osob mají zaměstnanci např. ve Spolkové republice Německo. Jedná se především o výdaje na reklamu (Werbungskosten) v podobě paušálního zdanění nebo zdanění jednotlivých výdajových položek v podobě nákladů na vzdělání, profesní oblečení, cestu do práce apod. Druhou možností pro uplatnění výdajů stanoví tzv. zvláštní výdaje (Sonderausgaben). Výše uvedené pak snižuje lukrativnost švarcsystému a fakticky vede k daňové spravedlnosti a nastolení principu spravedlivé odměny za práci (za stejnou práci náleží stejná odměna).

²⁵⁶ K judikatuře související s pojmem závislá činnost viz kapitola o superhrubé mzdě.

²⁵⁷ Nejvyšší právní soud v rozhodnutí ze dne 26. 5. 2016, sp. zn. 6 Afs 208/2015, uvádí, že judikaturu týkající se dřívějšího právního stavu vztahujícího se k problematice zaměstnanosti je možno považovat za „*podpůrné vodítko pro určení toho, zda lze určitou činnost považovat za činnost závislou ve smyslu zákona o daních z příjmů.*“ Obecně pak platí, že závislá činnost v sobě obsahuje i závislou práci, což však neplatí nutně naopak.

V praxi finanční správy České republiky odehrává nemalou roli také nenormativní akt heteronomní povahy, pokyn Ministerstva financí České republiky (dále jen „MF ČR“) D-285.²⁵⁸ S ohledem nenormativní povahu tohoto správního aktu je jeho obsahem vázán toliko správce daně. Právě v tomto pokynu MF ČR stanovilo určité esenciální a indikativní znaky naznačující existenci závislé činnosti, resp. dbání pokynů plátce.²⁵⁹

6.2.1 Smysl a účel vzniku zákazu švarcsystému

Smysl a účel vnesení zákazu švarcsystému do českého právního řádu spočíval primárně ve „*zvýšení sociální ochrany zaměstnanců a snaha zabránit daňovým únikům i únikům odvodů do státního rozpočtu*“²⁶⁰ a druhotně i v ochraně teprve se stabilizujícího ekonomického a sociálního systému.²⁶¹ Záhodno připomenout i to, že povolením švarcsystému dojde k tržní výhodě osob využívajících tohoto typu výkonu ekonomické činnosti a úplnému výpadku právní jistoty zaměstnanců, resp. faktickému zániku potřeby zaměstnávat fyzické osoby. Výše uvedené pak bude mít za následek dumpingovou cenu práce v rámci šedé či černé ekonomiky (minimální mzda udržuje určité omezení právě pro ekonomický a sociální dumping), ztrátu hybné síly ekonomiky, zvýšení náročnosti správy daní, přechod z ekonomiky kvalitativní na ekonomiku kvantitativní a s tím spojenou nutností konkurovat asijským trhům, apod.

Na úrovni Evropské unie se, jak již bylo výše řečeno, setkáváme s pojmem ne(o)hlášená práce, která však v sobě švarcsystém zahrnuje. Dle sankční směrnice má ne(o)hlášená práce negativní dopady ovlivňující základní cíle evropské strategie zaměstnanosti (plnou zaměstnanost, kvalitu a produktivitu práce či sociální soudržnost). Zákaz ne(o)hlášené práce na úrovni makroekonomické snižuje rozpočtové příjmy (obzvláště daňové)²⁶² a narušuje financování systémů sociálního zabezpečení. Z mikroekonomického pohledu ne(o)hlášená práce vede k narušení spravedlivé hospodářské soutěže, čímž v konečném důsledku vede k sociálnímu dumpingu. Sankční smě-

²⁵⁸ Tento pokyn byl již judikaturou překonán (účel byl vymezen užejí, než bylo záhodno), přesto je stále částečně použitelný.

²⁵⁹ Tento kritériím bude věnována následující subkapitola o definičních znacích závislé činnosti.

²⁶⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2001, sp. zn. II ÚS 304/98.

²⁶¹ Ibidem.

²⁶² K tomuto blíže kapitola věnující se otázce superhrubé mzdy.

nice také uvádí, že ne(o)hlášená práce „*způsobuje také nedostatečnou produktivitu, protože neformální podniky se často vyhýbají přístupu ke formálním službám a vkladům (např. úvěrům) a raději zůstávají malé*“, což rovněž narušuje konkurenceschopnost unijních podniků v rámci celosvětového trhu.

Pro účely potvrzení či vyvrácení hypotézy je tedy záhodno zohlednit skutečnost, že jak v České republice, tak i v rámci Evropské unie, ve které panují čtyři základní svobody, mezi jinými i svoboda pohybu osob související s ekonomickým účelem založení Evropské unie, resp. vzniku Evropských společenství, je švarcsystém považován za nelegální práci, která vede k poruchám trhu, daňovým únikům (či alespoň vyhýbání se daňové povinnosti) a sociální nejistotě. Švarcsystém je tedy důvodně nežádoucí/zakázanou formou výkonu ekonomické činnosti.

Autor pak chce upozornit i na systematiku zákona, která výslovným vyloučením příjmů ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů v každém jednotlivém druhu příjmů naznačuje, že příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy při subsumpci posuzovanými prioritně a ostatní pak příjmy přicházejícími v úvahu až následně.

6.3 Definiční znaky závislé činnosti

Již dříve uvedený pokyn MF ČR D-285 se pokusil vymezit závislou činnost pomocí esenciálních a indikativních znaků.²⁶³ Jako podstatný a základní (esenciální) znak tento pokyn uvádí skutečnost, že „*závislá činnost není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů tobo, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce)*“.²⁶⁴ V konečném důsledku dochází ke zkoumání na jedné straně **roz-**

²⁶³ Reálně se však pomocí indikativních znaků (objektivních okolností) zkoumá (osvědčuje) existence esenciálního znaku (faktického charakteru činnosti/vztahu). Pro odlišení důkazní síly je v této publikaci použito dělení na indikativní a esenciální kritéria (skutečnosti/okolnosti/znaky).

²⁶⁴ Výše uvedený přepis judikatury (např. bod 60 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2010, č. j. 1 Afs 124/2009-90) však koliduje s meritem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které se týkaly posuzování výkonnostních sportovců v rámci kolektivních sportů (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, sp. zn. 1 Afs 73/2011 a ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78). Nejvyšší správní soud ve výše uvedených rozhodnutích sice správně připomněl rozhodnost (esenciálnost) obsahu hráčské smlouvy pro posouzení závislosti, avšak fakticky od tohoto odhlédl.

sahu případné nezávislosti poplatníka a na druhé závislosti na osobě plátce (vztahu mezi poplatníkem a plátcem).²⁶⁵ V judikатурní praxi došlo i k pokusu o striktní vymezení obsahu obdobného poměru dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů, kdy zde soud smísl právě znaky tvořené znaky tvořícími (esenciální znak zařadil na roveň znaků indikativních, které jej utvářejí/naplňují jeho obsah) a navíc stanovil, že všechny tyto „*důležité znaky*“ musí být splněny současně.²⁶⁶

V listopadovém rozhodnutí *obiter dictum* označil za hlavní důvod svého rozhodnutí aplikaci zásady in dubio pro mitius a v lednovém zase naznačil význam normativní síly fakticity. V lednovém rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud dále fakticky (srov. body 35 a 36 rozhodnutí) striktně propojil nutnost zakládání pracovněprávních vztahů v případě, kdy by zdanění příjmů sportovců (kolektivních sportů) měly podléhat ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů, nezohledňujíc odlišnost obsahu § 6 zákona o daních z příjmů a ustanoveních upravujících pracovní poměr. V případě sportovců kolektivních sportů je i nutno dodat, že Soudní dvůr Evropské unie o sportovcích kolektivních sportů hovoří vždy ve vztahu k závislé činnosti, resp. pracovněprávní ochraně (k tomuto srov. konstantní judikaturu pramenící kupříkladu z rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 12. 1995 ve věci Union royale belge des sociétés de football association ASBL v. Jean-Marc Bosman, CELEX 61993J0415; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 12. 1974 ve věci B.N.O. Walrave, L.J.N. Koch proti Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie a Federación Española Ciclismo, CELEX 61974CJ0036; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 7. 1976, ve věci Gaetano Donà v Mario Mantero, CELEX 61976J0013 či rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 4. 2000 ve věci Christelle Delière v. Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, CELEX 61996J0051.

²⁶⁵ Srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. II. ÚS 698/07, či usnesení ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 3618/15.

²⁶⁶ Blíže rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, sp. zn. 7 Afs 72/2008, v kterém soud uvádí: „*Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společně v první řadě to, že se jedná o právní vztah, zpravidla soukromoprávní povahy, ale nezřídka také povahy veřejnoprávní. Tento právní vztah vzniká mezi subjekty nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran. Může také vzniknout na základě právního úkonu či jednostranného aktu (volbou, jmenováním), který je ovšem rovněž podmíněn explicitním či implicitním souhlasem obou osob, mezi nimiž má vztah vzniknout, a že bude mít určitý, byť jen třeba v rámci určitých rysech definovaný, obsah. Při zkoumání, zda je daný právní vztah podřaditelný pod pojem „obdobného vztahu“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je nutné vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku formální, je-li účastníky navenek předstíráno něco jiného, než co skutečně obsahem právního vztahu. Dalším důležitým znakem je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvající povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění. Důležitým znakem je také to, že ten, kdo poskytuje určitou pracovní činnost, je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. V neposlední řadě je důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru také to, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný. Uvedené znaky musí být u poměru obdobného výše uvedeným poměrům splněny současně.“ K obdobnému poměru se zajímavě vyjádřil i Krajský soud v Plzni, který tento pojem podřadil pod neurčitý pojem, s čímž spojil nutnost přihlídnout i k společenské situaci a jejímu dopadu na realie.*

Judikatura někdy poukazuje na druhý „esenciální“ znak závislé činnosti v podobě skutečné **vůle stran** (povětšinou v souvislosti se zkoumáním zájmu stran na uzavření smlouvy určitého typu či „zastřenosti“ právního vztahu).²⁶⁷

6.3.1 Závislost na osobě plátce – udílení pokynů

Judikatura vztahující se ke slovnímu spojení „dbát příkazů plátce“ spojuje tento obrat zákona s výkonem činnosti dle pokynů toho, kdo vyplácí odměnu za tento výkon.²⁶⁸ Mezi skutečnou závislostí kooperanta a objednatele činnosti pak existuje velmi tenká hranice, která má však velice citelné dopady v ekonomické sféře obou z těchto osob. Jde však generalizovat a uvést, že čím více je osoba kooperanta závislá na pokynech osoby objednatele, tím vyšší je závislost tohoto kooperanta, nikoliv však pro účely § 6 zákona o daních z příjmů. Pro účely daňové je nutno vycházet ze spojení této generalizace s následky neuposlechnutí těchto pokynů. Na jednu stranu je nutno posuzovat, jak se neuposlechnutí pokynů projeví v odpovědnosti kooperanta a osoby objednatele (vadnost vykonané činnosti a přenos odpovědnosti za tuto vadnost).²⁶⁹ Dále je povětšinou nutno zohlednit charakter pokynů (četnost, obsah, odbornost...) jedná-li se o pokyny směřující vůči procesu činnosti či výsledku; nahrazující nedostatek odbornosti kooperanta; vyjadřující přímou vůli osoby objednatele či naopak jiné osoby, vůči níž je objednatel zavázán. Dále je vhodné zjistit, zda probíhalo-li hodnocení výkonu činnosti či výsledku činnosti, jakou formu toto hodnocení mělo apod. Závislost se pak projevuje především možností (krajně až nutností) určovat místo, dobu a obsah výkonu činnosti kooperanta. Praxe

²⁶⁷ Blíže ŠIMKA, Karel. Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*. 2014, č. 4, s. 6–13. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008-97.

²⁶⁸ V další části textu bude osoba zaměstnance, resp. dodavatele, označována jako „kooperant“ a osoba zaměstnavatele, resp. odběratele, jako „objednatel činnosti“ či „osoba objednatele“.

²⁶⁹ Jedná-li se o výkon závislé činnosti, může kooperant postupovat dle pokynu osoby objednatele, jde-li však o nezávislou činnost je kooperant povinen vyrozumět osobu objednatele o vadnosti pokynu.

posuzování závislé činnosti dospěla k obecné pravdě o tom, že nejdůležitější jsou okolnosti jednotlivého případu²⁷⁰ a jednotlivé kritérium závislosti nemusí být „stoprocentně naplněno“.²⁷¹

6.3.1.1 Nesamostatný výkon činnosti

K přesnějšímu vymezení závislosti je možno použít i negativního kritéria výkonu činnosti nikoliv nezávisle.²⁷² V tomto ohledu je podstatné zkoumat, jak se jevil kooperant osobě objednatele ve fázi sjednání, vzniku a dalšího pokračování právního vztahu; zda byl vhodný kooperant nalezen na základě výběrového řízení, prostřednictvím nabídky (reklamy) kooperanta; zda osoba objednatele v rámci spolupráce vyhledávala pro svou další činnost jiné kooperanty atd. Nesamostatný výkon práce se dále váže na nemožnost určit si dobu výkonu činnosti, vybrat si místo tohoto výkonu či určit si způsob, jakým je výkon činnosti prováděn, jakož i si sjednat platební podmínky a nárokovat tyto také v rámci soukromého práva (za samostatné užitné části díla, jednotlivé kusy apod.). Kooperant má vymizelou možnost rozhodovat o své ekonomické činnosti, a to i ve vztahu k místu výkonu práce a v rámci pracovní doby (nemůže si v rámci činnosti sjednávat pro sebe další zakázky či si shánět klienty). Důležité je i posuzovat kdo nese **podnikatelské riziko**.

Fakticky je také vhodné zkoumat, zda se daný kooperant případně prezentuje (kupříkladu prostřednictvím www stránek) i vůči třetím osobám jako osoba samostatně výdělečně činná, tedy zda má svoji provozovnu, vyznačenou provozní dobu, fakturuje si plnění, má vlastní kapitál, disponuje technickým a personálním zázemím atd. Doporučuje se i odpovědět si na otázku,

²⁷⁰ Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 6 Afs 208/2015-42, kde „Nejvyšší správní soud připomíná, že kritéria a jejich naplnění je potřeba posuzovat ve vzájemných souvislostech, a to vždy na půdorysu konkrétního případu.“ Vůči tomuto však částečně směřuje kategorizace činností první provedená Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 28. 8. 2014, sp. zn. 6 Afs 85/2014. Tato bude blíže rozvedena v kapitole týkající se klasifikace povahy činnosti.

²⁷¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 208/2015-42, op. cit. Dále srov. rakouskou úpravu shrnutou v ENGELBRECHT, Helmut, GRUBER, Bernhard, RISAK, Martin. *Werkeverträge und atypische Dienstverträge*. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2002, s. 29 a 30.

²⁷² Viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2004, č. j. 2 Afs 62/2004-70 (publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS). Pro účely kapitoly je pak nezávislá činnost vnímána jako činnost spojená s příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů.

zda si osoba objednatele může v daném případě dovolit, aby kooperant mohl přemluvit její obchodní partnery k sobě a případně zkoumat uplatnění možného zákazu konkurence.

Výše uvedené je inherentní dané problematice i z pohledu historického výkladu.²⁷³ Na problém výkonu ekonomické činnosti v rámci švarcsystému zareagoval také zákon o dani z přidané hodnoty, který v ustanovení § 5 odst. 2 z ekonomické činnosti vylučuje „činnost osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.“²⁷⁴

Nejvyšší správní soud k otázce možnosti výkonu nezávislé činnosti **bez živnostenského či obdobného oprávnění** zastává názor, že tyto příjmy je možno podřadit **toliko** pod ustanovení § 6 nebo § 10 zákona o daních z příjmů (jedná-li se o otázku výkonu činnosti závislé či nezávislé na osobě plátce).²⁷⁵ Výše uvedené však nezohledňuje zásadu „substance over form“ zakotvenou v ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu a potvrzenou v četných rozhodnutích správních soudů.²⁷⁶

6.3.1.2 *Vůle stran*

Jeden ze soudců Nejvyššího správního soudu ve svém článku²⁷⁷ věnovaném problematice švarcsystému poukazuje na vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ve kterých zdůrazňuje následující:

²⁷³ Zákon o zaměstnanosti stanovil v ustanovení § 13, že provozování svěřené činnosti musí naplňovat znaky podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, ve znění účinném v rozhodném období.

²⁷⁴ K tomuto např. Karfíková uvádí, že „[t]ermín ekonomická činnost se víceméně kryje s ustáleným obsahem pojmu podnikání.“ KARFÍKOVÁ, Marie. Osoby odpovědné k dani. In: BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 173.

²⁷⁵ Srov. judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-55.

²⁷⁶ „V této spojitosti uvedl, že za správný považuje výklad pojmu závislé činnosti uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, podle kterého pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého, ale rozhodné je to, jaké je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném, neboť veřejnoprávní daňové předpisy nedávají daňovým subjektům volbu v tom, jakým způsobem mohou příjem ze uzavřeného právního vztahu zdanit a správce nezkontrolá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, ale zkoumá, zda řádně zjištěný skutečný stav jednoznačně určí skutečný obsah vzniklého právního vztahu.“ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012-30. Podobně se vyjadřuje i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 26/2009-110 nebo v rozhodnutí ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 111/2007-102 (přestože zde šlo částečně o zastřené právní jednání).

²⁷⁷ ŠIMKA, op. cit.

„Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy i tebdy, jestliže na jejich uzavření není oboustranný zájem.“²⁷⁸

V rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 - 69, vyslovil Nejvyšší správní soud s odkazy na prejudikaturu názor, že „[p]okud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.), do (...) smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření (...) [smlouvy] 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.“²⁷⁹

Lze uzavřít, že se výše citovaný autor snaží naznačit, že právo veřejné, včetně práva finančního, má respektovat soukromoprávní vůli kooperanta a osoby objednatele, ale pouze v případě, kdy tato nezasťirá závislou činnost, nezneužívá práva nebo předstírá samostatnost, tudíž v situaci, kdy jde fakticky téměř vždy již o činnost prováděnou samostatně a nezávisle, tedy činnost nepodřaditelnou pod závislou již z podstaty fakticity povahy vztahu (je těžko představitelné zkoumání rozhodnosti vůle pokladní v supermarketu a obchodního řetězce pro otázku vyslovení závislosti vztahu).

Výše uvedené se zpravidla zkoumá v procesní části směřující ke zjištění, zda daný příjem podléhá zdanění dle § 6 zákona o daních z příjmů v části týkající se pochybnosti správce daně. Finanční správa musí vyslovit pochybnosti především směřující vůči podkladům zasláných jí osobou objednatele, tedy většinou soukromoprávním smlouvám. Výše uvedené je pak fakticky zkoumání zneužití práva či zastření právního úkonu. Přenesení důkazního břemene ve smyslu požadavku posuzování skutečné vůle subjektů (subjektivního kritéria závislé činnosti)²⁸⁰ i v případě absence důkazních podkladů, jen s ohledem na nutnost zkoumání vůle stran, se zda býti neodůvodněný. V konečném důsledku by totiž mohlo dojít k vyslovení neunesení této povinnosti ze strany finanční správy v podobě nepřenesení břemene důkazního, čímž by došlo ke stavu *non liquet*, z něhož by „těžila“ osoba objednatele s ohledem

²⁷⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2004-70.

²⁷⁹ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009-94.

²⁸⁰ ŠIMKA, op. cit., s. 8 a 10.

na ústavní princip *in dubio pro libertate* (*in dubio pro mitius*), a to za stavu, kdy postačí (k neunesení důkazního břemene správce daně) neúplné zjištění vůle jedné ze strany (nikoliv neúplné zjištění faktického stavu věci).

Navíc je nutno upozornit, že je dosti odvážné tvrdit, že oboustranný zájem stran může formovat práva a povinnosti stanovené kogentními normami. Na druhou stranu je přínosné zkoumat vůli stran v situaci, kdy je činnost prováděná v rámci činnosti tzv. obojetné²⁸¹ povahy, kdy zde kritérium vůle stran může stanovit kritérium rozhodné pro vyslovení závislosti, nikoliv však naopak.²⁸² Je-li určitá činnost vykonávaná závisle, nemůže tato fakticita ovlivnit vůli stran.²⁸³ Závislost, resp. dbání pokynů plátce, je totiž kritériem objektivním a autonomním. **Zachází-li pak s tímto správní soudy ve smyslu možnosti vůle stran ovlivnit povahu závislosti fakticky závislé práce, suplují tímto již činnost zákonodárce.**²⁸⁴ Vzorovým příkladem nadbytečnosti tohoto kritéria je recentní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 6 Afs 208/2015-42. V předmětném rozhodnutí soud s ohledem na podpůrná kritéria (indikativní znaky) dospěl k faktické závislosti a účelovosti projevu vůle.²⁸⁵

Kritérium vůle stran jako obecné esenciální kritérium²⁸⁶ je s ohledem na výše uvedené a s důrazem na to, že je zkoumána samotná podstata závislosti, tedy faktická povaha vztahu kooperanta a osoby plátce, nutno odmítnout.

²⁸¹ K tomuto se zevrubně vyjadřuje Nejvyšší správní soud v rozhodnutí týkajícím se zdanění erotických služeb ze dne 31. 3. 2016, č. j. 2 Afs 265/2015-114.

²⁸² Zájem osoby objednatele na provádění činnosti v rámci nezávislé práce je téměř jistý, nastává zde situace vyvratitelné domněnky, neboť zdaňování kooperanta dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů přináší podstatné nevýhody.

²⁸³ Blíže rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55, zvláště pasáž v závěru ke vztahu soukromého a veřejného práva.

²⁸⁴ Těžiště přezkoumání rozhodnutí finanční správy by pak spíše mělo směřovat k vyslovení prokázání či neprokázání správnosti subsumpce činnosti pod § 6 zákona o daních z příjmů, a to v konkrétní situaci. Na správním orgánu spočívá břemeno důkazní v podobě prokázání tohoto na úrovni aproximativní či praktické jistoty. Taktéž Nejvyšší správní soud v rozhodnutí č. j. 6 Afs 208/2015-42, zdůrazňuje, že závislost osvědčuje i „řetězec naplněných kritérií, na jehož základě lze učinit jednoznačný závěr o charakteru vykonávané práce.“

²⁸⁵ Projev vůle pak byl dle názoru soudu ovlivněn zájmem na další spolupráci, k čemuž ovšem dochází ve všech případech trvajících spolupráce. K tomuto je pak nutno připomenout, že soud zde zkoumá charakter činnosti a případnou faktickou vůli stran **ignoruje**.

²⁸⁶ Jedná se o silný důvod na váhách dokazování. K tomuto srov. např. pasáž o silných a slabších důvodech v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45.

V rámci posuzování závislosti, jakožto jediného zákonného kritéria, je tedy nutno posoudit faktický obsah vztahu, resp. objektivní závislost, a nikoliv oboustrannou vůli stran, která vůbec nemusela najít svůj odraz v realitě.²⁸⁷

6.3.2 Indikativní znaky

Samotná závislost činnosti se zjišťuje pomocí tzv. indikativních (podružných) znaků/kritérií.²⁸⁸ Tyto v ideálním případě vytvářejí ucelený, spojitý a na sebe navzájem navazující řetěz (ne)přímých důkazů, který pak vylučuje jiný skutkový stav (fakticitu věci), resp. nezávislý výkon činnosti.²⁸⁹

Mezi tyto znaky, resp. objektivní okolnosti osvědčující závislou činnost (či rozbíjející koherenci řetězce důkazů) patří zejm.²⁹⁰:

1. **Osobní výkon činnosti** – kooperant zpravidla nemůže přenášet výkon své činnosti na další osoby, resp. tento přenos se projeví na odměně mu vyplácené (v rámci samostatné ekonomické činnosti by byl zhotovitelem on a objednatel by se nedostal do přímého vztahu se subdodavatelem);
2. **Podřízenost²⁹¹ a začlenění do organizační struktury** – kooperant je fakticky začleněn na určitý hierarchický stupeň pracovního pro-

²⁸⁷ Ošidnou se stává skutečnost, že čím vyšší je riziko podnikání, tím vyšší bude tlak zůstat zaměstnán v pracovním poměru ze strany kooperanta a naopak i vůle osoby objednatele přenést riziko na nezávislého kooperanta.

²⁸⁸ Tyto v podstatě i naplňují obsah tzv. esenciálních znaků a souhrnně by tyto znaky šli roztrždit i do znaků, resp. okolností či skutečností pro věc více či méně významnou. Rozlišení na esenciální a indikativní pak přímo naznačuje, co se vždy v daném případě musí vždy zkoumat.

²⁸⁹ „Posuzování, zda byly naplněny jednotlivé znaky, by přitom nemělo sklouznout k ryze formálnímu škatulkování, ale mělo by vycházet z materiálního posouzení vykonávané činnosti a charakteru soukromoprávního vztahu (zda jsou smluvní strany vůči sobě fakticky v postavení dvou rovnocenných obchodních partnerů apod.). Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2016, sp. zn. 2 Ads 151/2016.

²⁹⁰ Zevrubnější výčet viz ŠUBRT, Bořivoj, TREZZIOVÁ, Dana. Závislá práce, nelegální práce a „švarcsystém“ od 1. 1. 2012 – I. část. *Práce a mzda*, 2011, roč. 59, č. 12, s. 16–22. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. dne 30. 9. 2016] nebo BRITZ, Thomas. Platnost živnostenských oprávnění v Německu. *epravo.cz* [online] Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/platnost-zivnostenskych-opravneni-v-nemecku-75640.html> [cit. dne 30. 9. 2016].

²⁹¹ Zajímavě se k podřízenosti v rámci obchodních korporací se již v minulosti vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí ze dne 27. 6. 1996, ve věci P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën, CELEX: 61994J0107 či v rozhodnutí téhož soudu ze dne 10. 12. 1991, ve věci Mercì convenzionali porto di Genova SpA v Siderurgica Gabrielli SpA, CELEX: 61990J0179.

cesu (ekonomické činnosti), má stanovené pravomoci a povinnosti ve vztahu k osobě objednatele a jeho zaměstnancům či dalším kooperantům, v podobě určitých trvalých „oprávnění“. Dále je kooperantovi většinou vymezeno místo výkonu činnosti, případně je mu i výkon činnosti vůči určitým subjektům či na určitém území zakázán;

3. **Pravidelná odměna za práci** – odměna za práci, již není považována v rámci „Ads judikatury“ Nejvyššího správního soud za základní znak pro posouzení výkonu závislé činnosti. Nejvyšší správní soud pak v rozhodnutí ze dne 7. 4. 2016, sp. zn. 4 Ads 27/2016 k odměně uzavírá, že „[a]čkoliv odměna přísně vzato nepředstavuje samostatný definiční znak závislé práce (jde o povinnost, která zaměstnavateli na základě výkonu práce vzniká): „pokud jedna osoba poskytne nebo přislíbí druhé za její činnost odměnu, jde o významnou skutečnost pro posouzení, zda mezi nimi existuje vztah nadřízenosti a podřízenosti vyplývající z hospodářské závislosti zaměstnance na zaměstnavateli.“ Odměna přitom může spočívat také v příslibu budoucího zaměstnání: „Samozřejmě zaměstnanec může být ke vstupu do podřízeného vztahu vůči zaměstnavateli motivován i jinak - typicky příslibem uzavření pracovněprávního vztahu v budoucnu (tzv. práce na zkoušku je jedním z klasických způsobů zastírání nelegální práce). I to může založit určitou formu osobní závislosti na zaměstnavateli a z toho vyplývající snahu vyhovět jeho pokynům.“²⁹² Výše uvedené se však nevztahuje na oblast daňovou, kdy zde fakticky neexistuje zdanitelný příjem, tudíž není významné posouzení vztahu, z něhož nplyne. Je-li odměna pravidelná, vyplácená s ohledem na určitý časový úsek a nezávisle na dokončení činnosti, prakticky ve stále výši (podstatně neovlivnitelná vůli kooperanta) a vytváří ekonomickou závislost²⁹³ na osobě objednatele (ostatní příjmy jsou zanedbatelné či dosahované příležitostně nebo v době neovlivnitelné primárně kooperantem), jedná se o okolnosti svědčící o existenci příjmů dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů;

²⁹² Citace v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pochází z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35.

²⁹³ Ekonomická závislost nemusí být však nutně splněna reálně, ale toliko hypoteticky, tedy aplikací daného případu na obvyklý vzorek kooperantů, neboť závislost je nutné posuzovat i vůči osobám finančně nezávislým (výherce loterie, člen královské rodiny, rentiér apod.).

4. **Soustavnost výkonu činnosti (pravidelnost pracovní doby a délka pracovního vztahu)** – u soustavnosti je nutné vycházet z toho, že se jedná o činnost prováděnou opakovaně nikoliv příležitostně, jednorázově nebo nahodile.²⁹⁴ „*Přítom soustavnost podnikání neznamená, že by muselo jít o činnost nepřetržitou a trvalou. Může se např. jednat o činnost sezónní, činnost s určitými přestávkami apod.*“²⁹⁵ V rámci této činnosti může vznikat závislost mezi kooperantem a osobou objednatele.²⁹⁶ Obecně platí, že čím delší a pravidelnější je výkon ekonomické činnosti kooperanta pro objednatele, tím spíše se bude jednat o závislý výkon činnosti. Jedná-li se o délku výkonu určité činnosti, je tato relevantním kritériem spíše ve spojení s ostatními okolnostmi, přesto se jedná o kritérium rozhodné pro odlišení soustavné činnosti a činnosti svou povahou nahodilé;
5. **Povaha vykonávané činnosti** – na tomto místě lze zopakovat pravidlo vyřčené ve spoluautorství Šubrt a Trezziové, že „čím méně je dodávaná práce specializovaná, tím pravděpodobnější je, že jde o práci závislou (např. u nekvalifikovaných manuálních prací).“²⁹⁷ Indicií pak bude i vymezení obsahu činnosti ve smlouvě (a případné porovnání se smlouvami osoby objednatele s jinými kooperantami), kdy čím generálněji vymezená činnost, tím vyšší bude pravděpodobnost existence závislé činnosti. V judikatuře se také postupem času vytvořil názor, že činnost „*neujasněná a právně v podstatě neupravená, nemůže správní soud, na jehož rozhodovací činnost se také vztahuje článek 4 Ústavy, podle něhož jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci, použít bez dalšího ten výklad, který je zjevně nevhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu.*“²⁹⁸

²⁹⁴ K otázce nahodilosti, ovšem ve vztahu k příjmům, se výslovně vyjádřil i zákonodárce v ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

²⁹⁵ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2008, č. j. 2 Afs 14/2008-75. Blíže také rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 87/2007-66.

²⁹⁶ Exemplifikaci výše uvedeného uvádí Krajský soud v Českých Budějovicích v rozhodnutí ze dne 18. 5. 2015, č. j. 10 Af 64/2014-35.

²⁹⁷ ŠUBRT, TREZZIOVÁ, op. cit.

²⁹⁸ Blíže rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 16/2011-78, op. cit. a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 265/2015-114, op. cit. V těchto případech se Nejvyšší správní soud pasuje do „malého Ústavního soudu“ a nepřímo nutí zákonodárce k úpravě určitých činností ve formě zákona. Odpověď na otázku, zda může postupovat moc soudní vůči zákonodárné takovýmto způsobem, se ponechává pro svou obsáhlost (a přesah do ústavního práva) otevřená.

6. **Místo výkonu činnosti** – dosti důležitá je nejenom volnost volby tohoto místa kooperantem (svědčí o nezávislosti kooperanta na osobě objednatele), ale také to, zda je činnost vykonávána v místě striktně určeném osobou objednatele, zda má k tomuto místu přístup kooperant kdykoliv apod. Místo výkonu činnosti napovídá i o možné závislosti s ohledem na druh činnosti (prodavačka na kase v supermarketu, drážní inspektor). Obecně lze stanovit, že čím větší výrobní prostory osoby objednatele, tím vyšší je pravděpodobnost existence závislé práce;
7. **Materiální zázemí** – důležité je také vyhodnotit, nakolik je kooperant schopen provozovat svou ekonomickou činnost nezávisle s ohledem na technické, personální a jiné materiální zázemí. Relevantní jsou pak okolnosti vztahující se k placení a zabezpečování vzdělávání a přípravy k výkonu činnosti, osobě hradící školení a pracovní pomůcky, způsob zajištění proškolení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci;
8. **Exkluzivita služeb kooperanta** – již výše bylo uvedeno, že nezávislost kooperanta souvisí také s jeho ekonomickou nezávislostí na příjmech od osoby objednatele. Významným je i posuzování toho, zda kooperant vykonává činnost toliko pro jednoho objednatele, územní či předmětová exkluzivita vztahu apod.;
9. **Poskytování či kompenzace pracovníprávních výhod** – nepochybně bude závislosti nasvědčovat podobnost vztahu kooperant a osoby objednatele vztahu pracovníprávního. Bude-li tedy vztah kooperanta a osoby objednatele vykazovat typicky pracovníprávní prvky (nárok na hrazené volno, pracovní přestávky, obdoba FKSP apod.), či postrádat typicky obchodněprávní/občanskoprávní prvky (úprava předání a převzetí, odpovědnost za vady, reklamační lhůta), bude toto zřejmě hovořit pro vyslovení závislosti vztahu.

6.4 Otázky právní praxe spojené se švarcsystémem

6.4.1 Výjimky ze zákazu švarcsystému

Zákon o zaměstnanosti ve svém původním znění účinném k 1. lednu 2005 vymezoval čtyři základní výjimky ze zákazu švarcsystému. Těmito byly případy, kdy provádění běžných úkolů:

1. Zajišťovala fyzická osoba sama nebo s pomocí svého manžela nebo dětí;
2. Zajišťovala právnická osoba prostřednictvím svých společníků nebo členů;

3. Zajišťovala právnická nebo fyzická osoba dočasně přidělenými zaměstnanci agentury práce;
4. Svěřila právnická nebo fyzická osoba jiné právnické nebo fyzické osobě, která má činnosti, které jí mají být svěřeny, zahrnutu v předmětu své činnosti a bude je zajišťovat svými zaměstnanci.

První z výjimek odrážela určitý morální aspekt práva. Pro právo daňové je však rozhodná toliko povaha vykonávané činnosti. Současné znění zákoníku práce v ustanovení § 318 upravuje zákaz zaměstnávání manžela či partnera v základním pracovním vztahu dle ustanovení § 3 tohoto zákona. Výše uvedené však nepřenáší tento zákaz do ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů.

Druhá z výjimek je zakotvena přímo v zákoně o daních z příjmů, především v ustanovení § 6 písm. b) a c). Souvisí také s faktickou možností prolovení zákazu konkurence zakotveného v zákoně o obchodních korporacích. Praxe se pak v této otázce prostřednictvím judikatury přiklonila k zužujícímu výkladu výjimky (právní fikce) zakotvené v ustanovení § 6 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů a na nutnosti posouzení povahy činnosti vykonávané osobami uvedenými v předmětných ustanoveních. K tomuto dospěl Ústavní soud v usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, ve kterém konstatoval, že ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nelze (zvláště autorským kolektivem) „*vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku NSS, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm **dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti** jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hraší veškeré náklady související s touto činností samostatně a ke výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd.*“²⁹⁹

²⁹⁹ Z aktuálnější judikatury je možno odkázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014-44, či rozhodnutí protikladného výsledku ze dne 30. 7. 2015, č. j. 8 Afs 203/2014-53.

Třetí výjimka přímo souvisí s povahou agentury práce. K agenturám práce se zevrubně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 26. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 161/2004, kdy uvedl, že „*vztahy mezi osobami, které si pronajaly pracovní sílu, a pronajatými pracovníky nejsou vztahy, u nichž by měl nájemce pracovní síly postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 2 odst. 2 věty první a druhé zákona o daních z příjmů, a že toto postavení má u těchto jiných vztahů skutečný zaměstnavatel pracovníků, tedy ten, který je nájemci pracovní síly pronajímá.*“³⁰⁰ V souvislosti s agenturním zaměstnáváním byla řešena zajímavá otázka týkající se organizační složky agentury práce se sídlem v jiném členském státě dlouhodobě působící na území České republiky prostřednictvím organizační složky zapsané ve veřejném rejstříku (obchodním) a její povinnosti vyplývající z ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud dospěl v této věci k negativní odpovědi na otázku, „*zda může mít česká společnost využívající pracovníky poskytované zahraniční agenturou práce, která však v České republice vyvíjí svou činnost prostřednictvím organizační složky, povinnost srážet zálohu na daň z příjmů uvedených pracovníků, zatímco česká společnost využívající služeb českých agentur práce takovou povinnost nemá.*“³⁰¹

Čtvrtá výjimka bude pro účely této kapitoly spojena s tzv. outsourcingem. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 28. 7. 2014, sp. zn. 6 Afs 85/2014 uvedl, že „*působ zabezpečování běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti příjemce prací... by nemělo probíhat například outsourcingem typicky závislých (zejména dělnických) činností.*“ V rozsudku ze dne 11. 11. 2003, č. j. 5 A 176/2000 - 37, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*[ú]klidové práce jsou v restauračním zařízení běžným úkolem vyplývajícím z předmětu činnosti, neboť souvisejí s poskytovanými službami. Zaměstnavatel je tedy dle ustanovení § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ze znění zákona č. 578/1991 Sb. a zákona č. 167/1999 Sb., povinen zabezpečit je svými zaměstnanci. Prostřednictvím osoby samostatně výdělečně činné by mohl uvedené činnosti zajistit pouze tehdy, pokud by se jednalo o krátkodobé nárázové práce převyšující kapacitní možnosti jeho zaměstnanců, případně pokud by šlo o krátkodobé speciální úklidové úkony vyžadující vyšší odbornost a složitější technické vybavení.*“ S tímto pojmem se pak může vázat i falešné subdodavatelství praktikované

³⁰⁰ Nejedná se o vztahy upravené ustanovení § 6 odst. 2 věty druhé a třetí zákona o daních z příjmů.

³⁰¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2014, č. j. 1 Afs 38/2012-131.

prvotně ve Francii.³⁰² V českém právním prostředí se s falešným outsourcingem můžeme setkat v případech outsourcingu outsourcingem, tedy subdodavatelstvím osoby vykonávající již jeden outsourcing.³⁰³

6.4.2 Kvalifikace povahy činnosti provedená Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 31. 3. 2016, č. j. 2 Afs 265/2015-114 stanovil, že (zvýrazněno autorem) „[z]ákladním východiskem pro posouzení rozhodné právní otázky je skutečnost, že činnost lze provozovat v zásadě třemi způsoby: V prvé řadě jsou to činnosti provozované výlučně jako **nezávislá činnost**, at' již z důvodů zákonné úpravy (exekutor, notář) či z důvodů, spočívajících v povaze vlastní činnosti s ohledem na její rozsah či druh (výrobní činnosti, realitní makléř). Druhým typem činností jsou činnosti **obojetné povahy**, mezi něž lze zařadit drtivou většinu menších živností (zedníci, kadeřnice, instalatér, účetní či svobodná povolání). Do třetího typu činností lze zařadit činnosti **ryze závislé** (například pokladní v supermarketu). Judikatura správních soudů postupně dospěla ke závěru, že činnosti obojetné povahy nespádají z hlediska daňověprávního do kategorie nedovoleného odměňování v režimu osob vykonávajících samostatnou činnost (tzv. „švarcsystém“). Tyto činnosti lze proto pro účely daně z příjmů vykonávat jak v režimu samostatné činnosti (zejména příjmy z podnikání), tak v režimu příjmů ze závislé činnosti, musí ovšem být splněna určitá kritéria.“

Výše uvedené však nezohledňuje skutečnost, že se má v rámci posuzování závislosti činnosti vycházet z materiálního posouzení faktického obsahu konkrétní činnosti, tedy nengeneralizovat či „neškatulkovat“ právní vztahy. Stanoví-li zákon, že se na danou činnost hledí jako na závislou (např. § 6 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů) je toto zřejmé. Pokladní v supermarketu nebo drážní inspektor je pak samozřejmě nepostradatelnou součástí v rámci výkonu určité činnosti (inherentní pracovní pozice). V rámci obojetné a činnosti nutně nezávislé (nikoliv ze zákona) by však generalizace mohla vést k faktické diskriminaci. Výkon výrobní činnosti v závislém poměru by měl být nutně stejně zdaněný jako výkon téže činnosti kooperanta

³⁰² Srov. znění čl. L8232-2 francouzského Code du travail.

³⁰³ Outsourcer povětšinou vkládá do smlouvy se společností, která výkon činnosti zajistí klauzuli o nutnosti zajištění tohoto výkonu činnosti svými zaměstnanci. V případě, že tato společnost bude tuto činnost outsourcingovat dále, je již nutno tento další outsourcing považovat za závislou činnost. Nelze tedy akceptovat obecnou pravdu vyslovenou v článku spoluautorství Šubrt, Trezziová. Viz ŠUBRT, TREZZIOVÁ, op. cit.

majícího plnou ekonomickou svobodu co do místa, času a způsobu výkonu své práce. Problém výše uvedeného spočívá i v tom, že kdykoliv soud shledá, že se ryze závislá činnost dá vykonávat i nezávisle, spadne tato do činností obojetných, kde by nemělo dojít k diskriminaci ve vztahu vůči výkonu určité činnosti zdaněné jednou v rámci zdanění bez možnosti ovlivnění tohoto výdaji a podruhé naopak. Nejvyšší správní soud zde navíc uvádí 3 krajní příklady, což vyvolává otázku, zda se začnou tyto postupně doplňovat či zůstane u takto obecné exemplifikace. Pokus Nejvyššího správního soudu o zjednodušení kvalifikace tak v konečném důsledku může přinést zahlcení správců daně pokusy o zneužití výše uvedeného a ochotu osob objednatelů „zbavit se daňové zátěže“, což vyvolá negativní důsledky v rámci daňové soustavy, sociálních pojištění a konečně i trhu.³⁰⁴ Navíc pravdou zůstává, že soud zde pouze vyloučil z posuzování některé činnosti, u kterých finálně bude muset zpětně docházet k posouzení soudem, zdali se náhodou nejedná o zastřenou závislou či nezávislou činnost.

6.4.3 Dvojí zdanění

V praxi se lze někdy setkat s námitkou dvojího zdanění téhož, tedy zdanění příjmů kooperanta jednou jako příjmů dle ustanovení § 7 či § 10 zákon o daních z příjmů a podruhé dle ustanovení § 6 téhož zákona. K dané otázce se stručně a jasně vyjádřil Ústavní soud v usnesení ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. II. ÚS 698/07, kdy stanovil, že „[s]kutečnost, že povinnost plátce „splnil“ jiný poplatník, nezakládá zániek plátce zákonné daňové povinnosti. (Pokud dotyční pracovníci zahrnuli jim vyplacené příjmy do daňového přiznání dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů a zaplatili daň, měli možnost požádat příslušného správce daně o její vrácení dle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků).“ Ústavní soud tedy potvrdil povinnost kooperanta ke správnému posouzení svých příjmů, resp. zásadu autoaplikace (samovyměření) daně a deklaratorní charakter rozhodnutí o tzv. švarcsystému. V daném případě je tedy nutno odmítnout názor Šubrtů a Trezziové.³⁰⁵

³⁰⁴ Přibude zde i nutnost posoudit i nejde-li o nutně nezávislou činnost dle judikatury správních soudů.

³⁰⁵ Blíže ŠUBRT, Bořivoj, TREZZIOVÁ, Dana. Závislá práce, nelegální práce a „švarcsystém“ od 1. 1. 2012 – II. část. *Práce a mzda*, 2012, roč. 60, č. 1, s. 18–28. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. dne 29. 9. 2016]

6.5 Závěr

Zákaz švarcsystému je v českém právním systému zaveden už od samotného prvopočátku existence České republiky. Tento zákaz se v daňové rovině projevuje v rámci zdanění příjmů fyzických osob dle ustanovení § 6 zákon o daních z příjmů. Výše uvedené se pak postihuje i v souladu se společnou strategií Evropské unie související se zákazem výkonu ne(o)hlášené práce, která byla do českého prostředí přenesena v podobě zákazu výkonu nelegální práce. V rámci doporučení v boji proti této práci Evropská unie především doporučuje větší sladění daňového zatížení osob stojících na rozcestí mezi výkonem ekonomické činnosti dle ustanovení § 6 a § 7 (popřípadě i ustanovení § 10) zákona o daních z příjmů.³⁰⁶ Výše uvedenou cestou se vydala kupříkladu Spolková republika Německo.

Teoretickým východiskem by pak mohl být i pokus zaměstnanců napadnout nemožnost snížení si základu daně výdaji uplatňovanými kupříkladu zaměstnanci/kooperanty v sousední Spolkové republice Německo (především výdaje na cestu za ekonomickou činností) před Ústavním soudem. Právě nemožnost snížit si daňovou povinnost o náklady inherentně spjaté s jejím výkonem³⁰⁷ je totiž faktickým smyslem spravedlivého zdanění (rovnosti i ve smyslu akcesorické rovnosti daňových subjektů – poplatníků). Je-li pak jediným ospravedlnitelným důvodem mezera v zákoně či zvýšení příjmů státního fisku, jedná se o vyprázdňenou právní normu zakládající neodůvodněnou rozdílnost (nerovnost) mezi daňovými subjekty, obdobně jako je tomu u skokových daňových sazeb a daňových subjektů s „hraničním příjmem“, na které tyto sazby dopadají jako „na první v pořadí“.

Právní nejistota spojená s posuzováním výkonu závislé či nezávislé činnosti by mohla být prolomena možností zavedení závazného posouzení

³⁰⁶ V rámci judikatury rozebrané či jen zmíněné je pak patrné, že švarcsystém je i soudy vnímán jako velice významný zásah do majetkové sféry osoby objednatele, a proto se správní soudnictví někdy uchyluje k definování závislé práce, stanovení taxativních výtětů kritérií a ozřejmování toho, co je činností zdanitelnou skrze ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů. Výše uvedené kupříkladu odmítá sousední Rakousko. Blíže REBHAHN, Robert. In: NEUMAYR, Matthias, REISSNER, Gert-Peter (eds.). *Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht – Band 1*. 2. vyd. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2011, s. 1093.

³⁰⁷ K tomuto opomíjený judikát Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 10. 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG proti Finanzamt Neustadt, CELEX: 61995J0258.

pro určení, zda daný případ spadá pod aplikaci ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů či nikoliv. Samozřejmě by pak bylo nutno správní poplatek za toto posouzení stanovit v rozumné výši a umožnit si tento odečíst jako nákladovou položku (výdaj).

Smysl a důvod současného řešení švarcsystému formou přísného zákazu, jak byl popsán v úvodních subkapitolách, podtrhává i příjmová stránka rozpočtu. Za rok 2015 byla do státního rozpočtu České republiky odvedena „daň z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti“ ve výši 1.261.573 Kč a „daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků“ ve výši 91.176.488 Kč.³⁰⁸ K tomuto je však nutno dodat, že v poslední době sílí trend výkonu nezávislé (samostatné) činnosti pouze v podobě podružné (akcesorické, vedlejší) ekonomické činnosti k ekonomické činnosti hlavní, která je prováděna v rámci vztahu závislosti.³⁰⁹

Úvodem byla předestřena hypotéza vztahující se k zodpovězení otázky, týkající se důvodnosti zákazu švarcsystému. Správní soudnictví v České republice se s přísně postihovaným švarcsystémem vypořádává dosti nejednotně, kdy se místy snaží ohýbat text zákona autonomií vůle stran či generalizovat určitá jednání jako buďto nutně nezávislá či ryze závislá, což není pro oblast daňového práva nejvhodnějším řešením. S ohledem na vše výše uvedené lze uzavřít, že postih a zákaz švarcsystému je možno uznat za důvodný, resp. teleologicky ospravedlnitelný, bezobsažnou se pak zdá pouze rozdílná možnost v uplatňování výdajů (nákladů) vůči příjmům, významově spojených, s tímíž úkony avšak zdaňovanými za markantně odlišných podmínek.

³⁰⁸ Viz přehled státního rozpočtu dostupný z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2015/statni-rozpocet/> [cit. dne 29. 9. 2016]. To vše zohledňující skoro milion osob s živnostenským oprávněním. Blíže http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/96D7D63E-3D19-48FD-B2FB-93DCE91E8BEE/0/prehled_o_poctu_osvc_dle_ossz_a_kraju_prosinec_2015_web.pdf

³⁰⁹ Srov. Analýza odvodů OSVČ a zaměstnanců zpracovanou Asociací malých a středních podniků a živnostníků v ČR a serverem Podnikatel.cz, dostupná z: <https://www.businessinfo.cz/app/content/files/dokumenty/analiza-odvod-osvc-a-zamestnancu-amsp-podnikatel-cz-2015.pdf> [cit. dne 29. 9. 2016].

7 KOREKČNÍ PRVKY DŮCHODOVÝCH DANÍ

Korekční prvky daně představují v rámci konstrukčních prvků daně soubor instrumentů (nástrojů) upravujících některé jiné konstrukční prvky, případně konečnou výši daňového zatížení konkrétního daňového subjektu. Jejich smyslem je vybalancování daňové spravedlnosti mezi poplatníky a podpora, případně vyšší zatížení, vybraných skutečností. Aplikací korekčních prvků dochází k odstranění tvrdosti daňového systému u konkrétních daňových subjektů, avšak korekční prvky mohou být také nositelem regulační funkce, případně pomáhají při správě daně.

Korekční prvky u daní z příjmů jsou jedním z nejjednodušších způsobů změny výše daňových výnosů pro veřejné rozpočty a z tohoto důvodu se stávají pravidelným tématem politických, ekonomických a právních diskuzí. V posledních letech došlo v České republice k několika zásahům do korekčních prvků u daní z příjmů fyzických osob, které vzbudily odbornou diskuzi o jejich přípustnosti a souladu s ústavou.

Cílem této kapitoly je vymezit diskreci zákonodárce při tvorbě a přijímání daňové legislativy v oblasti korekčních prvků. Hypotézou ověřovanou v následujícím textu je tvrzení, že ačkoliv zákonodárce má široký prostor pro rozhodnutí, co bude předmětem zdanění, při tvorbě a přijímání korekčních prvků je omezen limity, které musí být dodrženy za účelem ústavní konformity příslušné daňověprávní úpravy.

Odborná literatura problematiku korekčních prvků komplexně podrobně neřeší, za výjimku lze označit pouze vybrané kvalifikační práce.³¹⁰ Naproti tomu podrobně jsou rozpracovány vybrané aspekty praktických dopadů jednotlivých konstrukčních prvků, které jsou však zaměřeny na problematiku konkrétního legislativního řešení a jeho následků v praxi.³¹¹

³¹⁰ Nejkomplexnější se jeví MÜLLEROVÁ, Kristýna. *Korekční prvky v konstrukci důchodových daní fyzických osob* [online]. Brno, 2013 [cit. 2016-09-27]. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/170019/pravf_r/

³¹¹ Např. RADVAN, Michal. Zneužití práva důchodci při uplatnění slevy na dani. In: *Dny práva 2014 - Days of Law 2014: Část VIII. Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 311-325. ISBN 978-80-210-7914-4; BOHÁČ, Radim. Sleva na dani pro pracující důchodce v souvislosti se zneužitím práva a svévolí. In: *Dny práva 2014 - Days of Law 2014: Část VIII. Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 9–25. ISBN 978-80-210-7914-4.

7.1 Korekční prvky jako jeden z konstrukčních prvků daní

Daňověprávní vztah vzniká na základě právní normy platné a účinné v daném čase a místě. Vzniká tedy přímo z pramene práva, v němž je daňověprávní norma obsažena, při existenci příslušných právních skutečností. „*Daňověprávní skutečnosti představují zvláštní druh právních skutečností, jež jsou významné pro daňověprávní vztahy a jsou jako jejich předpoklad stanoveny daňověprávní normou.*“³¹²

Daňověprávní vztah lze vymezit pomocí konstrukčních prvků. V odborné literatuře není jednotný pohled na to, co lze označit za základní konstrukční prvky daní. Bezpochyby sem patří daňový subjekt, daňový objekt, základ daně, sazba daně a platnost daně,³¹³ lze sem však dále zařadit i korekční prvky, rozpočtové určení a správu daně.³¹⁴

„*Korekční prvky představují možnost ovlivnění vyměření daně prostřednictvím v daňové konstrukci použitého systému osvobození od daně, daňových úlev, slev, ale také zvýšení daně. Korekční prvky mohou být uplatněny v souladu s danou úpravou daně jednak přímo ze zákona a jednak na základě individuálního správního aktu správce daně.*“³¹⁵

Právní úprava zdanění příjmů je oblastí, kde jsou korekční prvky uplatňovány dlouhodobě. Již Englišův zákon o přímých daních³¹⁶ upravoval různé druhy korekčních prvků. Konkrétně zákon předpokládal aplikaci institutu osvobození umožňujícího specifickým typům subjektů vyhnout se daní, dále vymezil daněproště minimum znamenající roční důchod, do jehož výše poplatník daň neplatil, výčet položek odečítaných od příjmů (výdaje, případně položky dnes řazené pod nezdanitelnou část základu daně), přírážku

³¹² RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA. Berní právo – obecná ustanovení. In: RADVAN, Michal, MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana, ŠRAMKOVÁ, Dana. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 30. ISBN 978-80-210-4732-7.

³¹³ Srov. např. KARFÍKOVÁ, Marie. Obecná problematika daňového práva. In: BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6, s. 159. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. Úvod do studia daňového práva. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 299. ISBN 978-80-7380-155-7.

³¹⁴ Srov. MRKÝVKA, Petr. Berní právo. In: MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana, RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 9. ISBN 80-210-3579-X. Též RADVAN, MRKÝVKA, op. cit., s. 33.

³¹⁵ MRKÝVKA, *Berní právo*, op. cit., s. 10.

³¹⁶ Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

k dani včetně moderace její výše na základě dalších skutečností, srážky (snížení) daně vázané na výši celkového ročního důchodu poplatníka s ohledem na počet zaopatřovaných rodinných příslušníků, uplatnění slevy na dani za určitých výjimečných okolností a pouze u příjmu nepřesahujícího určitou částku (v krajním případě až vedoucí k úplnému prominutí daně), a konečně v souvislosti s hospodářskou krizí zavedenou přechodnou přírážku k dani.³¹⁷

Aktuální česká právní úprava zdanění příjmů fyzických a právnických osob také obsahuje široké spektrum institutů, které lze označit jako korekční prvky daně z příjmů. V praxi jsou uplatňovány položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani, osvobození od daně, nezdanitelné části daňového základu, minimální výše daně, vynětí ze zdanění, případně daňový bonus.

7.2 Pravidlo *nullum tributum sine lege*

Daňová povinnost a podmínky jejího vzniku, trvání a zániku musí být stanoveny zákonem. Požadavek stanovení daní zákonem je obvyklým pravidlem obsaženým v ústavách jednotlivých států světa a toto pravidlo lze nalézt i v českém ústavním pořádku³¹⁸ jako výslovně upravené, přestože by jej bylo možné dovodit i z jiných článků Ústavy, resp. Listiny základních práv a svobod.

Základní ústavní pravidlo stanoví omezení, že daně, poplatky a jiná peněžítá plnění mohou být stanoveny jen na základě zákona. V důsledku to znamená, že daně nemohou být daňovému subjektu stanoveny na základě rozhodnutí moci výkonné bez zákonného základu. Požadavek zákonného stanovení daní současně znamená, že daňové orgány nemají pravomoc uzavírat dohody s individuálním daňovým poplatníkem o výši daně, protože taková dohoda by znamenala, že daň je uložena jinak než na základě obecného právního předpisu, dále že správní uvážení, zda přiznat konkrétní daňovou výhodu, nemůže být neomezené a konečně že daňová legislativa by měla být konstruována důsledně a striktně tak, aby vymezovala jasné povinnosti daňovému subjektu. V některých právních úpravách pak požadavek striktní

³¹⁷ Srov. MÜLLEROVÁ, op. cit., s. 47 an.

³¹⁸ Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

daňové legislativy je odvozen od toho, že je to soudce, nikoliv zákonodárce, kdo nalézá právo a tedy kdo v konečném důsledku určuje, co je předmětem zdanění a co nikoliv.³¹⁹

„Požaduje-li se, aby povinnosti daňové byly normovány zákonem, hledá se ochrana poplatníků proti libovůli veřejného svazku, a tudíž jest i samozřejmým požadavkem, aby tato povinnost byla normována určitě, způsobem vylučujícím libovůli, určitě co do povinného subjektu, základu daňového i platební povinnosti, jejího rozsahu i doby.“³²⁰

V souladu s požadavkem zákonného ukládání daní upraveného ústavou je nutné zdůraznit, že pravidlo *nullum tributum sine lege* je širší než pouhý požadavek přijetí daňověprávní normy formou zákona. Vedle nezbytného dodržení ústavou předpokládané formy právního předpisu, kdy za souladné s ústavním pořádkem lze označit mimo zákonů i jiné druhy pramenů práva,³²¹ je nutné při tvorbě a přijímání daňových předpisů respektovat i omezení materiálními znaky daňověprávní legislativy. Zákonodárce nemůže formou zákona přijmout jakoukoliv daňověprávní úpravu, ale pouze takovou, která splňuje právě materiální znaky, mezi které je nutné zařadit v souladu s principy právního státu nepřipustnost retroaktivity, rovnost subjektů a nepřipustnost diskriminace a neodůvodněného zvýhodnění a konečně uložení daní nesmí dosahovat rdousícího efektu. Zákonodárce má volnost v ukládání daní, poplatků a jiných peněžitých plnění, avšak pouze při respektování ústavních mantinelů zdanění. Tato volnost ale není neomezená, je nutné zohlednit mimo zmíněné rovnosti také objektivnost a racionalitu zdanění. V rámci tohoto pak má zákonodárce široký prostor pro upravení předmětu, míry a rozsahu zdanění.

Korekční prvky jakožto konstrukční prvek korigující výši daňové povinnosti v návaznosti na úpravu předmětu daně (osvobození od daně, vynětí ze zdanění), základu daně (položky odčitatelné od základu daně, nezdanitelné části základu daně), případně platební povinnosti (slevy na dani, daňový bonus, minimální výše daně) musí respektovat nároky na tvorbu a přijímání daňověprávní legislativy jako celku. Přestože ústavní limitace platí pro přijímání

³¹⁹ Srov. THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, s. 71. ISBN 9041199233.

³²⁰ ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství: věda o pořádku, v kterém jednotlivci a národové pečují o udržení a zlepšení života*. Svazek II., Solidarismus, Praha: Melantrich, 1938, s. 193.

³²¹ Např. ústavní zákony, mezinárodní smlouvy apod.

daňověprávní legislativy obecně, je možné za určitých podmínek při respektování pravidla *nullum tributum sine lege* nahlížet na právní úpravu korekčních prvků méně striktně a to s ohledem na výhody plynoucí pro daňové subjekty.

7.3 Retroaktivita a legitimní očekávání

Zákaz zpětné účinnosti právních norem, respektive jejich retroaktivního výkladu, je projevem jednoho ze základních principů právního státu a to principu ochrany důvěry občanů v právo. „*Zákaz retroaktivity je starým právním institutem - již z římskoprávních doktrín vyplývá teorie ochrany nabytých práv (iura quaesita), dle níž je zakázána změna, který by zpětně zhoršila právní postavení subjektu práva.*“³²²

Nepřípustnost retroaktivního působení je založena na tom, že poplatníci by měli být schopni činit ekonomická rozhodnutí se znalostí daňových důsledků. Na druhou stranu však pro snadnou správu daně je nutné připustit budoucí legislativní změny daňových důsledků, jelikož „*kydyby pokaždé, kdy se při obstarávání svých záležitostí spoléhá na existující právo, měl být člověk zabezpečen proti jakékoli změně právních pravidel, celý náš právní řád by navždy zkeostnatěl.*“³²³

Pro české daňové právo není zákaz retroaktivity výslovně ústavou upraven, lze jej však dovodit z vymezení republiky jako právního státu.³²⁴ Retroaktivní působení právní normy je v příkrém rozporu s ochranou důvěry občana v právo, protože „*kdo jednal v důvěře v nějaký zákon, nemá být ve své důvěře zklamán.*“³²⁵

Z pohledu korekčních prvků se tak naskýtá otázka přípustnosti zrušení dlouhodobě aplikovaného prvku (např. slevy na dani, osvobození) bez náležité kompenzace jiným způsobem znamenajícím pro daňový subjekt stejnou, případně alespoň téměř totožnou, výši daňové povinnosti. Jinými

³²² ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. Retroaktivita z pohledu ústavního práva. In: *Dny veřejného práva, sborník z mezinárodní konference*. Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 153. ISBN 978-80-210-4430-2.

³²³ FULLER, Lon L. *Morálka práva*. Vyd. 1. Praha: Oikoymenth, 1998, s. 60. ISBN 80-86005-65-8.

³²⁴ Srov. čl. 1 Ústavy České republiky.

³²⁵ SEDLÁČEK, Jaromír. Časový střet zákonů. In: ROUČEK, František, SEDLÁČEK, Jaromír. *Komentář k československému obecnému zákoníku občanskému a občanské právo platné na Slovensku a v Podkarpatské Rusi*. Praha: Právnícké knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1935, s. 107.

slovy, otázka přípustnosti dopadá na situace, kdy daňový subjekt učiní svoje rozhodnutí při vědomí dlouhodobého daňového následku, který je však následně zákonodárcem změněn v jeho neprospech.

Z principu ochrany důvěry občanů v právo plyne, že zásadu nepřipustnosti retroaktivity je nutné posuzovat ve vztahu k právní jistotě, případně nabytých práv. Pokud ve vztahu k nim nedochází k zásahu, pak se nejedná o nepřipustnou retroaktivitu právní normy. Pouhá skutečnost, že je právní norma retroaktivní znamená, že může dojít k zásahu do principu legitimního očekávání adresáta právní normy, a to bez ohledu na skutečnost, že pravá retroaktivita je zásadně nepřipustná a nepravá retroaktivita je zásadně přípustná. Rozdíl je jen v míře pravděpodobnosti porušení principu legitimního očekávání a v požadavcích na přísnost testu proporcionality.³²⁶

Příkladem pro posouzení přípustnosti změny daňověprávní normy z pohledu retroaktivity je např. změna výše slevy na dani v průběhu zdaňovacího období. Pro zdaňovací období roku 2016 (tj. pro období od 1. ledna 2016 do 31. prosince 2016) bylo novelou zákona o daních z příjmu³²⁷ zvýšeno daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodářící domácnosti. Uvedená novela zákona však nabyla účinnosti až v průběhu zdaňovacího období, konkrétně 1. května 2016. Pro daňové poplatníky to znamená, že zvýšené daňové zvýhodnění uplatní až v rámci daňového přiznání, v konečném důsledku každý z poplatníků splňuje zákonem stanovené podmínky, uplatní nárok ve stejné výši, jako by novela zákona byla účinná již k prvnímu dni zdaňovacího období.

Uvedený příklad názorně ukazuje (ne)připustnost retroaktivního působení daňověprávních norem. Změna právní normy v průběhu zdaňovacího období zavádějící v průběhu zdaňovacího období nižší slevy na dani s dopadem před nabytím účinnosti novely by bezpochyby byla považována za nepřipustně retroaktivní, jelikož by došlo ke zvýšení daňové povinnosti a tedy k zásahu do majetkové sféry daňového subjektu. Naproti tomu

³²⁶ Srov. BOUDA, Petr. Retroaktivita a předvídatelnost práva. In: *COFOLA 2011: the Conference Proceedings* [online]. 1. ed. Brno: Masarykova univerzita, 2011 [cit. 10. 2. 2015]. Dostupné z: http://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2011/files/retroaktivita/Bouda_Petr_5960.pdf

³²⁷ Zákon č. 125/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

v případě, že daňovému subjektu na základě takového postupu zákonodárce náleží výhody, lze takový přístup posoudit jako souladný s požadavky na tvorbu daňověprávních norem.

7.4 Rovnost jako nutný předpoklad korekčních prvků

Přestože má zákonodárce široký prostor pro rozhodnutí, co podrobí zdánění a za jakých konkrétních podmínek včetně případných sankcí, při svém rozhodování je omezen požadavkem rovnosti a nediskriminace daňového zatížení. Formou zákona tedy lze uložit pouze takovou daň, která nezpůsobuje neodůvodněné rozdíly mezi daňovými subjekty.

„Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžité sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě). Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny (hypotetickou ilustrací porušení kautel akcesorické nerovnosti by byla úprava odlišující výši daní s ohledem na náboženské vyznání, jež by ve smyslu čl. 3 odst. 1 Listiny byla diskriminační a zároveň by zasáhla do základního práva plynoucího z čl. 15 odst. 1).

Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek, příp. peněžité sankce případné dotčení v právu vlastnickém (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.“³²⁸

Rovnost a nediskriminaci při ukládání daní tedy nelze posuzovat absolutně, ale relativně. Zásada rovnosti v právech znamená, že právní rozlišování

³²⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03. Ústavní soud [online]. Ústavní soud, 2004 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=Pl-7-03>

mezi subjekty v přístupu k určitým právním nesmí být projevem libovůle. Je výlučně věcí zákonodárce, jaké skupině osob a z jakého důvodu přízná (nebo naopak odebere) daňovou výhodu. Z povahy věci plyne, že každá hranice, respektive každý limit stanovený příslušnou daňověprávní normou, znamená rozdílný přístup k daným skupinám daňových subjektů. Ať již se bude jednat o hranici věkovou, hranici výše příjmů, věcného osvobození nebo jiný případ, nelze toto bez dalšího považovat za porušení principu rovnosti a nediskriminace.

„Rovnost občanů před zákonem nebyla chápána jako abstraktní kategorie, ale vždy byla přičítána k určité právní normě, pojímána ve vzájemném poměru různých subjektů apod. Pokud bylo z rovnosti učiněno právo, je každý jednotlivec oprávněn, aby stát v mezích svých možností odstranil všechny faktické nerovnosti. Tato konstrukce však platí pouze tehdy, uvažujeme-li rovnost jako absolutní. Rovnost relativní, jak ji mají na mysli všechny moderní ústavy, požaduje pouze odstranění neodůvodněných rozdílů. Ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona. V oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárský orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii. V zásadě nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty. Je věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně. Pokud zákon určuje prospěch jedné skupiny a zároveň tím stanoví neúměrné povinnosti jiné, může se tak stát pouze na odvolání na veřejné hodnoty.“³²⁹

V posledních dvou letech rozhodoval Ústavní soud o dvou novelách zákona o daních z příjmů, které významným způsobem ovlivňovaly výši daňové povinnosti u starobních důchodců. Předmětem přezkumu nebyla otázka přípustnosti zdanění důchodů sama o sobě, ale posouzení ústavní konformity konkrétních korekčních prvků daně z příjmů fyzických osob.

Samotné zdanění důchodů není bez dalšího samo o sobě protiprávní a jedná se o rozhodnutí zákonodárce v oblasti hospodářské a sociální politiky. Pokud tedy úprava nedosáhne „rdousícího“ účinku, případně nebude porušena

³²⁹ Nález Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky (pléna) ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92 [online]. Ústavný súd Slovenskej republiky [cit. 7. 8. 2016]. Dostupné z: http://portal.concourt.sk/Zbierka/1992/11_92s.pdf

zásada rovnosti, lze předpokládat, že obecně úprava zdanění důchodů v testu ústavnosti ob stojí. Otázka ústavnosti přijaté právní úpravy je však závislá na konkrétním znění a zejm. dopadech na jednotlivé daňové subjekty z pohledu výše naznačených limitů. V následujících dvou případech Ústavní soud posuzoval ústavnost korekčního prvku u daně z příjmů fyzických osob.

7.4.1 Sleva na dani u starobních důchodců

První novela³³⁰ zákona o daních z příjmů s účinností k 1. lednu 2013 odebrala právo na snížení daně o základní slevu na dani ve výši 24.840 Kč ročně daň poplatníkovi, který k 1. lednu zdaňovacího období pobíral starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.³³¹

Přestože uvedená novela zákona vyšla ve Sbírce zákonů až 27. prosince 2012, velká skupina starobních důchodců si stihla přerušit na velice krátkou dobu (většina jen na den 1. ledna) pobírání starobního důchodu a slevu na dani dále nárokovala. Ze strany daňové správy bylo takové jednání považováno za zneužití práva a sleva nebyla přiznávána. Z pohledu tématu tohoto textu je však zásadní posouzení této novely Ústavním soudem a to z hlediska rovnosti daňových subjektů.

Ústavní soud na základě návrhu skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky dospěl k závěru, že napadené ustanovení bylo protiústavní a z tohoto důvodu bylo zrušeno dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů. Ústavní soud totiž dospěl k závěru, že uvedeným ustanovením došlo k porušení neakcesorické i akcesorické rovnosti daňových subjektů; námitku tzv. rdousícího efektu naopak Ústavní soud neshledal.

Porušení neakcesorické rovnosti bylo shledáno na základě toho, že „nerovnost mezi poplatníky, kteří jsou ve zdaňovacím období poživatelé starobního důchodu, se projevuje již v tom, že ti, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období, přičítají vždy o celou základní slevu na dani, zatímco ti, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den (tedy 2. ledna), mají tuto slevu zachovanou v plné výši. Není přitom podstatné, zda po celou dobu, po kterou vykonávají výdělečnou

³³⁰ Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

³³¹ Srov. § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb.

činnost, pobírají také starobní důchod. Důsledkem uvedené právní úpravy je významný rozdíl v postavení obou těchto skupin poplatníků, protože ti, v jejichž případě se sleva na dani uplatní, budou mít bez ohledu na pobíraný starobní důchod daň ze zdanitelných příjmů o 24840 Kč ročně nižší. V případě příjmů ze závislé činnosti to znamená, že se jim s ohledem na daňovou sazbu nezdaní roční příjem odpovídající hrubé mzdě ve výši 123.582 Kč, resp. tzv. superhrubé mzdě ve výši 165.600 Kč (viz bod 37), tedy pro většinu lidí nepochybně nikoliv zanedbatelná částka. Kritérium, na němž je toto rozlišení založeno, je přitom ryze formální a zákon navíc vytváří procesní možnosti, jak si mohou jednotlivé osoby zachovat i nadále obě výhody. V případě těch, co starobní důchod dosud nepobírají, jde o odložení počátku jeho přiznání tak, aby k němu došlo až po 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Těmto osobám je totiž nadále zachována možnost žádat zpětně o vyplácení důchodu bez toho, aby uplatnění tohoto nároku mělo dodatečně jakýkoliv vliv na uplatnění slevy na dani. V případě těch, co jej již pobírají, jde zřejmě o zastavení jeho výplaty pro období, jež bude uvedený den zahrnovat.

Za této situace vstává otázka, jaký účel lze vlastně reálně přisuzovat napadenému ustanovení. Je zřejmé, že v důsledku uvedeného opatření ztrácí slevu na dani pouze část poplatníků pobírajících starobní důchod, jejíž odlišení od ostatních poplatníků je problematické ze dvou důvodů. Jednak není dán žádný rozumný důvod, pro který by se na poplatníka, jenž pobíral starobní důchod po celý kalendářní rok, neměla vztahovat předemtná sleva na dani vůbec, zatímco u toho, jenž jej začal pobírat teprve od 2. ledna nebo pozdějšího dne, by měla být zachována v celém rozsahu. Na kritérium dne 1. ledna nelze v této souvislosti hledět ani jako na nezbytné administrativní opatření za účelem provádění srážek daně, neboť jak jednoznačně plyne z § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů, možnost uplatnění předemtné slevy by mohla být bez jakýchkoliv technických obtíží vázána i jen na některé měsíce. Nadto je vzniklá nerovnost umocněna relativně vysokou částkou, o kterou jde, což již samo o sobě představuje důvod, pro který tomuto rozdílu nelze upřít ústavněprávní relevanci (jde o nerovnost extrémní). Druhý důvod pak spočívá v tom, že jednotliví poplatníci mohli dosáhnout zachování slevy na dani tím, že se vyhnuli pobírání důchodu právě dne 1. ledna zdaňovacího období.

Tyto skutečnosti zjevně neumožňují pojmenovat žádný rozumný důvod, pro který má mít v příslušném zdaňovacím období jedna z takto vymezených skupin poplatníků pobírajících starobní důchod určitou významnou daňovou výhodu, zatímco druhá z nich nikoliv.

*Rozlišení obou skupin má naopak arbitrární povahu. Ústavní soud proto považuje napadené ustanovení za jsoucí v rozporu se zásadou neakcesorické rovnosti, jež vyplývá z čl. 1 Listiny.*³³²

Vedle toho Ústavní soud dovedl i porušení akcesorické rovnosti, když „důsledkem napadeného ustanovení není jen nerovnost mezi dvěma skupinami poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří pobírají starobní důchod, vybrž také mezi dotčenými příslušníky této skupiny a všemi dalšími poplatníky této daně. Její důvod je třeba spatřovat v tom, že jim zákon o daních z příjmů nezaručuje ve shodném nebo srovnatelném rozsahu určitou minimální částku příjmu, u které se s ohledem na její potřebnost k zajištění důstojného života nepředpokládá její zdanění. Zatímco totiž v případě prvně uvedené skupiny má tuto funkci plnit starobní důchod, jebož výše se u jednotlivých poplatníků liší, v případě druhé ji plní sleva na dani na poplatníka, která u všech činí 24840 Kč ročně. (...) Zmíněná nerovnost je zapříčiněna tím, že na rozdíl od výše předmětné slevy na dani je výše starobního důchodu u jednotlivých jeho poživatelů rozdílná, v důsledku čehož je rozdílná i jejich část příjmů, na kterou daňová povinnost nedopadá.“³³³

7.4.2 Osvobození starobních důchodů od daně

Druhý Ústavním soudem posuzovaný případ se týkal posouzení ústavní konformity ustanovení³³⁴ zákona o daních z příjmů, podle kterého se nepoužije osvobození zákonem vymezených pravidelně vyplácených důchodů a penzí³³⁵ v případě, kdy součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840.000 Kč.

³³² Body 51 až 53 Nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ve věci návrhu na zrušení části § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášený pod č. 162/2014 Sb. Ústavní soud [online]. Ústavní soud, 2014 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=84884&pos=1&cnt=1&typ=result>

³³³ Ibidem. Body 54 a 55.

³³⁴ § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

³³⁵ Srov. ustanovení § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů: „Od daně se osvobozuje příjem získaný ve formě dávky nebo služby z nemocenského pojištění, důchodového pojištění podle zákona upravujícího důchodové pojištění, peněžní pomoci obětem trestné činnosti podle zákona upravujícího poskytnutí peněžní pomoci obětem trestné činnosti, sociálního zabezpečení, plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti a veřejného zdravotního pojištění, plnění z pojistné smlouvy o pojištění důchodu podle zákona upravujícího důchodové spoření a plnění ze zbranického povinného pojištění stejného druhu; jde-li však o příjem ve formě pravidelně vypláceného důchodu nebo penze, je od daně osvobozena ze úhrnu takových příjmů nejvýše částka ve výši 36násobku minimální mzdy, která je platná k 1. lednu kalendářního roku, za zdaňovací období, do níž se však nezabruje výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle jiných právních předpisů“.

Do příjmů podle § 6 se pro účely tohoto ustanovení nezahrnují příjmy od daně osvobozené, ani příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, pokud se nepostupuje podle § 36 odst. 7.

Napadené ustanovení bylo do zákona o daních z příjmů vloženo novelou³³⁶ s účinností od 1. ledna 2011, avšak s ohledem na následné legislativní změny jeho faktický dopad nastal až ve zdaňovacím období roku 2015.

Ústavní soud shledal, že „*napadená právní úprava neporušuje právo vlastnit majetek, resp. právo na ochranu majetku dle čl. 11 Listiny, resp. čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě,*“³³⁷ ani nebylo shledáno porušení akcesorické rovnosti.³³⁸ Naproti tomu však Ústavní soud shledal porušení neakcesorické rovnosti, tj. porušení čl. 1 Listiny, resp. čl. 26 Paktu z pohledu zákazu libovůle.

V rámci odůvodnění nálezu Ústavní soud vymezil dvě situace, které považuje za porušení neakcesorické rovnosti. První porovnání spočívá v rozdílnosti míry zdanění u důchodců, jejichž příjem se liší velice nepatrně (první dosáhne maximální možné výše příjmu pro zachování nároku na osvobození, druhý poplatník hranici nepatrně překročí – např. o 1 Kč). V takovém případě dochází k porušení „*horizontální spravedlnosti: poplatníci, kteří mají relativně stejně vysokou platební schopnost, by měli platit stejnou daň, přičemž by nemělo být rozlišováno, jaký zdroj (původ příjmu) se daní*“.³³⁹ Při aplikaci napadeného ustanovení by to v konečném důsledku znamenalo, že důchodce, který překročil uvedenou hranici o jedinou korunu příjmu, zaplatí na dani částku přibližně 50.000 Kč.³⁴⁰

Vedle toho druhou situací je porovnání dvou poplatníků se shodným celkovým příjmem tvořený jak důchodem, tak i jinými příjmy, ale s rozdílností vnitřního rozložení těchto příjmů podle jejich zdroje. Jeden poplatník tak bude mít příjmy (mimo důchodu) vyšší než stanovenou částku 840.000 Kč,

³³⁶ Zákonem č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

³³⁷ Bod 97 Nálezu Ústavního soudu č. 271/2016 Sb. ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ve věci návrhu na zrušení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud, 2016 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=93518&pos=1&cnt=1&typ=result>

³³⁸ *Ibidem*. Body 104–111.

³³⁹ *Ibidem*. Bod 127.

³⁴⁰ Přesná výše se odvíjí od výše minimální mzdy a pro jednotlivé roky je tedy mírně odlišná.

čímž ztratí nárok na osvobození důchodu, druhý poplatník bude mít totožný celkový příjem složený z příjmů (mimo důchodu) nižších než 840.000 Kč a oproti porovnávanému poplatníkovi bude mít vyšší důchod. I v tomto případě dojde k významnému daňovému zatížení pouze u prvního poplatníka, které může činit několik desítek tisíc korun, přestože oba modeloví poplatníci mají shodnou výši disponibilního příjmu.

„Dochází tak zde ke zcela extrémnímu nepoměru mezi odlišností v daňové zátěži v relaci ke odlišnosti ve výši příjmů. Obecně lze akceptovat, že vyšší příjmy daňových poplatníků vedou ke odlišnému zacházení např. v podobě vyšších daňových sazeb. V opačném případě by bylo protiústavní jakékoli progresivní zdanění. Avšak i v těchto případech musí odlišnost zacházení odpovídat právě míře odlišnosti posuzovaných subjektů, tj. typicky právě rozdílu ve výši příjmů. U progresivního zdanění (též v podobě např. tzv. solidárního zvýšení daně podle § 16a zákona o daních z příjmů) se tak vyšší sazbou zdanují pouze ty příjmy, které určitou hranici přesahují, čímž je zajištěna právě rovnost zacházení v rámci určitého daňového pásma (shodné zdanění do určité výše příjmů), a naopak je umožněno odlišné zdanění ve vztahu ke těm příjmům, které představují onu rozdílnost posuzovaných subjektů (tj. např. odlišná daňová sazba pro příjmy přesahující určitou hranici).

Napadená právní úprava je však s touto logikou v příkrém rozporu, neboť daňově odlišně nezatěžuje tu část příjmu, která je relevantní pro rozlišení uvedených skupin, ale zatěžuje příjem zcela odlišný (ve formě důchodu), a to navíc příjem, který může být u obou skupin naopak zcela shodný, tudíž příjem, který není pro rozlišení mezi oběma skupinami vůbec relevantní. Nadto je tento příjem (důchod) zdaněn skokově, tj. bez možnosti podchytit a zohlednit relevantní příjmové rozdíly mezi oběma skupinami důchodců. Míru odlišného zacházení však může ospravedlnit právě míra odlišnosti skupin, se kterými je odlišně zacházeno.“³⁴¹

Lze tedy uzavřít, že za rozporné s Listinou a Paktem byla shledána úprava, která stanovila míru odlišného zacházení mezi jednotlivými skupinami důchodců, která byla zcela nepřiměřená míře odlišností vykazovaných těmito skupinami.

³⁴¹ Body 130 a 131, op. cit., sp. zn. Pl. ÚS 18/15.

7.5 Závěr

Daně budou vždy předmětem sporu mezi daňovými subjekty a státem, respektive jiným oprávněným subjektem. Je však povinností zákonodárce při tvorbě a přijímání daňověprávní legislativy plně respektovat všechny atributy pravidla *nullum tributum sine lege*. Pouze při jejich respektování totiž dochází ke stanovení daně v souladu s ústavními mantinely, v rámci kterých má zákonodárce širokou možnost uvážení, co podrobí zdanění a co nikoliv. Na uvedených rozhodnutích Ústavního soudu byly demonstrovány limity oprávnění zákonodárce v oblasti korekčních prvků a je zřejmé, že hypotéza stanovená v úvodu této kapitoly byla potvrzena – zákonodárce má široký prostor pro rozhodnutí, co bude předmětem zdanění, nemůže však přijmout jakoukoliv právní úpravu a tedy nemůže vymezit jakékoliv konstrukční prvky, ale pouze takové, které budou respektovat ústavní limity daňověprávní legislativy.

Ve vztahu ke korekčním prvkům lze tedy konstatovat, že pro jejich tvorbu a přijetí platí stejná požadavky, jako jsou kladeny na daňověprávní legislativu jako celek. Korekční prvky musí být stanoveny zákonem, tedy nikoliv např. mocí výkonnou formou vyhlášky, současně ale musí zákonodárce respektovat princip rovnosti a nepřipustnost neodůvodněné diskriminace. Specificky lze nahlížet na problematiku retroaktivity korekčních prvků, kdy lze dospět k závěru, že korekční prvky „ve prospěch“ daňových subjektů, tj. korekční prvky snižující daňovou povinnost nebo jinak výhodné pro daňové subjekty, budou z pohledu retroaktivity posuzovány odlišně než zavádění korekčních prvků „v neprospěch“ daňových subjektů.

Z rozhodnutí Ústavního soudu lze dále dospět k závěru, že za nepřipustné s ohledem na porušení principu rovnosti by bylo zavedení skokového zdanění. V této souvislosti je však vhodné zdůraznit, že daňové zatížení na základě skokového přístupu je i nadále v zákoně o daních z příjmů upraveno. Lze zmínit např. stanovení limitu výše výdělku pro zachování nároku na slevu na dani za manžela/manželku,³⁴² nepřiznání slevy na dani na manžela/manželku a daňového zvýhodnění u poplatníků, kteří uplatňují výdaje

³⁴² Srov. ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

paušálem³⁴³ apod.³⁴⁴ Je tedy důvodnou otázkou, zda by i tyto případy posoudil Ústavní soud jako porušení rovnosti, nebo by našel důvody pro vyslovení ústavní konformity konkrétní právní úpravy.

Z pohledu daňověprávní legislativy a její aplikace lze závěrem apelovat na zákonodárce, aby došlo v rámci rekodifikace k maximálnímu možnému zjednodušení celého zákona o daních z příjmů včetně korekčních prvků. Je zřejmé, že jistá míra korekce musí zůstat zachována z důvodu podpory vybraných skupin poplatníků a zmírnění dopadů v jejich případě, ale již významné snížení množství jednotlivých korekčních prvků bude znamenat přehlednější právní předpis a v konečném důsledku i menší možnost přijetí novelizované úpravy korekčních prvků v rozporu s ústavou.

³⁴³ Srov. ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů.

³⁴⁴ Blíže viz RADVAN, Michal. Slevy na dani z příjmů fyzických osob. In: SUCHOŽA, J., HUSÁR, J. (eds.). *Právo, obchod, ekonomika IV*. 1. vyd. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2014, s. 187–198. ISBN 978-80-8152-164-5.

8 PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE

Do zákona o daních z příjmů byla s účinností od 1. ledna 2005 doplněna ustanovení § 34 odst. 4 a 5, na základě kterých si může poplatník od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Tato kapitola bude zaměřena na první ze dvou vyjmenovaných kategorií, která je od 1. ledna 2014 (nabytí účinnosti zákoněného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů), upravena v ustanoveních § 34 odst. 4 až 34e zákona o daních z příjmů.

Cílem této kapitoly bude zejm. s využitím v současné době již ustálené judikatury správních soudů vymezení základních pojmů výzkum a vývoj a jejich odlišení od inovací, kdy se jedná o ve své podstatě nejdůležitější aspekt při (ne)uznání nárokovaného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ze strany správce daně. V případě jejího uznání je tato položka pro poplatníka velmi lukrativní, neboť s ohledem na současnou právní úpravu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, která bude dále podrobněji přiblížena, si poplatník poprvé zaúčtuje náklady (zahrnující také náklady na výzkum a vývoj) do svého účetnictví, sestaví účetní závěrku a zjistí výsledek hospodaření. Následně pak má povinnost podat daňové přiznání, v němž transformuje svůj hospodářský výsledek na základ daně, a jelikož se v případě nákladů na výzkum a vývoj jedná o daňově uznatelné náklady, může si na základě ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů tyto náklady ještě jednou odečíst v 100% (resp. 110%) výši (každá koruna vynaložená na výzkum a vývoj se tak uplatní dvakrát).³⁴⁵

Meritem věci by pak mělo být najít odpověď na otázku, zda účinná právní úprava poskytuje dostatečnou právní jistotu poplatníkům co do jejich investic do výzkumu a vývoje a s těmito spojenou možností na uznatelné daňové náklady, tedy odečet daně. Výše zmíněného bude dosaženo komparací některých vědních disciplín, implementací a analýzou zjištěných premis a podrobení institutů právních logickým metodám poznávání.

³⁴⁵ ŽMOLÍK Christian. Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje. *Daně a právo v praxi*. 2013, č. 11. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 9. 2016].

K problematice výzkumu a vývoje neexistuje ucelená publikace. Otázkám výzkumu a vývoje se tak odborná veřejnost věnuje povětšinou ve vztahu technickém (jak tyto zaúčtovat) či v rámci reakce na judikaturu správních soudů. Podkladem tak bude především analýza judikatury.

8.1 Vymezení základních pojmů

Definici či vymezení pojmů výzkum a vývoj a jejich součástí lze nalézt v Pokynu D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen „Pokyn D-288“), vydaného Ministerstvem financí České republiky dne 3. října 2005, ve znění pozdějších doplnění,³⁴⁶ a v zákoně o podpoře výzkumu a vývoje,³⁴⁷ jenž odkazuje na Nařízení Komise (EU) č. 651/2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem.³⁴⁸ Z důvodu podstatných změn v evropské terminologii pro oblast výzkumu a vývoje došlo v zákoně o podpoře výzkumu a vývoje k vymezení některých pojmů a zavedení definic jiných, případně k vypuštění ze zákonné úpravy těch pojmů, které vyplývají z přímo použitelných nařízení a jejichž doslovné přejímání není žádoucí, neboť by se jednalo v zásadě o zakázanou recepci přímo použitelného předpisu Evropské unie do vnitrostátního právního řádu.³⁴⁹ Při vymezení níže uvedených pojmů je proto nezbytné pracovat s vnitrostátní i evropskou úpravou a tyto vzájemně kombinovat.

³⁴⁶ V případě Pokynu D-288 se „jedná o interní normativní instrukci, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný právní předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24). Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů.“ Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119.

³⁴⁷ Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁴⁸ Nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. 6. 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem (dále jen „Nařízení č. 651/2014“).

³⁴⁹ Srov. Důvodová zpráva k zákonu č. 194/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 9. 9. 2016].

8.1.1 Výzkum a vývoj x inovace

Obecně se **výzkumem a vývojem** rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití.

Výzkum lze definovat jako systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděnou jako základní, aplikovaný nebo průmyslový výzkum.

Za **základní výzkum** je považována experimentální nebo teoretická práce vykonávaná především za účelem získání nových poznatků o základních principech jevů a pozorovatelných skutečností, která není zaměřena na přímé komerční uplatnění nebo využití.

Aplikovaným výzkumem se rozumí teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb. Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o podpoře výzkumu a vývoje je součástí aplikovaného výzkumu průmyslový výzkum, experimentální vývoj nebo jejich kombinace.

Za **průmyslový výzkum** lze považovat plánovitý výzkum nebo kritické šetření zaměřené na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových výrobků, postupů nebo služeb nebo k podstatnému zdokonalení stávajících výrobků, postupů nebo služeb. Tento také zahrnuje vytváření dílčích částí složitých systémů a může zahrnovat výrobu prototypů v laboratorním prostředí nebo v prostředí se simulovaným rozhraním se stávajícími systémy a rovněž výrobu pilotních linek, je-li to nezbytné pro průmyslový výzkum, a zejm. pro obecné ověřování technologie.

Za **experimentální vývoj** (dále jen „vývoj“) pak lze mít získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností za účelem vývoje nových nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb. Může se jednat např. o činnosti zaměřené na vymezení koncepce, plánování a dokumentaci nových výrobků, postupů nebo služeb. Experimentální vývoj může zahrnovat vývoj prototypů, demonstrační činnosti, pilotní projekty, testování a ověřování nových nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb v prostředí

reprezentativním z hlediska reálných provozních podmínek, pokud hlavní cíl spočívá v dalším technickém zlepšení výrobků, postupů nebo služeb, které nejsou z velké části dosud stanoveny. Tyto činnosti mohou dále zahrnovat také vývoj komerčně využitelného prototypu nebo pilotního projektu, který je nutně konečným komerčním produktem a jehož výroba je příliš nákladná na to, aby byl použit pouze pro účely demonstrace a ověření. Experimentálním vývojem nejsou běžné nebo pravidelné změny stávajících výrobků, výrobních linek, výrobních postupů, služeb a jiných nedokončených operací, i když tyto změny mohou představovat zlepšení. Toto obšírné vymezení lze zestručnit a za **vývoj** tak lze považovat systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

Oddělit od sebe tyto pojmy je obtížné (i zákon o podpoře výzkumu a vývoje považuje vývoj za součást průmyslového výzkumu), proto je také v teorii i praxi často používán podvojný termín **výzkum a vývoj**.³⁵⁰

Zákon o podpoře výzkumu a vývoje definuje taktéž i pojem **inovace**, a to jako zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují inovace postupů (realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení) a organizační inovace (realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů). Ač inovace a výdaje na ně vynaložené nelze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, jejich vymezení poslouží především k tomu účelu, aby bylo možné správně rozlišovat mezi výzkumem a vývojem a právě inovacemi.³⁵¹

8.1.2 Ocenitelný prvek novosti a výzkumná nebo technická nejistota

S ohledem na výše uvedené lze za základní kritérium pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností (inovací) pak považovat přítomnost

³⁵⁰ HENDRYCH, Dušan a kol. Výzkum a vývoj. In: *Právníký slovník*. 3. podstatně rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-059-1.

³⁵¹ ŽMOLÍK, op. cit.

ocenitelného prvku novosti a vyjasnění **výzkumné nebo technické nejistoty**. Z právního hlediska se jedná o neurčité právní pojmy, což judikoval i Nejvyšší správní soud, když uvedl: „...neurčité právní pojmy zahrnují jery nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat. Jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Zákonodárce tímto způsobem vytváří příslušným orgánům prostor k tomu, aby zhodnotily, zda konkrétní situace pod neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv. Posouzení toho, jestli se na určitý konkrétní případ vztahuje neurčitý právní pojem, je výsledkem uvážení správního orgánu zaměřujícího se na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Interpretace neurčitého právního pojmu se tak může ad hoc měnit. Výklad neurčitého právního pojmu včetně jeho aplikace na skutkový stav zjištěný správním orgánem je pak v souladu s ustanovením § 75 s. ř. s. plně přezkoumatelný.“³⁵² Vzhledem k tomu vzniká na základě aplikace těchto pojmů na konkrétní skutkové stavy ustálená judikatura, která dané pojmy v základních prvcích definuje.³⁵³

K pojmu **ocenitelný prvek novosti** se vyjádřil např. Krajský soud v Ostravě, který jej vymezil takto: „Tímto významným prvkem novosti přitom nelze rozumět pouhé prosté zlepšení výkonových charakteristik posuzovaných strojů, zlepšení jejich obsluhy z hlediska jejich ovládání z hlediska bezpečnosti práce apod. Významným prvkem novosti je třeba rozumět takový prvek, který neznamená pouhé zlepšení (posvednutí) působnosti existujícího výrobku na vyšší úroveň či jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálu, popř. zlepšení složitějšího výrobku částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů, kdy v takovém případě jde o „inovaci“ existujícího výrobku, kde nelze postupovat dle § 34 odst. 4 ZDP. V případě existence významného prvku novosti však již musí jít dle § 2 odst. 1 písm. b) ZPVV (zákon o podpoře výzkumu a vývoje – pozn. autora) o takové zlepšení výrobku, které tuto úroveň významně přesahuje, již existující výrobek získává např. nové vlastnosti, je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl apod.“³⁵⁴ Také Krajský soud v Hradci Králové ve svém rozhodnutí³⁵⁵ potvrdil výše

³⁵² Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119, op. cit.

³⁵³ Ke změně této judikatury pak dochází s „vývojem“ materiálních pramenů práva, v případě výzkumu a vývoje především ve vztahu ke zobecnění prvku novosti nebo řešení technické nejistoty (jedná-li se o subsumpci specifických výsledků výzkumu a vývoje). Blíže zkoumání společenské nebezpečnosti deliktů či trestných činů či doktrína evolutivního výkladu práva.

³⁵⁴ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2008, č. j. 22 Ca 332/2007-52.

³⁵⁵ Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 5. 2016, č. j. 31 Af 6/2015-45.

uvedený právní názor, že pro účely odpočtu od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nelze uznat činnosti týkající se rutinní úpravy již vyvinutých řešení podle požadavků konkrétního zákazníka, vyhotovení ukázkových modelů či vzorků pro marketing.

K oběma klíčovým kritériím se vyslovil také Krajský soud v Ostravě.³⁵⁶ Ohledně ocenitelného prvku novosti uvedl, že spočívá i v činnosti, kterou dříve výrobek vykonávat nemohl. Co se týče otázky **technické nejistoty**, soud uvážil, že ani konkurenti dosud takovou technologii nevyvinuli a v žádném svém výrobku neužili. Nejednalo se tedy v žádném případě řešení, jehož výsledek by byl předem jistý nebo vysoce pravděpodobný. To, že při řešení byly použity znalosti v oboru známých skutečností (ke spalování je třeba kyslík; čím více kyslíku, tím dokonalejší spalování; čím delší spalovací dráha, tím nižší emise) a fyzikálních zákonů, nemůže samo o sobě při dosud neznámém aplikačním řešení vést k závěru o jistotě výsledku a nedostatku novosti (kategorický závěr, že užití v oboru známých skutečností a fyzikálních zákonů a priori zaručuje výsledek, by výzkum či vývoj absolutně vyloučil). Konečná úspěšnost tohoto řešení na prvotní míře nejistoty nemůže dodatečně ničeho změnit (*quidque est dux post bellum*).

V případě technické nebo výzkumné nejistoty je proto důležité, že v rámci určitého výzkumu a vývoje není přesně známá cesta k výsledku a k překonání technické nejistoty je nezbytné „vývojové kolečko“ (návrh řešení, realizace prototypu, ověření prototypu, změna návrhu a případné opakování „kolečka“).

S vymezením výše uvedených pojmů souvisí také otázka (ne)možnosti správce daně podřazovat konkrétní činnosti poplatníků, kteří si nárokují odpočet na výzkum a vývoj, pod ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a to s ohledem na **nutnost odborného posouzení**. K této otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém „přelomovém“ rozhodnutí,³⁵⁷ když nejprve uvedl, že finální zhodnocení, zda lze projekty považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, náleží správním orgánům, jelikož se jedná o otázku právní. Povinností správních orgánů v konkrétním případě bylo náležitě zjistit veškeré skut-

³⁵⁶ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2014, č. j. 22 Af 14/2010-141.

³⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119, op. cit.

kové okolnosti a náležitě posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů stěžovatele. K hodnocení předložených důkazů byly v daném případě nutné odborné znalosti přesahující možnosti posouzení správcem daně i krajským soudem. Řádné hodnocení projektů stěžovatele ve smyslu jejich podřazení pod ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nemohlo být provedeno bez odborného hodnocení stěžovatelem předkládaných a namítaných technických hledisek předmětných projektů. Nejvyšší správní soud pak uvedl: „*Správní orgány se tedy měly technickými aspekty projektů stěžovatele, což však vyžaduje technické znalosti. Není sporu o tom, že úřední osoby v projednávaném případě technickými znalostmi nedisponovaly. Správní orgány toto nezpochybnily, ale dovodily, že technické znalosti, ani odbornost úředních osob, nejsou pro posouzení věci nezbytné. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro právě projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) tyto situace upravuje v ustanovení § 95 odst. 1 písm. a), podle kterého závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností pro správné zjištění a stanovení daně. Odborná literatura k tomuto ustanovení uvádí, že zákon sice používá pojem „může“, nicméně jsou-li splněny zde uvedené podmínky, k ustanovení znalce dojít zřejmě musí... Znalecký posudek by v projednávané věci umožnil správním orgánům komplexně zjišťovat a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů stěžovatele, včetně jejich technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti). Pouze na základě všech těchto skutečností ve spojení s již použitými a správcem daně zjištěnými skutečnostmi lze dospět ke správnému závěru o tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného porozumění technických aspektů projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly společlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky výzkumu a vývoje.“*

Lze tedy uzavřít, že **vzhledem k tomu, že je nutné projekty hodnotit i z technického hlediska, je na místě ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně podle ustanovení § 95 odst. 1 daňového řádu v případech, kdy správce daně nedisponuje nezbytnou odborností.** Nejvyšší správní soud totiž sám přiznal, že „*výše vysloveným závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektů výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení.*

*Předkládá-li však daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní, není možno jejich hodnocení odmítnat. Nejvyšší správní soud si je vědom náročnosti takového postupu pro správce daně, nicméně tato potřeba je dána záměrem zákonodárce podpořit daňovým zvýhodněním výzkum a vývoj. Pokud je tato možnost daňovým subjektům zákonem o daních z příjmu nabídnuta, nelze ji v praxi neumožnit z důvodu, že posouzení splnění podmínky je složité a nákladné.*⁴⁶⁵⁸

8.2 Základní zásady uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje

Při posuzování zákonnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je důležité posoudit otázku toho, zda se odpočet uplatňuje:

- K tomu oprávněnou osobou u příjmu, z něhož tak lze učinit;
- V odpovídající výši;
- Ve stanoveném časovém období.

Ze zákonné úpravy odpočtu na podporu výzkumu a vývoje lze dovodit, že si tento odpočet může uplatnit poplatník daně z příjmů, který je pro účely zákona o daních z příjmů upraven v ustanovení § 2 (daň z příjmů fyzických osob) a v ustanovení § 17 (daň z příjmů právnických osob) zákona o daních z příjmů.

Podle ustanovení § 34a zákona o daních z příjmů si může poplatník uplatnit odpočet ve výši součtu:

- 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu;
- 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu.

Pro jednotnou aplikaci těchto pravidel vymezuje zákon o daních z příjmů v ustanovení § 34a odst. 2 rozhodnou dobu pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje jako dobu, která končí dnem předcházejícím dni, ve kterém začíná období, a je stejně dlouhá jako období. Obdobím se pak pro účely

³⁵⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 10 Afs 24/2014-119, op. cit.

odpočtu na podporu výzkumu a vývoje rozumí zdaňovací období, nebo období, za které se podává daňové přiznání. Následují-li tedy po sobě dvě stejně dlouhá období, bude rozhodnou dobou předcházející období. Období, za které se podává daňové přiznání, může být kratší i delší než 12 měsíců.³⁵⁹

Pokud však není možné odpočet na podporu výzkumu a vývoje odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty v rámci daňového přiznání za rozhodnou dobu, lze jej odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly.³⁶⁰

8.3 Projekt výzkumu a vývoje

Základní dokumentem podle zákona o daních z příjmů, kterým poplatník prokazuje nárok na uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, je **projekt výzkumu a vývoje** (dále jen „projekt“). Projektem se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje, kterým je zákon o podpoře výzkumu a vývoje. Díkce zákona stanovuje požadavek **podstatných náležitostí**, které musí projekt obsahovat, aby jím bylo možné prokázat svůj nárok na odpočet, a to:

1. Základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou
 - a) Obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob;
 - b) Jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob;
 - c) Daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno;
2. Dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu;
3. Cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení;
4. Předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu;

³⁵⁹ K tomu srov. ustanovení § 38ma zákona o daních z příjmů, které stanoví povinnost poplatníka podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob v případě, že nastane určitá rozhodná skutečnost zákonem předvídaná.

³⁶⁰ Ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

5. Jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi;
6. způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků;
7. Den a místo schválení projektu;
8. Jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.³⁶¹

Ustanovení § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů pak stanoví, že **projekt musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.**

Z uvedeného vyplývá, že poplatník musí prokázat správci daně, že projekt skutečně předcházel zahájení řešení projektu, tedy před vlastní činností výzkumu a vývoje. Cílem této časové podmínky je zabránění spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtu v závislosti na rozhodnutí poplatníka. Ze strany správce daně tak nelze akceptovat postup poplatníka, kdy tento předloží zpracovaný projekt (byť zpracovaný v souladu s podmínkami zákona o daních z příjmů) „v průběhu“ vlastní výzkumné činnosti nebo po jejím skončení, protože se jedná o porušení taxativně vymezené formální podmínky pro uplatnění odpočtu.

Při posuzování oprávněnosti uplatněného odpočtu správce daně primárně zkoumá splnění formálních podmínek uplatnění tohoto odpočtu (tj. podmínek stanovených pro projekt), což je nezbytným předpokladem možnosti poplatníka si odpočet skutečně uplatnit.³⁶² Jestliže jsou v této fázi zjištěna pochybení, která se týkají např. toho, že projekt nebyl schválen před zahájením jeho řešení, příp. zde chybí jiné podstatné náležitosti, jež budou rozebrány níže, správce daně na základě posouzení vyloučí uplatnění odpočtu ze základu daně a dále již neposuzuje technické a specifické podmínky uplatnění odpočtu (např. prvek novosti).

³⁶¹ Ustanovení § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů.

³⁶² K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48 (následně potvrzeného náležením Ústavního soudu ze dne 11. 8. 2015, sp. zn. I. ÚS 3566/2014), který uvedl: „Podle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů má poplatník daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně. S ohledem na možnost odpočtu nákladů na výzkum a vývoj stanoví zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je k odpočtu nákladů od základu daně nutné.“

Tento názor potvrdil i Nejvyšší správní soud, z jehož závěrů vyplývá, že: „Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci... je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojitý odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“³⁶³

Správce daně má tedy povinnost posoudit, zda projekt obsahuje všechny zákonem stanovené obsahové náležitosti,³⁶⁴ přičemž platí, že tyto musí projekt obsahovat již před zahájením jeho řešení a jejich případnou absencí nelze nahrazovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.³⁶⁵

8.3.1 Forma projektu

V současné době zákon o daních z příjmů neupravuje, v jaké formě má být projekt zpracován. Ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, vymezovalo projekt jakožto „písemný dokument“. K této úpravě se taktéž vyjádřil Nejvyšší správní soud, který posuzoval otázku, zda je pod pojmem „písemný“ možné rozumět pouze listinnou, nebo i elektronickou podobu. Nejvyšší správní soud nakonec

³⁶³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, jenž byl potvrzen nálezem Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14.

³⁶⁴ Projekt však nemusí mít podobu jediného, uceleného dokumentu, jelikož daně „z dílčce ustanovení § 34 odst. 5 (nyní ustanovení § 34c – pozn. autora) zákona o daních z příjmů explicitně neplyne; lze jej pouze dovodit za použití gramatického výkladu, s ohledem na fakt, že zákonodárce použil singulár („dokument“). Jedná se ale o výklad doslovný, který může být v určitých případech považován za značně restriktivní a je třeba jej konfrontovat i s jinými výkladovými metodami.“ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34.

³⁶⁵ Srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25.

dospěl k názoru, že pod pojem „písemný“ lze zařadit listinnou i elektronickou podobu, když v rozhodnutí uvedl: „Z díkce zákona skutečně explicitně plyne, že projekt výzkumu a vývoje je písemný dokument. Pokud jde o pojem písemnosti, má zdejší soud za to, že je jím třeba rozumět zachycení textu na relativně trvalém nosiči, přičemž podoba tohoto nosiče (analogový - listina, digitální – elektronický soubor) není z právního hlediska rozhodující. Kritériem pro rozlišení mezi právními úkony ve formě listinné a právními úkony v elektronické podobě je právě povaha nosiče, nicméně obě formy mohou být formami písemnými... Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že zákon o daních z příjmů požadavkem na písemnou podobu projektu nepředepisuje výlučně listinnou (analogovou) podobu, jak se domníval krajský soud, ale připouští rovněž jeho uchování v podobě elektronické („digitální“), která je kdykoli jednoduše převoditelná do podoby listinné. Lze tak soubhlasit se stěžovatelem, že není relevantní, v jaké podobě měl projekt vypracovaný, ale to, že jej měl k dispozici, a správci daně jej předal v jím požadované listinné podobě.“³⁶⁶

Při změně právní úpravy došlo s účinností od 1. ledna 2014 k vypuštění slova „písemný“ v ustanovení § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vezmeme-li však v úvahu, že poplatník má povinnost prokázat svůj právní nárok na odpočet na podporu výzkumu a vývoje a zejm. splnění formálních náležitostí projektu, včetně toho, že byl schválen před zahájením jeho řešení, je zde nasnadě, aby se jednalo o písemný dokument.

8.3.2 Jednotlivé náležitosti projektu

Jak již bylo řečeno výše, projekt má ze zákona stanovené určité náležitosti, které jsou zkoumány ze strany správce daně v situaci, kdy si poplatník uplatňuje odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

První z těchto náležitostí je **označení poplatníka základními údaji, které umožní jeho identifikaci**. Projekt musí obsahovat obchodní firmu nebo název a adresu sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob, jméno, adresu sídla podnikatele a adresu místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, a daňové identifikační

³⁶⁶ Krajský soud zde nesprávně vycházel z interpretace založené na procesních předpisech a nikoliv z interpretace teleologické, která by zohledňovala faktický stav věci. Pro určení formy úkonů učiněných v rámci běžných situací (projekt se sepisován primárně k vývoji a výzkumu a jeho organizaci, nikoliv pro účely daňové) lze vycházet z generálního předpisu v podobě občanského zákoníku, který písemnou formu přisuzuje i elektronickým úkonům. K tomuto blíže § 562 občanského zákoníku.

číslo, pokud bylo přiděleno. K ověření těchto údajů používá správce daně zejm. základní registry spravované Ministerstvem vnitra České republiky.

Druhou náležitostí je **doba řešení projektu**, kterou se rozumí doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, přičemž platí, že začátek doby řešení projektu musí vždy následovat až po dni schválení projektu poplatníkem. Správce daně pak následně kontroluje, zda doba řešení projektu koreponduje s obdobími, za která je možné odpočet uplatnit.

Cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, jsou třetí náležitostí projektu. Z uvedeného lze dovodit, že tato část projektu musí být zpracována tak, aby bylo možné dovodit z ní:

1. Jaký je aktuální stav v dané oblasti (co již je využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn. předložení informací o stávajícím stavu např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, materiálu, jevu, struktuře, stavu, službě atd. v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v určité obchodní korporaci);
2. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stávající stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit);
3. Navrhovaný postup k dosažení cíle/cílů (tj. časovou řadu postupů, pomoci kterých se má uvažovaných výzkum a vývoj realizovat);
4. Vyhodnocení cílů po skončení projektu (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, proto se má za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit).

V této části projektu tedy poplatník specifikuje a identifikuje nové skutečnosti, tj. prvek novosti, a hodnotí technická a výzkumná rizika. Zároveň poplatník v tomto bodě dokládá důkazní prostředky, jak své cílové předpoklady či cíle naplní. Bude se zpravidla jednat o konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje. Z projektu by mělo být zřejmé, jak je výzkumný projekt rozfázován (časová řada postupů), a měl by být navržen i náhradní postup v případě, že řešení projektu nebude mít předpokládané pozitivní výsledky.

Čtvrtou zákonem předpokládanou náležitostí je uvedení **předpokládaných celkových výdajů** na řešení projektu a **předpokládaných výdajů v jednotlivých letech** řešení projektu v případě, že má projekt dlouhodobý charakter.

S výše uvedeným souvisí i další náležitost, kterou je **způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu**. Na konci realizace řešení projektu tak poplatník musí provést mj. porovnání předpokládaných výdajů se skutečným stavem, což by mělo být taktéž součástí důkazních prostředků, kterými poplatník prokazuje nárok na odpočet. Je na vůli poplatníka, jaký způsob kontroly a hodnocení postupu si v projektu zvolí (kdo bude provádět kontrolu, v jakém časovém intervalu, co bude konkrétně součástí kontroly, jaké záznamy budou o kontrolách provedeny, kdo bude provádět vyhodnocení, příp. jaké další postupy budou činěny), je však nezbytné, aby o těchto kontrolách a hodnoceních existovaly záznamy, příp. jiný prostředek prokazující splnění této náležitosti projektu. Pokud skutečné vynaložení výdajů nebude korespondovat s jejich předpokládanou výší, poplatník pak je povinen v rámci kontrolní činnosti uvést (a prokázat) důvody těchto změn.

Předmětem kontroly by však mimo výdaje měly být také jednotlivé fáze projektu (činnosti, postupy atd. deklarované v projektu) s tím, že na základě výsledků určitých mezikroků (průběžné kontroly) by měl poplatník postupovat dále dle plánovaných činností nebo využít náhradní řešení. O průběžných kontrolách musí být vedeny záznamy.

Na konci řešení daného projektu tak musí být provedeno hodnocení dosažených výsledků, z něhož musí vyplývat, zda byl projekt úspěšný (zda byl naplněn cíl projektu), zda úspěšnost projektu spočívá v dosažení ocenitelného prvku novosti a vypořádání se s řešením technické nejistoty, zda byl naplněn předpoklad celkových výdajů na řešení projektu (či byl překročen a z jakého důvodu se tak stalo). V opačném případě, pokud by projekt skončil nesplněním cílů projektu, je nutné, aby poplatník uvedl příčiny tohoto neúspěchu a zdůvodnil, v čem konkrétně nebyl projekt splněn (ať už se jedná o částečné či úplné nesplnění).

Mezi esenciální náležitosti patří uvedení **dne a místa schválení projektu**, což souvisí zejm. s nezbytností prokázání skutečnosti, že byl projekt schválen před započítáním jeho řešení. Poplatník jako příjemce nárokovaného

odpočtu tak svým podpisem stvrzuje, že jeho záměrem je zabývat se činností výzkumu a vývoje, která je vymezená ve schváleném projektu, a to v určitém časovém intervalu za účelem dosažení vytyčených cílů.

V rámci projektu poplatník vymezí **osobu odpovědnou za projekt**, a to s uvedením jejího jména a podpisem. Současná právní úprava klade na uvedení odpovědné osoby méně požadavků v porovnání se zněním zákona o daních z příjmů účinném do 31. prosince 2013, kde bylo v ustanovení § 34 odst. 5 stanoveno, že projekt obsahuje jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, s uvedením kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení. Nově tedy musí projekt obsahovat podpis oprávněné osoby, avšak není již nezbytné, aby poplatník uvedl její kvalifikační předpoklady k danému výzkumu a vývoji. Obecně musí poplatník prokázat pouze to, že konkrétní pracovník pracoval na konkrétním úkolu v rámci konkrétního projektu (např. předložením pracovní náplně či pracovní smlouvy, vnitřního předpisu, který danou otázku upravuje a konkrétní evidence skutečně prováděných a provedených úkonů na projektu). V rámci dlouhodobých projektů může dojít k situaci, kdy dojde ke změně odpovědné osoby, i tato situace musí být ze strany poplatníka prokazatelná.

Lze tedy shrnout, že projekt je opravdu základním dokumentem, kterým poplatník prokazuje nárok na odpočet na podporu výzkumu a vývoje, jelikož obsahuje ve své podstatě všechny důležité informace o daném výzkumu a vývoji, vymezení jeho cílů a jednotlivých fází, včetně předpokládaných výdajů a uvedení osoby/osob za projekt odpovědné/odpovědných. Z výše uvedeného ale taktéž vyplývá, že na poplatníka je kladeno velké břímě spočívající v unesení důkazního břemene v případě prokázání oprávněnosti nároku na odpočet. Poplatník musí správci daně předložit celou řadu důkazních prostředků osvědčující splnění všech zákonných předpokladů pro nárok na odpočet a je na správním uvážení správce daně, aby posoudil a vyhodnotil tyto důkazní prostředky.

8.4 Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj

Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj (ne)zahrnované do odpočtu jsou taxativně stanovené v ustanovení § 34 b zákona o daních z příjmů. Pokyn D-288 pak vyjmenovává činnosti prováděné poplatníkem při realizaci projektů, které lze, příp. nelze, zahrnout do odpočtu.³⁶⁷

Poplatník si **může do odpočtu zahrnout výdaje (náklady)**, které:

1. Vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na
 - a) Experimentální či teoretické práce;
 - b) Projekční a konstrukční práce;
 - c) Výpočty;
 - d) Návrhy technologií;
 - e) Výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje;
2. Jsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů;
3. Jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).³⁶⁸

Na druhé straně, **výdaji (náklady), které nelze zahrnout do odpočtu**, jsou:

1. Výdaje (náklady), na něž byla byt' jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů;
2. Výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladů) na;
 - a) Služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízené od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory, a to v podobě činností uvedených v odstavci 1 písm. a);
 - b) Služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které spočívají v ověření nebo prokázání toho, že výsledek výzkumu a vývoje splňuje požadavky stanovené právními předpisy, pokud

³⁶⁷ Blíže k těmto činnostem Pokyn D-288 bod 3 a 4. Vzhledem k datu vydání Pokynu D-288 lze uvést, že body 3 a 4 zde byly specifikovány z důvodu absence zákonné úpravy výdajů, které lze/nelze zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, což bylo následně zákonodárcem napraveno. Při porovnání zákonné úpravy a Pokynu D-288 je možné nalézt určité překrytí na straně zahrnovaných/nezahrnovaných výdajů/činností.

³⁶⁸ Ustanovení § 34 b odst. 1 zákona o daních z příjmů.

- výdaje na ověření nebo prokázání nebyly zahrnuty do odpočtu u jiného poplatníka;
- c) Úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje;
3. Licenční poplatky;
4. Výdaje (náklady) na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou těch, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory.³⁶⁹

Obecně platí, že výdaje (náklady) podle § 34 b odst. 1 zákona o daních z příjmů souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, se zahrnují do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj, které si poplatník nárokuje v odpočtu, pouze v této jejich **poměrné části**.³⁷⁰ Dané vychází z obecné zásady daňové symetrie – lze uplatnit jako daňové výdaje pouze ty výdaje (jejich část), které jsou (zcela nebo z části) vynaloženy na zákonný titul, jenž je důvodem pro možnost uplatnění výdajů jako výdajů daňově účinných formou odpočtu od základu daně, tedy, jež jsou vynaloženy na daňově-právní skutečnosti umožňující podle zákona tuto jejich daňovou účinnost.³⁷¹ Tato situace bývá v praxi spojena např. se splněním podmínky § 34 b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů (vyloučení výdajů, na něž byla byt' jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, z odpočtu, či evidencí mzdových nákladů).

8.4.1 Samostatná evidence

Jednou z podmínek možnosti uplatnění výdajů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje je samostatná evidence těchto výdajů, aby bylo možné prokazatelně vyčíslit, jaká částka byla vynaložena a poplatník si ji (v případě splnění všech zákonných požadavků) může nárokovat ve formě odpočtu. Zákon však nechává na vůli poplatníka, jakým způsobem pak splnění této podmínky prokáže správci daně.

³⁶⁹ Ustanovení § 34 b odst. 2 zákona o daních z příjmů.

³⁷⁰ Ustanovení § 34 b odst. 3 zákona o daních z příjmů.

³⁷¹ PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 904. ISBN 978-80-7400-517-6.

Jednou z otázek, která je již rozebrána v judikatuře, je provázání mzdových nákladů³⁷² a nezbytnosti jejich přesné a oddělené evidence, kdy Krajský soud v Českých Budějovicích uvádí: „Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (dnešní ustanovení § 34 b odst. 1 písm. c) – pozn.) byl žalobce povinen vést oddělenou evidenci o nákladech, které byly vynaloženy výlučně na projekt. Z toho jednoznačně vyplývá, že zde existuje zákonná povinnost evidovat náklady na projekt výzkumu a vývoje, a to tak, aby odrážely realitu a nejednalo se pouze o údaje odbadní. Při uplatnění odčitatelné položky tak byl žalobce povinen uplatněné osobní náklady na zaměstnance mít přesně rozepsány a evidovány tak, aby bylo patrné, jakou část úvazku zaměstnanec skutečně odpracoval pro projekt výzkumu a vývoje a která část úvazku byla věnována ostatním pracovním činnostem, resp. kolik hodin či dní každý ze zapojených zaměstnanců skutečně strávil prací na projektu. Jedině od takového údaje by se pak mohla odvíjet přesná položka osobních nákladů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje.“³⁷³

Potřeba přesné a samostatné evidence vyplývá také z výše zmíněné povinnosti zahrnovat do výdajů nárokovaných v rámci odpočtu pouze poměrnou část vynaložených nákladů související s výzkumem a vývojem (např. v situaci, kdy jeden pracovník bude 50 % pracovní doby věnovat výzkumu a vývoji a zbylý čas dalším pracovním povinnostem, které s tímto nesouvisí, bude moci poplatník nárokovat pouze 50 % mzdových nákladů na tohoto pracovníka vynaložených).

8.4.2 Závazné posouzení výdajů

S ohledem na obecné zavedení možnosti daňových subjektů požádat správce daně o závazné posouzení daňových důsledků, které pro ně vyplývají z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných,³⁷⁴ mají také poplatníci daně z příjmů možnost požádat si na základě ustanovení § 34e zákona o daních z příjmů o závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu (dále jen „rozhodnutí o závazném posouzení“). Podání žádosti o závazné posouzení je spojeno

³⁷² Mzdové náklady jsou nárokovány poplatníky v rámci výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jelikož bez lidského faktoru se i v dnešní době oblast výzkumu a vývoje neobejde.

³⁷³ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015-33 (rozhodnutí není konečné, jelikož bylo napadeno kasační stížností a otázkou se tak bude zabývat Nejvyšší správní soud).

³⁷⁴ Ustanovení § 132 a 133 daňového řádu.

se správním poplatkem ve výši 10.000 Kč.³⁷⁵ Co se týče stanovení výše správního poplatku, tento by obecně měl uhradit vyšší administrativní zátěž správy, kdy se v případě poplatků za vydání závazného posouzení jedná v podstatě o platbu za poskytnutí služby poplatníkovi, který získává na určitou dobu právní jistotu.³⁷⁶ Uvedený správní poplatek se může zdát svou výši nepřiměřeně vysoký, avšak s přihlédnutím k obvyklým částkám, v nichž se vydaje na výzkum a vývoj pohybují, se jedná o zanedbatelný výdaj, který je navíc považován za daňově uznatelný.

V žádosti o závazné posouzení je poplatník povinen uvést:

- a) Projekt výzkumu a vývoje;
- b) Výčet činností, které poplatník považuje za činnosti prováděné při realizaci projektů výzkumu a vývoje spolu s odůvodněním, proč poplatník tyto činnosti považuje za činnosti prováděné při realizaci projektů výzkumu a vývoje;
- c) Výčet výdajů na činnosti, které poplatník považuje za činnosti prováděné při realizaci projektů výzkumu a vývoje;
- d) Výčet činností, u kterých má poplatník pochybnosti, zda výdaje na tyto činnosti vynaložené jsou výdaji na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu spolu s uvedením těchto pochybností;
- e) Způsob rozdělení jednotlivých výdajů vynaložených jak na realizaci projektů výzkumu a vývoje, tak na ostatní činnosti, a použitá kritéria rozdělení;
- f) Období, kterého se má rozhodnutí o závazném posouzení týkat;
- g) Návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení.³⁷⁷

Předmětem závazného posouzení je určení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Správce daně pak v řízení o závazném posouzení postupuje podle daňového řádu. Ustanovení § 133 daňového řádu upravuje zejm. situace, kdy se již vydané rozhodnutí o závazném posouzení stává (ne)účinným. Jedná se např. o situace, kdy došlo ke změně právní úpravy, uplynuly 3 roky

³⁷⁵ Srov. Část I, položka I bod 1. písm. n) Přílohy č. 1 (Sazebník) k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

³⁷⁶ Srov. Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, op. cit.

³⁷⁷ Ustanovení § 34e odst. 3 zákona o daních z příjmů.

od právní moci rozhodnutí o závazném posouzení³⁷⁸ (nebyla-li správcem daně stanovena lhůta kratší), případně nebyly splněny podmínky, za kterých bylo rozhodováno.

Ustanovení § 34e odst. 4 zákona o daních z příjmů pak řeší situaci, kdy je rozhodnutí o závazném posouzení doručeno poplatníkovi po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za období, kterého se má rozhodnutí o závazném posouzení týkat. V takovém případě si může poplatník odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje v dodatečném daňovém přiznání.

8.5 Závěr

Z výše uvedeného je patrné, že u této odčitatelné položky je zcela zásadní odlišení výzkumu a vývoje od inovace, na kterou se odpočet nevztahuje, což činí v praxi velké obtíže. Poplatník má sice povinnost prokázat, že uplatňované výdaje použil na výzkum a vývoj, je ale na správci daně, aby předložená tvrzení a důkazy posoudil a „vyřkl konečné stanovisko“, zda se o výzkum a vývoj jedná, či nikoliv.

Právní úprava odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v zákoně o daních z příjmů je sice obsáhlejší, než byla v počátku při zavedení této odčitatelné položky, její novelizace a ne úplně jasné vymezení však komplikují a zneprůhledňují situaci pro poplatníky i správce daně. To je zejm. s přihlédnutím k částkám, kterých se odpočet na podporu výzkumu a vývoje týká, a složitosti posouzení nelogické a ne příliš šťastné. Také z tohoto důvodu je spousta otázek předmětem soudních sporů. V současné době tak judikatura správních soudů (a potažmo i Ústavního soudu) upřesňuje zákonná ustanovení, i když je zapotřebí mít na mysli fakt, že je třeba posuzovat každý případ jednotlivě. Tuto oblast ovlivnil „přelomový“ rozsudek Nejvyššího správního soudu³⁷⁹, který vyjádřil názor, že správce daně je povinen v konkrétních případech náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a náležitě posoudit veškeré aspekty projektů jednotlivých poplatníků. V oblasti výzkumu a vývoje se ale jedná převážně o odborné projekty, k jejichž posouzení je potřeba odborných znalostí přesahujících možnosti posouzení správce daně. Z toho

³⁷⁸ Vydané rozhodnutí nelze vztáhnout na zdaňovací období, jehož běh započal po uplynutí zmiňovaných tří let od právní moci.

³⁷⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119, op. cit.

důvodu by správce daně měl ustanovit znalce (v převážné většině případů), jelikož znalecký posudek by umožnil správním orgánům komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů stěžovatele, včetně jejich technické stránky a přítomnosti technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti, jejichž posouzení je klíčové.

Řešením daného by mohla být situace, kdy by povinnost prokázat existenci ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty, tj. že se skutečně jedná o výzkum a vývoj, byla přenesena na poplatníka zákonodárcem, a to i s přihlédnutím k tomu, že odpočtem je poplatníkovi umožněno uplatnit si výdaje vynaložené na výzkum a vývoj de facto dvakrát. Správce daně by tak měl k dispozici odborné posouzení, zda se v daném konkrétním případě jedná o výzkum a vývoj, což by přineslo větší právní jistotu poplatníkovi, potažmo i správci daně, a snížilo tak časovou náročnost správy konkrétní daně.

Je možné konstatovat, že zákonodárce sice poplatníkovi daně poskytuje určitou právní jistotu v možnosti závazného posouzení, avšak by mělo dojít především k ujasnění možnosti uznání využití znaleckého posudku již ve fázi před započítáním s výzkumem a vývojem do daňově uznatelných nákladů, tedy i výdaje na negativní stanovisko znalce (daná činnost by nebyla shledána vývoje nebo výzkumem).

9 TRANSFEROVÉ CENY

Jedním ze způsobů, jak mohou daňové subjekty snížit svou daňovou povinnost k dani z příjmů, je odebrání zboží či služeb od třetích osob za vyšší ceny než tržní (tím se zvýší náklady, sníží zisk, v důsledku čehož je i nižší daňová povinnost k dani z příjmů), nebo naopak dodávání zboží či služeb třetím osobám za nižší ceny než tržní (tím se sníží výnosy, zisk i daňová povinnost k dani z příjmů).

Aby nemohly být uměle snižovány zisky daňových subjektů za účelem vyhnutí se daňové povinnosti k dani z příjmů, bývají do různých právních řádů nezřídka vtělována ustanovení sloužící k ochraně daňových příjmů daného státu. Taková ustanovení umožňují správci daně doměřit daň z příjmů na základě zjištění, že mezi tzv. spojenými osobami byly za určité zboží či služby sjednány jiné ceny než tržní. Ne jinak je tomu i v České republice.

Zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 7 stanoví: „*Liš-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.*“

Po přečtení výše citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů vyvstává otázka, jak mohou daňové subjekty odhadnout, podle kterých konkrétních kritérií bude správce daně posuzovat, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami neliší od cen, které by mezi sebou jinak sjednaly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích.

Cílem této kapitoly je pomocí deskripce a kritické analýzy ověřit platnost nulové hypotézy, že současná právní úprava poskytuje daňovým subjektům právní jistotu v tom, jakým způsobem správce daně určí tzv. referenční cenu v případech, kdy vyvstanou pochybnosti o tom, zda se ceny sjednané mezi dotčenými daňovými subjekty a spojenými osobami neliší od těchto referenčních cen.

Téma převodních cen bývá v literatuře diskutováno poměrně často. Nejčastěji se řeší otázky související se stanovováním cen pro transakce prováděné mezi spojenými osobami, a to ať už v diplomových pracích,³⁸⁰ nebo v odborných člancích.³⁸¹ Kvalitní shrnutí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkajících se transferových cen jsou obsažena v článku Brychty a Trögnerové.³⁸² V této kapitole se čerpá zejm. z právních předpisů, judikatury, pokynů Ministerstva financí a dokumentů Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

Jak napovídá výše zmíněný § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je jedním z klíčových momentů při zjišťování, zda upravit základ daně z příjmů o rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a tzv. referenční cenou, určení právě této referenční ceny. Literatura sice zpravidla řeší otázku, jak stanovit transferovou cenu tak, aby se příliš nelišila od referenční ceny a aby se tudíž minimalizovalo riziko doměření daně z příjmů (viz výše), avšak na posuzování současné právní úpravy převodních cen z pohledu právní jistoty daňových subjektů je skoupá, a proto se na uvedený aspekt transferových cen zaměřuje tato kapitola.

9.1 Vymezení pojmů

Transferové (převodní) ceny vymezuje Ministerstvo financí jako „*ceny uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými.*“³⁸³ Zákonná definice převodních cen u nás neexistuje. Pro potřeby hodnocení jejich právní úpravy je však třeba definovat ještě

³⁸⁰ Srov. např. OHÁŇKOVÁ, Martina. *Dokumentace k převodním cenám se zaměřením na aplikaci transakční metody čistého rozpětí*. Brno, 2015. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Petr VALOUCH.

³⁸¹ BOKŠOVÁ, Jiřina. Transferové ceny. *Český finanční a účetní časopis*, 2007, roč. 2, č. 2, s. 28–33.

³⁸² BRYCHTA, Karel, TRÖGNEROVÁ, Martina. Transferové ceny v judikatuře Nejvyššího správního soudu, 1. část. (LIT209339CZ). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 9. 2016].

BRYCHTA, Karel, TRÖGNEROVÁ, Martina. Transferové ceny v judikatuře Nejvyššího správního soudu, 2. část. (LIT209559CZ). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 9. 2016].

³⁸³ Pokyn D – 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *Finanční správa* [online]. Publikováno 1. 1. 2010 [cit. 28. 9. 2016], s. 2.

několik dalších pojmů, přičemž vymezení některých z nich bude pro naplnění cíle této kapitoly možná důležitější než vymezení samotného pojmu transferových cen.

Referenční ceny definuje Nejvyšší správní soud jako „*ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.*“³⁸⁴ Samotný pojem referenční ceny v zákoně obsažen není, nicméně jeho vymezení lze najít ve výše citovaném ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které hovoří o cenách, „*které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.*“ S pojmem referenční ceny se pak nezřídka pracuje i v odborné literatuře.³⁸⁵

Dlužno podotknout, že referenční cena není **cenou obvyklou**. Cena obvyklá je totiž definována v zákoně o oceňování majetku.³⁸⁶ Cena obvyklá je definována jako „*cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.*“³⁸⁷ Z dikce citované pasáže zákona o oceňování majetku je však patrné, že cena obvyklá je pojmem obsahově takřka shodným jako referenční cena, nicméně v definici referenční ceny se nikde nevyskytuje vazba na tuzemsko.

Důležitou otázkou je také to, mezi jakými subjekty se musí transakce uskutečnit, aby bylo možné prověřovat, nakolik se převodní cena liší od referenční. Za tím účelem zavádí zákon o dani z příjmů pojem **spojených osob**.

„*Spojenými osobami se rozumí*

a) kapitálově spojené osoby, přitom

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

³⁸⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81.

³⁸⁵ Srov. BRYCHTA, TRÖGNEROVÁ, 2. část, op. cit.

BURDA, Zdeněk. „Cena obvyklá“ v daňové literatuře (LIT41290CZ). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 9. 2016].

³⁸⁶ § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů.

³⁸⁷ Ibidem.

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

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
2. kdy se shodně osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
4. blízké,
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.“

V mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění však bývá namísto pojmu spojené osoby používán pojem **sdrúžené podniky**.³⁸⁸

Definice pojmu spojených osob může vyvolat určité otázky týkající se např. prokazování existence právního vztahu vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Pro řešení toho, v jakých případech mohou být dva daňové subjekty považovány za spojené osoby, však není v této kapitole prostor, neboť by to nebylo zcela v souladu s jejím výše stanoveným cílem. Postačí konstatování, že za spojené osoby lze zjednodušeně považovat subjekty, které jsou mezi sebou v obchodním vztahu, přičemž jsou mezi sebou schopny sjednat takovou převodní cenu, které by jinak za použití cenového mechanismu v obdobné tržní situaci nebylo dosaženo.

³⁸⁸ Srov. čl. 9 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (LIT34188CZ). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 9. 2016].

9.2 Úprava stanovení referenční ceny

V zákoně není definováno, podle jakých kritérií má správce daně zjišťovat referenční cenu. Problematice se nicméně podrobně věnuje zejm. **Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy** (dále jen „Směrnice“).³⁸⁹

Ministerstvo financí považuje Směrnici za závazné výkladové pravidlo ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění. Pomocí Směrnice se pak mají vykládat zejm. čl. 9 smluv o zamezení dvojího zdanění.³⁹⁰ (Smlouvy dvojího zdanění uzavírané v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) obecně vycházejí z **Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku**).³⁹¹

Směrnice nicméně součástí právního řádu České republiky (na rozdíl od mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána), není. Směrnice však metody pro stanovení převodních cen upravuje, a to ve své druhé kapitole.³⁹²

Metody pro stanovení převodních cen lze rozdělit do dvou skupin, a to na **tradiční transakční metody** a **tradiční ziskové metody**. Mezi tradiční transakční metody patří metoda srovnatelné nezávislé ceny, metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírážky. Mezi tradiční ziskové metody patří transakční metoda čistého rozpětí a transakční metoda rozdělení zisku.³⁹³

Metoda srovnatelné nezávislé ceny „srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v řízené transakci s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností.“⁶⁹⁴ Uvedené napovídá, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vychází zejm. z této metody.

³⁸⁹ Pro úplné a aktuální znění viz Aktuální znění Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. *BDO.cz* [online]. Publikováno 17. 4. 2013 [cit. 28. 9. 2016].

³⁹⁰ Pokyn D – 332, op. cit., s. 4.

³⁹¹ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, op. cit.

³⁹² Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, op. cit., s. 37–77.

³⁹³ *Ibidem*, s. 40–77.

³⁹⁴ *Ibidem*, s. 40.

Jinak řečeno, jedná se o porovnání sjednané ceny mezi spojenými osobami a referenční ceny, která odpovídá ceně, již sjednávají nespojené (nezávislé) osoby ve standardní a obdobné obchodní transakci.

Metoda ceny při opětovném prodeji „vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán nezávislému podniku. Tato cena (cena při opětovném prodeji) je pak snížena o průměrné hrubé rozpětí („cenné rozpětí při opětovném prodeji“) představující částku, z které by se opětovný prodejce snažil pokrýt své prodejní a ostatní provozní náklady a dosáhnout průměrného zisku s ohledem na provozované funkce (příčemž se bere v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika). To, co zbyvá po odečtení hrubého rozpětí, lze po zohlednění nákladů spojených s koupí produktu (např. cla) považovat za tržní cenu původního převodu majetku mezi sdruženými podniky.“³⁹⁵ Již samotný název metody napovídá, že tato je vhodná zejm. v případech, kdy daňový subjekt od spojené osoby nakupuje zboží, které dále prodává svým zákazníkům. Referenční cena se zde zjistí tak, že od ceny, za kterou daňový subjekt prodal zboží svým zákazníkům, se odečte průměrná marže. Takto zjištěná referenční cena se potom porovná s cenou sjednanou mezi spojenými osobami, čímž se ověří, zda je nutno upravovat základ daně z příjmů.

Metoda nákladů a přírážky „vychází z nákladů, které má dodavatel majetku (nebo služeb) v řízené transakci na majetek převedený nebo služby poskytované příbuznému kupujícímu. Příslušné náklady plus přírážka jsou pak přičteny k těmto nákladům, aby se dosáhlo průměrného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podmínky trhu. Částka, ke které se dojde po přičtení nákladů a přírážky k výše uvedeným nákladům, se považuje za tržní cenu původní řízené transakce.“⁶⁹⁶ Stejně jako byla metoda ceny při opětovném prodeji vhodná pro daňové subjekty, které se věnují koupi a prodeji zboží, je metoda nákladů a přírážky vhodná spíše pro daňové subjekty věnující se výrobě a prodeji svých výrobků spojeným osobám. Referenční cena se za použití metody nákladů a přírážky zjišťuje tak, že se sečtou náklady, které daňový subjekt vynaložil na zhotovení výrobku pro svého odběratele (spojenou osobu), s průměrnou přírážkou (marží). Pokud se takto zjištěná referenční cena odlišuje od sjednané ceny, je nutno upravit základ daně z příjmů.

³⁹⁵ Ibidem, s. 42.

³⁹⁶ Ibidem, s. 46.

Transakční metoda čistého rozpětí „*zkoumá čistý zisk realizovaný daňovým poplatníkem v rámci řízené transakce...poměrně k vhodné bázi (např. k nákladům, tržbám, aktivům).*“³⁹⁷ Pomocí této metody se zjišťuje, zda pro daňový subjekt nebyla transakce realizovaná se spojenou osobou až nereálně zisková (tak, že by nezávislý daňový subjekt v podobné situaci, např. se stejnými náklady, tržbami, aktivy atd., nedosáhl podobného zisku), nebo naopak nedůvodně ztrátová (tak, že je až nevysvětlitelné, proč daňový subjekt danou transakci uskutečnil).

Transakční metoda rozdělení zisku „*se snaží eliminovat dopady zvláštních podmínek stanovených či určených v rámci řízené transakce...na zisk, a to stanovením rozdělení zisků, které by se daly očekávat u nezávislých podniků, a jejich účasti na dané transakci nebo transakcích.*“³⁹⁸ Transakční metoda rozdělení zisku se zaměřuje na samotnou podstatu problematiky transferových cen. Účelem právní regulace převodních cen je, jak bude více rozvedeno v dalším textu, zamezit přelévání zisků mezi spojenými osobami a s tím souvisejícímu nežádoucímu snižování příjmů veřejných peněžních fondů. Pomocí transakční metody rozdělení zisku se zkoumá právě to, zda nedochází k přelévání zisků mezi spojenými osobami (tj. to, zda jedna ze spojených osob nemá tak nízký zisk, že by se za stejných podmínek nezávislá osoba dané transakce neúčastnila). Transakční metoda rozdělení zisku tak vlastně vychází z obecně známého principu oboustranné výhodnosti směny, dle kterého je směna výhodná pro oba směňující.³⁹⁹ Uvedená metoda tedy zkoumá, zda tento princip nebyl v dané transakci porušen, přičemž porušení tohoto základního principu by svědčilo o nutnosti upravit základ daně z příjmů.

Při srovnání § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů s výše uvedeným popisem různých metod pro stanovení převodních cen lze dospět k závěru, že česká právní úprava je poměrně vágní a neposkytuje daňovým subjektům příliš mnoho informací o tom, jak bude správce daně postupovat při stanovování referenční ceny. To ostatně uznává i Nejvyšší správní soud, když považuje stanovení referenční ceny za správní uvážení, přičemž zdůrazňuje nutnost posuzování tohoto správního uvážení podle přísných kritérií: „*Nejvyšší*

³⁹⁷ Ibidem, s. 52.

³⁹⁸ Ibidem, s. 66.

³⁹⁹ Srov. např. HOLMAN, Robert. *Mikroekonomie. Středně pokročilý kurz*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 213–257.

správní soud na tomto místě rovněž připomíná, že volba kritérií pro posouzení „obvyklostí“ cen je správní úvahou; v rozhodnutí ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, publikovaném na www.nssoud.cz, jebož právní závěry tam vyslovené jsou aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat.“⁴⁰⁰

K posílení procesního postavení daňových subjektů v proceduře zjišťování referenční ceny a její porovnávání s cenou sjednanou mezi spojenými osobami přispěl Nejvyšší správní soud, když dovodil, že daňovému subjektu musí být správcem daně umožněno, aby se vyjádřil ke způsobu, jak správce daně dospěl k referenční ceně (podle jakých kritérií/podkladů/pomůcek), dále aby doložil případný rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou (možnost doložení rozdílu mezi uvedenými cenami ostatně plyne i z díkce § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Teprve potom může být meritorně rozhodováno o případném doměření daně z příjmů.⁴⁰¹

9.3 Úvahy *de lege ferenda*

Jelikož právní úprava umožňuje správcům daně poměrně širokou diskreci stran stanovení referenční ceny, jsou daňové subjekty vystaveny značené právní nejistotě. Směrnice sice tvoří výkladovou pomůcku aplikaci a interpretaci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, což může daňovým subjektům poskytnout jakési vodítko pro správné nastavení převodní ceny tak, aby nebyla doměřena daň z příjmů, nicméně tato se neuplatní v případě, že spojená osoba je daňovým rezidentem státu, s nímž Česká republika neuzavřela dohodu o zamezení dvojího zdanění. Navíc (formálně vzato) Směrnice není součástí právního řádu České republiky, takže sama o sobě není závazná.

Daňové subjekty sice mají možnost využít institutu **závazného posouzení** způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami,⁴⁰²

⁴⁰⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013 sp. zn. 1 Afs 101/2012.

⁴⁰¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21.

⁴⁰² § 38nc zákona o daních z příjmů.

avšak použitelnost závazného posouzení značně závisí kromě jiného i na tom, jak daňový subjekt popíše obchodní činnost mezi spojenými osobami a jakou předloží dokumentaci způsobu, jímž byla stanovena transferová cena.⁴⁰³ Žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení je navíc zpoplatněna správním poplatkem ve výši 10.000 Kč.⁴⁰⁴

Je tedy zřejmé, že je vhodné se zamyslet nad otázkou, zda by novelizace právní úpravy nevedla k dosažení větší právní jistoty daňových subjektů. První variantou, která se nabízí, je úplné zrušení ustanovení o možnosti úpravy základu daně z příjmů v případě, kdy se transferová cena nedůvodně odlišuje od referenční. Potom by odpadly aplikační problémy s takovou právní úpravou. Daňové subjekty by nebyly uvrženy v právní nejistotu při odhadování referenční ceny, kterou stanoví správce daně, protože by správce daně žádnou referenční cenu nestanovoval. Přijetí takové (nulové) varianty by nutně vedlo k ohrožení finančních zájmů veřejných rozpočtů, protože by bylo možné daň z příjmů jednoduše krátit pomocí odebrání nedůvodně předražených (a možná i fiktivních) služeb od spojených osob usídlených v daňových rájích.

V právním řádu tak má § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů svůj účel, který vystihl Nejvyšší správní soud, když judikoval: „Účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. přelévání zisků mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“⁴⁰⁵

⁴⁰³ Srov. § 38nc písm. d) a f) zákona o daních z příjmů.

⁴⁰⁴ Položka 1 bod 1. písm. n) Přílohy (Sazebníku) k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014 sp. zn. 9 Afs 87/2012.

Pro začátek by bylo vhodné do právního řádu vtělit alespoň tradiční transakční metody, přičemž by bylo stanoveno, kterou z metod by měl správce daně použít přednostně. Prioritně by měla být používána metoda ceny při opětovném prodeji, a to z toho důvodu, že ji lze lehce zjistit z účetnictví daňového subjektu. V účetnictví bude zajisté zachycena cena, za kterou daňový subjekt nakoupil dané zboží od spojené osoby a za kterou jej pak prodal svým zákazníkům. Referenční cenu lze tedy pomocí této metody určit poměrně přesně. Nejvyšší právní jistoty daňového subjektu je tak dosaženo při aplikaci metody ceny při opětovném prodeji (právě proto by měla být použita přednostně). Nevýhoda této metody spočívá v tom, že ji nelze aplikovat u řady ekonomických činností, kdy daňový subjekt nevystupuje jako jakýsi překupník.

Za tím účelem by, nelze-li uplatnit metodu ceny při opětovném prodeji, nastoupila metoda srovnatelné nezávislé ceny, která je již dnes v právním řádu prakticky obsažena. Lze považovat za vhodné, aby byl zákonem dán alespoň demonstrativní výčet pomůcek, z nichž má správce daně při stanovení referenční ceny vycházet. Takové opatření by opět vedlo ke zvýšení právní jistoty daňových subjektů.

Konečně, nelze-li referenční cenu zjistit ani pomocí metody srovnatelné nezávislé ceny, měla by přijít na řadu metoda nákladů a přírážky. Výhodou této metody je to, že i náklady spojené osoby na dodání zboží nebo služeb jsou zjistitelné z účetnictví této osoby. Daňový subjekt by tak ve svém zájmu mohl z účetnictví spojené osoby vycházet a podle nákladu na zboží nebo služby od ní odebírané by určil převodní cenu. Jediný prostor pro diskreci lze spatřovat v tom, že kromě nákladů na poskytnutí zboží nebo služby je také nutné počítat s průměrnou přírážkou k nákladům. Potíž je v tom, že neexistuje žádné objektivní kritérium, podle něhož lze tuto přírážku zjistit. Toto tedy představuje jakousi nevýhodu oproti metodě ceny při opětovném prodeji.

9.4 Závěr

Z výše uvedeného textu je patrné, že lze vyvrátit nulovou hypotézu o tom, že současná právní úprava poskytuje daňovým subjektům právní jistotu

v tom, jakým způsobem správce daně určí tzv. referenční cenu v případech, kdy vyvstanou pochybnosti o tom, zda se ceny sjednané mezi dotčenými daňovými subjekty a spojenými osobami neliší od těchto referenčních cen.

Na tom nic nemění ani fakt, že Směrnice poskytuje návod pro stanovení referenčních cen, nicméně tato není součástí našeho právního řádu a zároveň není jasné, zda ji lze aplikovat i v případech, kdy spojená osoba je daňovým rezidentem státu, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Rozhodnutí o závazném posouzení potom zase vychází z žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, přičemž uvedená žádost je zpoplatněna.

Lze proto doporučit vtělení alespoň tradičních transakčních metod do právního řádu s tím, že bude stanoveno i pořadí, v jakém mají tyto být použity. V této kapitole již nezbyl prostor pro posouzení, nakolik je právní úprava sporná stran vymezení pojmu spojených osob. To tedy může být předmětem dalšího zkoumání v oblasti transferových cen.

10 ROZPOČTOVÉ URČENÍ

Státní rozpočet v České republice je nejvýznamnějším článkem rozpočtové soustavy, vzhledem k tomu, že jím prochází největší objem veřejných finančních prostředků. Největším příjmem veřejných rozpočtů, zejm. státního rozpočtu a rozpočtů krajů a obcí, jsou příjmy daňového charakteru a vzhledem k tomu musí být určeno, které daně a v jaké výši plynou do toho kterého veřejného rozpočtu, resp. jaká část výnosu jednotlivých daní je příjmem daného rozpočtu, přičemž tyto daňové výnosy se každoročně opakují.⁴⁰⁶

Rozpočtové určení daní v České republice nebo také jak uvádí odborná literatura daňové určení, stanovuje, do jakého rozpočtu příslušná daň nebo její část plyne. Daňové příjmy a tedy i rozpočtové určení daní sehrávají rozhodující úlohu na příjmové straně obecních a krajských rozpočtů a mají značný vliv na jejich finanční stabilitu a také autonomii. Rovněž platí, že tyto příjmy nejsou nijak účelově vázány.

V odborné literatuře často probíhá diskuse nad tím, zda rozpočtové určení daní je dotací či transferem a co všechno lze považovat za transfery a co za dotaci. K odpovědi na otázku, co je tedy rozpočtové určení daní je třeba nejprve provést alespoň stručnou charakteristiku pojmu transfer a dotace.⁴⁰⁷

V obecné rovině pojem transfer znamená přenos, přesun, převod kapitálu a v ekonomice je považován za platbu vlády jiným subjektům, za kterou vláda nezískává jako protihodnotu služby výrobních faktorů, kterými tyto subjekty disponují. Mezi transferové platby patří např. výplaty starobních důchodů a invalidních důchodů, přídavky na děti, peněžní pomoc v mateřství či podporu v nezaměstnanosti. Transferové platby jsou v tomto modelu nezávislé na velikosti celkového důchodu.⁴⁰⁸ A pojmem dotace se v ekonomii rozumí peněžitý dar nebo daru podobná peněžitá úhrada ze strany státu, nebo územně samosprávného celku příslušnému subjektu, v zájmu snížení

⁴⁰⁶ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Rozpočtové právo*. In: MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa. 1. díl*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 396 an. ISBN 80-210-3578-1.

⁴⁰⁷ NETOLICKÝ, Martin. *Vztahy mezi články rozpočtové soustavy*. Brno: Tribun EU, 2010, s. 104. ISBN 978-80-7399-978-0.

⁴⁰⁸ Transfer. *Wikipedia* [online]. Stránka byla naposledy editována 26. 3. 2013 v 09:14. [cit. 2016-09-29].

ceny určitého statku, jehož poskytování je ve „veřejném zájmu“.⁴⁰⁹ Pro účely této kapitoly je důležité, že pojem dotace je definován rozpočtovými pravidly, která stanoví, že dotací se rozumí peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel a současně zákon stanoví, že na dotaci nebo návratnou finanční výpomoc není právní nárok, pokud by zvláštní právní předpis nestanovil něco jiného.

Rozpočtové určení daní není dotací v typickém pojetí, vzhledem k tomu, že prostředky z inkasa daní jsou přerozděleny stanovením konkrétního podílu pro územní samosprávný celek na základě matematického vzorce podle stanovených kritérií. Stát se rozhodl část prostředků z výnosu daní přenechat subjektům odlišným od státu, byť jsou tyto subjekty od něj do jisté míry odvozené. Je to projev fiskální decentralizace, kdy probíhá vedle decentralizace výkonu veřejné správy (pravomocí a činností) také decentralizace zajišťující míru finanční soběstačnosti územních samosprávných celků. Rozpočtové určení daní, často označované zkratkou RUD, nepředstavuje přímé finanční toky mezi státním rozpočtem a územními rozpočty, vzhledem k tomu, že inkaso určených daní je okamžitě rozděleno na přesné podíly. K přerozdělení dochází ihned po fázi výběru, tedy dříve, než se objem vybraných prostředků stane součástí konkrétního veřejného rozpočtu. Rozpočtové určení je zcela jistě velmi důležitým prvkem při vymezení vzájemných vazeb mezi státem a územními samosprávami obecně. Diskuse je vedena v tom smyslu, co je považováno za samostatné daňové příjmy a kdy se již jedná o transfer.⁴¹⁰

Nejvíce nejasností je kolem daní, případně podílu na jejich výnosu. Rozlišit lze dvě situace. Pokud je příslušný územní samosprávný celek nadán možností ovlivňovat výši zdanění prostřednictvím některých konstrukčních prvků daně např. daňové sazby nebo upravením daňové základny ukládané daně, je takový příjem považován za samostatný daňový příjem tohoto územního samosprávného celku. Pokud ovšem územní samosprávný celek nemá žádný vliv na konstrukční prvky daně a tento vliv je realizován pouze centrální vládou, potom dochází k přerozdělení či přidělu vybraných výnosů podle stanovených

⁴⁰⁹ Dotace. *Wikipedia* [online]. Stránka byla naposledy editována 23. 6. 2016 v 09:31. [cit. 2016-09-29].

⁴¹⁰ NETOLICKÝ, op. cit. s. 102.

kritérií.⁴¹¹ V tomto případě lze takové určení, tedy směřování výnosu daní, označit za transfer.⁴¹² Přípuštěním takto nastaveného rozlišení daňových příjmů potom v České republice zůstane pro územní samosprávný celek jediným daňovým příjmem v pravém slova smyslu jenom výnos daně z nemovitých věcí určený obcím. Ostatní tzv. daňové příjmy již vychází z nastavení rozpočtového určení daní, kdy příjemce (kraj a obec) obdrží pouze stanovený podíl výnosu daně podle pravidel daných právním předpisem.⁴¹³

Nejdůležitějším zákonem určujícím autonomní příjmy územním samosprávným celkům je zákon o rozpočtovém určení daní, který má zabezpečovat jejich fiskální dostatečnost. Do roku 2001 daňové určení upravoval zákon o rozpočtových pravidlech. Stávající zákon rozvrhuje daňové příjmy takovým způsobem, aby státní rozpočet a rozpočty územních samosprávných celků byly vyvážené a jejich fiskální objem se rozvíjel relativně ve shodě. Tento požadavek je dosažen rozšířeným portfoliem sdílených daní, což v praxi znamená, že je zajištěn podíl obcí a krajů jak na daních progresivního charakteru, ale i daních regresivních.⁴¹⁴

Vzhledem k tomu, že daňové příjmy tvoří u obcí a krajů zhruba polovinu jejich celkových příjmů, je vhodné podrobně se seznámit se změnami v jejich vývoji už od roku 1993, tj. od vzniku samostatné České republiky a přijetí nové daňové soustavy, a také si současně vysvětlit příčiny nutných změn rozpočtového určení daní obcím a krajům v jednotlivých obdobích,⁴¹⁵ přičemž větší pozornost je zaměřena zejm. na obce, vzhledem k jejich velkému počtu v České republice a jejich potřebnosti peněžních prostředků k zabezpečení veřejných statků, ale i k samotné existenci.

Prvním cílem této kapitoly je popsat vývoj rozpočtového určení daní a jeho význam pro obecní a krajské rozpočty v České republice, následně druhým cílem je zjistit a popsat pozitiva případně negativa platného rozpočtového určení daní, které se v souvislosti s RUD vyskytly a navrhnout možná řešení.

⁴¹¹ Ibidem, s. 105.

⁴¹² PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2007, s. 86. ISBN 978-80-247-2097-5.

⁴¹³ Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

⁴¹⁴ PARÍZKOVÁ, op. cit., s. 397 an.

⁴¹⁵ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 109.

A konečně třetím cílem této kapitoly je na základě deskripce a kritické analýzy, případně též komparace, a syntézy získaných poznatků potvrdit či vyvrátit hypotézu, že dílčí novely zákona o rozpočtovém určení výnosu některých daní územní rozpočtům zavádějící různá kritéria pro přerozdělování daní jsou pro obce a kraje poškozující nebo naopak posilují jejich trvalou finanční základnu.⁴¹⁶ Při psaní textu bylo čerpáno převážně ze znění zákonů, literatury od autorů Provozňákové, Pekové, Netolického a současně bylo pro hledání problémů využito především informací získaných z internetu a dalších veřejných médií.

10.1 Pojem rozpočtové určení, sdílené a svěřené daně

Pod pojmem rozpočtové určení se v obecné rovině rozumí zákonem stanovené druhy daní, které plynou přímo do rozpočtů obcí a krajů nebo zákonem stanovený podíl obecních a krajských rozpočtů na celostátním výnosu daní. Problematika rozpočtového určení daní je úzce spjata s fiskální decentralizací, která doprovází obecný organizační princip ve veřejné správě, a to decentralizaci pravomocí a činností. Jde o nezbytnou podmínku navzájem autonomního rozhodování jednotlivých úrovní řízení. Podle míry fiskální decentralizace můžeme posuzovat také uplatněný model fiskálního federalismu v dané rozpočtové soustavě. Nejčastější kombinovaný model stanoví pro každou úroveň řízení (úroveň vlády) vlastní příjmy, přičemž rozpočtové určení daní má v této záležitosti nezastupitelnou úlohu. Jeho prostřednictvím je nastaven rozsah finanční samostatnosti těchto jednotlivých vládních úrovní, zejm. regionálních a místních samospráv.⁴¹⁷

Z teoretického úhlu pohledu je podle převažujících tendencí možné kombinovaný model dále členit na:

- Kombinovaný model fiskálního federalismu s převažujícími centralizačními prvky, ve kterém je většina příjmů soustředována do centrálního rozpočtu, odkud jsou poskytovány dotace ostatním článkům soustavy veřejných rozpočtů;

⁴¹⁶ BABIŠ, Andrej. Změny v rozpočtovém určení daní přinesou obcím miliardu. *Ministerstvo financí ČR*. [online]. Praha. Právo. [cit. 2016-01-05]. Trhy & ekonomika, s. 18. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-medich/2016/andrej-babis-zmeny-v-rozpcoctovem-urceni-23537>

⁴¹⁷ NETOLICKÝ, op. cit., s. 107.

- Kombinovaný model fiskálního federalismu s převažujícími decentralizačními prvky, kdy je význam územních samospráv posilován zejm. prostřednictvím stanovení větší části samostatných příjmů, a tím i větší soběstačnosti.⁴¹⁸

Taková členění jsou již z pohledu veřejných financí poněkud nadbytečná, protože nalézt hranici mezi těmito dvěma kombinovanými modely je poměrně komplikované. Postačí povědomí, že v kombinovaném modelu fiskálního federalismu dochází k částečné decentralizaci veřejných příjmů nižším úrovním veřejné vlády, jejíž intenzita se v jednotlivých případech značně liší. V této věci neexistuje jednotný názor jak teoretiků a ekonomů, tak reprezentace politické, kde se míra soběstačnosti stává často ideovým sporem zastánců jedné či druhé převažující tendence.⁴¹⁹

Někteří autoři za fiskální decentralizaci označují situace, kdy nižší vládní úrovně mají přímo pravomoci vybírat, ukládat daně a nést odpovědnost za výdaje. Naproti tomu pouhé přerozdělení přidělením centrálně vybíraných daní nižším úrovním je nazýváno decentralizací administrativní.⁴²⁰

Např. Radvan se ve své monografii *Ekonomická autonomie obcí v ČR* drží obdobného názoru, kde upozorňuje na příležitostné provedení změn ve vztahu k ekonomické samostatnosti obcí tak, aby obce mohly rozhodovat nejen o výdajích místní samosprávy, ale též o příjmech ovlivňováním výše daňových příjmů. Podle jeho názoru není dána obcím možnost takřka žádným způsobem korigovat výši výnosu z daní s výjimkou místních poplatků a daně z nemovitých věcí. Vše podle jeho postoje stanovil zákonodárce fixním způsobem.⁴²¹

Na druhou stranu ale není vhodné zužovat problematiku fiskální decentralizace pouze na daňovou pravomoc územních samosprávných celků, čili problematiku místních daní. Projevem fiskální decentralizace je též rozpočtové určení daní, byť se jedná o decentralizaci stanovenou zákonem podle

⁴¹⁸ PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 2. přepracované vyd. Praha: ASPI, 2005, s. 172–173. ISBN 80-86395-21-9.

⁴¹⁹ NETOLICKÝ, op. cit., s. 107.

⁴²⁰ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 40.

⁴²¹ RADVAN, Michal. *Ekonomická autonomie obcí v České republice*. In: *Interakce ekonomie, managementu a práva při rozvoji regionů*. 1. vyd. Brno: Vydavatelství MU, 2006, s. 137–147. ISBN 80-210-4095-5.

přesně stanovených kritérií. Stanovené podíly z výnosů určených daní nebyly stanoveny zákonodárcem svévolně. Jde o nepřetržitý vývoj nastavení míry finanční samostatnosti po obnovení územní samosprávy na našem území po roce 1990. Vlastní příjmy začaly postupně, zejm. u obcí, tvořit dominantní část celkových příjmů. Již v průběhu 90. let autoři shrnovali tendence režimu územních rozpočtů oproti předchozímu stavu do následujících bodů:

- Posílení finanční soběstačnosti územních rozpočtů a snížení jejich závislosti na dotacích ze státního rozpočtu;
- Utlumení nárokového charakteru požadavků obcí;
- Dosažení větší autonomie a odpovědnosti místních samospráv v rozpočtovém režimu.⁴²²

Směrování jednoznačně potvrzuje snahu o fiskální decentralizaci již od počátku reformních snah. Je pravdou, že od té doby prošla příslušná legislativa řadou změn. Můžeme o nich ovšem hovořit jako o změnách dílčích, které jsou důsledkem procesů probíhajících uvnitř veřejné správy a že na základě těchto argumentů můžeme přistoupit k rozlišení fiskální decentralizace na:

- Fiskální decentralizaci provedenou sdílením daní, když zákonodárce stanoví podíly na výnosech daní, které budou přiděleny konkrétním článkům rozpočtové soustavy a jejich součástí;
- Fiskální decentralizaci provedenou svěřením daní, kdy bude přenesen, tzn. svěřen celý výnos daní konkrétním článkům rozpočtové soustavy a jejich součástí.⁴²³

Z výše uvedeného je možné dovodit, že fiskální decentralizace může probíhat prostřednictvím svěřením daní nebo sdílením daní, přičemž bude záležet na rozpočtovém určení, do kterého veřejného peněžního fondu plyne výnos z daně, příp. v jaké výši. Rozpočtové určení je jedním z konstrukčních prvků daně, protože stanoví, kam plyne výnos příslušné daně, a který rozpočet ji vykazuje ve své příjmové stránce. Podle toho, zda je příjemcem výnosu konkrétní daně pouze jediný veřejný rozpočet, nebo výnos rozdělen mezi více článků rozpočtové soustavy, jsou rozlišovány **daně svěřené a sdílené**.

⁴²² PRŮCHA, P., SCHELLE, K. *Základy místní správy*. 1. vyd. Brno: Iuridica Brunensia, 1995, s. 82. ISBN 80-85964-00-7. In: NETOLICKÝ, op. cit., s. 107.

⁴²³ NETOLICKÝ, op. cit., s. 107.

Svěřené daně tvoří výnos příslušné daně, který výlučně plyne do rozpočtu obcí a krajů. Mezi tyto daně v současné době patří:

- Daň z nemovitých věcí (celý výnos plyne do rozpočtu obce);
- Daň z příjmů právnických osob (kde poplatníkem je obec nebo kraj; výjimkou je daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby).

Sdílené daně jsou takové daně, jejichž výnos je procentuelně rozdělen do více článků soustavy veřejných rozpočtů, tedy jsou stanoveny přesné podíly buď podle matematického vzorce, který zohledňuje jistá přerozdělovací kritéria, nebo v závislosti na místě původu daně, tj. kde byla daň vybrána.⁴²⁴ To znamená, že do rozpočtu obce a kraje plyne pouze podíl na celostátním výnosu příslušné daně. Mezi tyto daně v současné době patří:

- Daň z přidané hodnoty;
- Daň z příjmů fyzických osob (zálohy na tuto daň);
- Daň z příjmů právnických osob (ne v případě kdy je jejím plátcem obec či kraj).⁴²⁵

10.2 Právní rámec

Skutečnost, že součástí příjmů rozpočtů územních samosprávných celků jsou mj. též výnosy daní a podíly na nich podle zvláštního zákona, upravuje v nejobecnější rovině zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.⁴²⁶ V návaznosti na něj je potom rozpočtové určení daní upraveno **zákonem o rozpočtovém určení daní**. Tímto zákonem, čítajícím pouhých osm paragrafů, jsou určeny dvě stěžejní záležitosti:

- Výnosy jakých daní jsou státem přenechány územním samosprávným celkům zcela nebo je stanoven podíl územním samosprávám na jejich výnosech;
- Stanovení kritérií a způsobu výpočtu podílu každé jednotlivé obce a každého jednotlivého kraje.

Při pouhém přečtení textu zákona si lze jen těžko představit jeho praktickou aplikaci. Formulace ve skutečnosti slovně vyjadřují matematický

⁴²⁴ PAŘÍZKOVÁ, op. cit., s. 397 an.

⁴²⁵ PAŘÍZKOVÁ, op. cit., s. 397 an.

⁴²⁶ § 7 odst. 1 písm. f) a § 8 odst. 1 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

přepočtení, jehož vyjádření je z pochopitelných důvodů poměrně komplikované. Pro porozumění zákonu o rozpočtovém určení daní je zapotřebí podrobný rozbor jednotlivých ustanovení s využitím mnoha materiálů obsahujících vedle jiného též údaje o plnění jednotlivých územně samosprávných celků v časové řadě. Nutno podotknout, že rozpočtové určení je vždy jádrem sporu ohledně způsobu přerozdělování daní uvnitř rozpočtové soustavy a budí velmi časté diskuse o spravedlnosti nastaveného systému. Současné je možné konstatovat, že daňové určení včetně přerozdělení daní lze označit za právně-ekonomicko-politický problém, na který není jednoznačný názor.⁴²⁷

10.3 Vývoj rozpočtového určení daní obcím

Rok 1989 nebyl pouze vyvrcholením jistého politického vývoje, ale v mnohém znamenal nastartování demokratizačních procesů, které se nevyhnuly ani veřejné správě a jejímu uspořádání. První, kde se projevil reformní pokus, byla oblast samosprávy, resp. snahy o její obnovení. Dosavadní soustava národních výborů, které byly podle zákona orgány socialistické státní moci a správy,⁴²⁸ měla být nahrazena zcela novými územními samosprávnými jednotkami s autonomií v rozhodování ve vlastních záležitostech.

Nová koncepce místní správy byla založena na těchto principech:

- Základem soustavy územní správy se stala samospráva obcí, jakožto právo a schopnost obce samostatně spravovat své záležitosti;
- Výkon státní správy má příslušet státu s tím, že ten může část své pravomoci přenést na obec, která měla vedle samosprávy vykonávat též státní správu.⁴²⁹

Tento přístup znamenal vytvoření spojeného modelu územní veřejné správy, zatím jenom na úrovni obcí. Jednostupňová samospráva v této fázi umožnila vytvořit samosprávu obcí velmi širokou, díky tomu, že ani jejich ekonomická stránka nebyla omezována přítomností vyšších samospráv a jejich potřebami.⁴³⁰

⁴²⁷ NETOLICKÝ, op. cit., s. 109.

⁴²⁸ § 1 odst. 1 zákona č. 69/1967 Sb., o národních výborech, ve znění pozdějších předpisů.

⁴²⁹ ZÁŘECKÝ, Pavel. K vývoji územní veřejné správy před přijetím Ústavy České republiky. In: *Deset let Ústavy České republiky. Východiska, stav, perspektivy*. Praha: Eurolex Bohemia, s. r. o., 2003, s. 401. ISBN 80-86432-45-9.

⁴³⁰ NETOLICKÝ, op. cit., s. 125.

K obnovení obecního zřízení došlo na našem území ústavním zákonem č. 294/1990 Sb.,⁴³¹ který stanovil, že základem místní samosprávy jsou obce jako samosprávná společenství občanů, mající vlastní majetek, s nímž samostatně hospodáří. Prováděcí zákon měl určit, které daně a poplatky jsou příjmem obcí. V návaznosti na ústavní změny byly přijaty zákon o obcích (obecní zřízení)⁴³² a zákon o volbách do zastupitelstev obcí⁴³³.⁴³⁴

Ústava České republiky kontinuálně převzala řadu principů z předchozí právní úpravy a obce tak zůstaly základním územním samosprávným celkem i po vzniku samostatné České republiky.⁴³⁵

Vývoj RUD byl nastartován na počátku 90. let, kdy došlo k obnovení samosprávy v České republice v roce 1990,⁴³⁶ ale o samostatném financování bylo však možno hovořit až po rozpadu Československé federace a vzniku samostatné České republiky k 1. lednu 1993 v souvislosti s přijetím nové daňové soustavy⁴³⁷ České republiky. Na základě úpravy daňového určení v rozpočtových pravidlech⁴³⁸ se o výnosy některých vybraných státních daní začaly dělit rozpočet státní, rozpočty obcí a rozpočty okresních úřadů. Zapojením výnosu vybraných státních daní do rozpočtu obcí došlo k výraznému posílení finanční autonomie obcí a zvýšení jejich odpovědnosti za vlastní hospodaření.

Mezníky ve vývoji financování obcí z hlediska změny struktury daňových příjmů obcí lze rozdělit na tři etapy:

- Od roku 1993 do roku 1995;
- Od roku 1996 do roku 2000;
- Od roku 2001 do současnosti.

⁴³¹ Zákonem č. 294/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje ústavní zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky, a ústavní zákon č. 143/1968 Sb., o československé federaci, a kterým se zkracuje volební období národních výborů.

⁴³² Zákon č. 367/1990 Sb., o obcích (obecní zřízení).

⁴³³ Zákon č. 368/1990 Sb., o volbách do zastupitelstev obcí.

⁴³⁴ NETOLICKÝ, op. cit., s. 125.

⁴³⁵ Čl. 99 an. ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů.

⁴³⁶ Obecní zřízení a zákon č. 418/1990 Sb., o hlavním městě Praze.

⁴³⁷ Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.

⁴³⁸ Zákon č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky ČR a obcí ČR (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Územní veřejná správa v letech 1993 až 2000 byla fakticky tvořena jen základními samosprávnými celky – obcemi. Vedle obcí však až do roku 2002 v území existovaly ještě okresní úřady jako orgány všeobecné státní správy se svým specifickým postavením. Rozpočty obcí a rozpočty okresních úřadů byly zejm. v prvním období vykazovány společně jako tzv. místní (někdy byly označovány i jako územní) rozpočty, což do jisté míry oddělenou analýzu financování obcí znesnadňovalo. Proto je třeba mít při analýzách financování obcí tuto skutečnost na zřeteli. V rámci reformy územní veřejné správy postupně došlo k oddělení financování okresních úřadů od územní samosprávy, jejich rozpočty se od 1. ledna 2001 až do jejich zániku staly součástí státního rozpočtu jako jeho samostatná kapitola.⁴³⁹

10.3.1 Období 1993 až 1995

Na základě přijetí nové zákonné úpravy daňové soustavy a rozpočtových pravidel vznikl nový systém rozpočtového určení daní. Od roku 1993 se příjmem územních rozpočtů stala daň z příjmů fyzických osob. Obce získaly celý výnos daně z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti (příjem byl té obce, kde má podnikatel trvalé bydliště) a podíl na výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, který se stal sdíleným příjmem obcí i okresních úřadů. V roce 1993 se celookresní výnos této daně dělil v poměru 40 % pro obce a 60 % pro okresní úřady, v roce 1994 byl rozdělován paritně 50 % ku 50 % a za rok 1995 byl rozdělován 55 % obcím a 45 % okresním úřadům. Část určená obcím byla rozdělována v poměru podle počtu obyvatel v obci k počtu obyvatel okresu. Magistrátním městům (Praha, Brno, Ostrava, Plzeň) patřil celý výtěžek této daně dosažené na jejich území. Tato daň, míněno obě její části, představovala nejvýznamnější část daňových příjmů obcí pro období roků 1994 a 1995, a to přes 80 %.⁴⁴⁰

Od roku 1994 se navíc příjmem obcí stal celý výnos daně z příjmů právnických osob v případech, kdy je poplatníkem sama obec, přičemž byla zdaňována hospodářská činnost obcí. Význam byl však z hlediska celkových příjmů obcí malý.

⁴³⁹ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 109.

⁴⁴⁰ Ibidem, s. 110.

Uvedené typy daní mají formu sdílených daní, pouze daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti byla svěřenou daní a nelze zde fakticky hovořit o daňové pravomoci obcí. Stejně tak správa daně a jejich výběr byl prováděn prostřednictvím územních finančních orgánů.

Formu svěřené daně obcí měla a má daň z nemovitých věcí, dříve daň z nemovitostí. Příjem obcí se stal a i v současné době je celý její výnos. Jednotlivým obcím plyne výnos podle polohy nemovité věci.⁴⁴¹ Od roku 1993 proběhlo několik právních úprav daně z nemovitých věcí, poslední v roce 2013 s účinností od 1. ledna 2014.⁴⁴² Reaguje zejm. na dopady nového občanského zákoníku, mění terminologii – došlo ke změně názvu daně z nemovitostí na daň z nemovitých věcí. Dále se pozemky, které byly doposud osvobozeny od daně a na nichž je zřízeno právo stavby, stávají předmětem daně. U daně ze staveb se předmětem daně stává nově i stavba nezko-laudovaná, ale užívaná. Pozemky určené k zastavění zdanitelnými stavbami, doposud osvobozenými od daně ze staveb a jednotek jsou od 1. ledna 2014 po dobu, než bude stavba dokončena, zdaňovány jako pozemky stavební.⁴⁴³

Z pohledu obcí byla významnější změna zákona o dani z nemovitých věcí, která nabyla účinnosti k 1. lednu 2008. Ta umožnila obcím na základě vlastního uvážení osvobodit obecně závaznou vyhláškou některé zemědělské pozemky, členěné podle druhu evidovaného v katastru nemovitostí na ornou půdu, chmelnice, vinice, ovocné sady a trvalé travní porosty, od daně z pozemků. Osvobození od daně z pozemků se nevztahuje na zahrady, které sice jsou v katastrech nemovitostí vedeny jako zemědělský půdní fond, avšak jsou umístěny převážně v intravilánu obce. O případném osvobození pozemků rozhoduje zastupitelstvo obce v rámci samostatné působnosti obce.

Obec má právo rozhodnout o použití daňového korekčního koeficientu u obytných budov a u stavebních pozemků (polohové renty) až o tři kategorie nižšího nebo o jednu kategorii vyššího, než odpovídá jejímu počtu obyvatel. Koeficienty lze stanovit různě pro různé části obce či města. Lze tím zohlednit polohovou rentu obytné stavby např. na periferiích, v částech města, které jsou zamořeny exhalacemi atd.⁴⁴⁴

⁴⁴¹ Ibidem, s. 109.

⁴⁴² Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁴⁴³ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 112.

⁴⁴⁴ Ibidem.

Změna zákona zavedla místní koeficient, kdy obec může obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovité věci na území celé obce stanovit jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5, kterým se vynásobí daňová povinnost poplatníků za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty, popřípadě jejich soubory.

Další novela⁴⁴⁵ zdvojnásobila základní sazby daně z nemovitých věcí s výjimkou zemědělských pozemků a staveb k podnikání, a zrušila osvobození placení daně z nemovitých věcí u novostaveb, což obcím přineslo vyšší výnos daně do obecních rozpočtů. Výnos této daně obce mohou ovlivnit pouze použitím daňového korekčního koeficientu, od roku 2008 i stanovením místního koeficientu. Je dán územním rozložením a charakterem pozemků a staveb, stejně jako poměrně rozsáhlým osvobozením od placení (vlastnictví církví, restituce, nemovité věci, které slouží veřejně prospěšným účelům). I když zmíněné novely přispěly ke zvýšení výnosu z daně z nemovitých věcí, zůstává (ve srovnání s jinými evropskými zeměmi) poměrně málo výnosnou daní.⁴⁴⁶

Tato skutečnost je částečně způsobena i tím, že daně z nemovitých věcí spravuje finanční úřad v obvodu, kde se daná nemovitá věc nachází. Obce a města tak disponují jen omezenými prostředky, jak ovlivnit plnění daňové povinnosti. Jsou v pozici třetích osob, vůči kterým musí správce daně dodržovat zásadu mlčenlivosti. Svaz měst a obcí proto usiluje o uznání práva, aby obce mohly lépe využívat informací o plnění daňové povinnosti k nemovitém věcem na svém území, což by zvýšilo efektivnost výběru daně.⁴⁴⁷

Do kategorie daňových příjmů jsou v České republice zařazovány i správní poplatky a místní poplatky.⁴⁴⁸

Správní poplatky obce vybírají povinně podle zákona o správních poplatcích, jestliže vykonávají územní samosprávu, a to vlastní i přenesenou, při které se poplatek předepisuje. Jejich výše je dána zákonem o správních poplatcích v sazebníku, přičemž obce nemají pravomoci při jejich ovlivnění;

⁴⁴⁵ Zákon č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o Státním rozpočtu ČR na rok 2010 a zákona č. 281/2009 Sb.

⁴⁴⁶ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 113.

⁴⁴⁷ Ibidem.

⁴⁴⁸ Podle rozpočtové skladby Ministerstva financí od roku 1997. Metodicky byl proto v údajích za dané období proveden propočet uvedených poplatků do daňových příjmů.

pouze v některých případech mají pravomoc poplatek snížit nebo úplně prominout pro některé skupiny obyvatel, např. u invalidních občanů. Jedná se o poplatky za provedení správních úkonů jako např. výpis z matrik, vystavení dokladů, povolení stavby, povolení nosit zbraň apod. a poplatky charakteru regulace, provoz kasin, hracích automatů, provozování vybraných živností apod.⁴⁴⁹

Naopak místní poplatky mají v České republice povahu obecních daní: jejich zaplacením nevzniká nárok na poskytnutí protislužby. Jejich výnos by měl sloužit na poskytování lokálních veřejných statků, avšak na celkovém objemu daňových příjmů obcí představují malý podíl. Místní poplatky obec ukládá na základě zákona o místních poplatcích⁴⁵⁰ a to prostřednictvím obecně závazné vyhlášky příslušné obce. Mají fakultativní charakter, tzn. je na rozhodnutí obce, zda poplatek uplatní, či neuplatní. O konkrétní výši poplatku a případných výjimkách rozhoduje zastupitelstvo v rámci rozpětí daném zmíněným zákonem.⁴⁵¹

V současné době se jedná o tyto poplatky:

- Poplatek ze psů;
- Poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt;
- Poplatek za užívání veřejného prostranství;
- Poplatek ze vstupného;
- Poplatek z ubytovací kapacity;
- Poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a části měst;
- Poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů;
- Poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace.⁴⁵²

Způsob financování obcí prostřednictvím výnosu z loterií se změnil od roku 2012. Byl zrušen místní poplatek, povinný odvod části výtěžku a podstatně se snížil správní poplatek, který provozovatelé odvádějí pouze

⁴⁴⁹ Srov. PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 114.

⁴⁵⁰ Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁵¹ PAŘÍZKOVÁ, Ivana, MÜLLEROVÁ, Kristýna. *Místní poplatky v teorii a praxi*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 152. ISBN 978-80-210-6686-1.

⁴⁵² Zákon o místních poplatcích.

při počátečním povolení, nikoliv už každoročně. Nově byl zaveden odvod z loterií a jiných podobných her. Obce mají nárok na 80 % celostátního výnosu. Ten se mezi ně rozděluje poměrně podle podílu přístrojů a zařízení jednotlivých provozovatelů. Z ostatních zdrojů loterií a podobných her (kurzové sázky a kasina, apod.), které už nemají zřejmou vazbu na území, získávají obce pouze 30 % z celostátního výnosu, který finanční úřady rozdělují shodně s pravidly rozpočtového určení daní, která platí pro daň z příjmů právnických osob. S výnosem z obou uvedených částí mohou obce nakládat bez omezení, doporučuje se však, aby obce prostředky věnovaly na podporu zejm. mládežnického a dětského sportu.⁴⁵³

Vazba výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na celookresní výnos způsobovala poměrně velké rozdíly v územním průřezu a důsledkem byl vznik meziokresních rozporů v daňových příjmech obcí a rozevírání nůžek mezi bohatými a chudými okresy měřené daňovým výnosem na obyvatele. Vzhledem k tomu, že konstrukce daně byla koncipována tak, že obce nemohly ovlivňovat daňový výnos, docházelo k tomu, že dvě obce se zhruba stejnými charakteristikami (stejná velikost, stejné ekonomické, sociální a demografické zázemí) získávaly různou výši daňových příjmů v přepočtu na obyvatele jenom proto, že každá z nich existovala v různém okresu. Obce nemohly prokázat, že se svojí činností zasloužily o vyšší příjmy, které jim z výše uvedeného uspořádání plynuly, a naopak.⁴⁵⁴

Výnos daně byl ovlivňován celou řadou faktorů, které však obce mohly měnit svojí politikou pouze nepřímo, např. vytvářením podmínek pro přilákání větších zaměstnavatelů, budováním průmyslových zón a tím zvýšení zaměstnanosti. Jednalo se zejm. o tyto faktory:

- Různý podíl ekonomicky aktivních obyvatel – demografická struktura, resp. počet nezaměstnaných osob;
- Meziokresní dojížděka do zaměstnání, kdy docházelo k přelévání části výnosu mezi okresy, pokud se lišilo místo zaměstnání a místo bydliště;
- Různá výše daňové základny, která je rozdílná v jednotlivých okresech.⁴⁵⁵

⁴⁵³ PROVAZNÍKOVÁ, R op. cit., s. 114.

⁴⁵⁴ Ibidem.

⁴⁵⁵ Ibidem, s. 115.

V případě daně z příjmů samostatně výdělečných osob místo bydliště podnikatele nemusí být vždy totožné s místem provozování jeho podnikatelské činnosti. Tím docházelo do určité míry k porušení principu užitku, kdy příjmy nezůstávají v území, kde byly vytvořeny. Vznikala tak konkurence mezi obcemi, zejm. menšími, přetahování o umístění trvalého bydliště podnikatele (někdy dokonce o fiktivní trvalé bydliště) s příslibem levnějších pozemků pro výstavbu domů či pozemků s vybudovanou infrastrukturou. I v případě změny právní formy podnikání obec ztrácela významný zdroj příjmů (daň z příjmů právnických osob nebyla v uvedeném období příjmem obcí; kromě její části, kdy ji platila obec sama sobě). Problém, zejm. pro malé obce, představovaly i vratky daní, které obce musely vyplatit podnikateli v případě, kdy se daň jím odvedená na zálohách ukázala jako vysoká vzhledem k reálně dosaženým příjmům podnikatele. Uvedené skutečnosti pak oslabovaly stabilitu rozpočtových příjmů zejm. malých obcí.⁴⁵⁶

Z makroekonomického hlediska popsaný model financování vedl k rychlejší dynamice nárůstu daňových výnosů rozpočtů obcí a okresních úřadů než rozpočtu státního. Příčinou těchto odlišných temp vývoje daňových příjmů státního rozpočtu a územních rozpočtů byla odlišná tempa vývoje jednotlivých daní, odlišné podíly jednotlivých daní na celkových daňových výnosech a jejich odlišné daňové určení.⁴⁵⁷

10.3.2 Období 1996 až 2000

Snahou o kompenzaci výše zmíněných skutečností bylo přijetí novely rozpočtových pravidel, která vstoupila v platnost k 1. lednu 1996. Na základě novely na některých daních začal participovat jak státní rozpočet, tak i rozpočty obcí a okresních úřadů.⁴⁵⁸

Zásadní změna se týkala daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kdy podíl obcí na celookresním výnosu daně se snížil na 30 %, okresním úřadům připadlo také 30 % a zbyvajících 40 % plynulo do státního rozpočtu. Z uvedených 30 %, které patřily obcím, se dvě třetiny rozdělovaly mezi obce podle podílu počtu obyvatel dané obce na počtu obyvatel okresu a jedna třetina se vracela do obce, kde sídlila plátcova pokladna. Tento krok vedl

⁴⁵⁶ Srov. NETOLICKÝ, op cit., s. 125 an. Též srov. PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 115.

⁴⁵⁷ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 115.

⁴⁵⁸ Ibidem.

ke zvýhodnění obcí, které měly na svém území podniky se sídlem plátcovy pokladny. Do rozpočtu magistrátních měst plynulo 70% výnosu této daně a 30% se převádělo do státního rozpočtu.⁴⁵⁹

Další změna se týkala daně z příjmů právnických osob. Obce se od roku 1996 podílely 20% na celostátním výnosu této daně (podle podílu počtu obyvatel obce k celkovému počtu obyvatelstva státu). Byla prezentována jako určitá kompenzace obcím za ztrátu 25% podílu na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Od roku 1997 byly na základě nové metodiky rozpočtové skladby navíc do daňových příjmů zařazovány i sankční poplatky související s životním prostředím, a to poplatky za znečišťování životního prostředí od provozovatelů tzv. „malých zdrojů znečištění“, poplatky za vznik komunálního odpadu a poplatky za uložení odpadů na skládky. Zbývajících kategorií daňových příjmů se novela rozpočtového určení netýkala.⁴⁶⁰

Cílem restrukturalizace daňových příjmů obcí bylo alespoň částečně přispět k většímu propojení daňových příjmů obcí s ekonomickou aktivitou podnikatelských subjektů působících na území obce a zamezit prohlubování rozdílů mezi obcemi či okresy.

Ukázalo se však, že z dlouhodobého hlediska dopad nového rozpočtového určení neodstranil nerovnoměrný daňový výnos obcí v rámci území. Byly znevýhodněny zejm. malé obce, které tvoří většinu obcí v České republice a které na svém území nemají sídlo plátcovy pokladny. Začala se projevovat tendence k soustředění sídel plátcových pokladen do několika největších, zpravidla bývalých krajských měst. Změna se velmi negativně dotkla i magistrátních měst, kde se generovala největší část celorepublikového výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Také poměrně nízká dynamika daně z příjmů právnických osob nenahradila obcím výpadek výnosnější daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.⁴⁶¹

U daně z příjmů ze závislé činnosti měla významný vliv rostoucí míra nezaměstnanosti, zejm. v některých regionech a okresech. Rozdíly obcí ve velikosti příjmů z této daně na obyvatele byly až trojnásobné.

⁴⁵⁹ Ibidem.

⁴⁶⁰ Ibidem.

⁴⁶¹ Srov. NETOLICKÝ, op. cit., s. 127 an.

V konečném důsledku pak tyto nerovnosti kompenzoval statní rozpočet formou **územně vyrovnávací** dotace, kterou vyplácel na základě odchylky výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na obyvatele od průměrné hodnoty v České republice, která byla počítaná bez magistrátních měst. Podíl okresů, kterým byla vyplácena, se zvyšoval.⁴⁶²

K dalším nedostatkům patřila přetrvávající daňová konkurence malých obcí v získání trvalého bydliště samostatně podnikajících osob. Podobně si konkurovala i větší města v umístění mzdových účtáren podnikatelů. Navzdory provedené změně se nadále zvyšoval podíl obcí na celkových daňových výnosech a snižoval se podíl státního rozpočtu a rozpočtů okresních úřadů.

10.3.3 Vývoj daňových příjmů od roku 2001

V porovnání s předchozím systémem byl od roku 2001 systém postaven na těchto pilířích:

- Byl posílen význam sdílených daní, které se staly základem nového systému;
- Mezi sdílené daně byla nově zařazena daň z přidané hodnoty jako nepřímá generální spotřební daň;
- Mnohem více byl patrný princip solidarity, který se projevil v novém výpočtu podílu každé jednotlivé obce a způsobu přerozdělení sdílených daní stanovením velikostních kategorií obcí a koeficientů.⁴⁶³

Kategorizace daní podle nového daňového určení je následující:

- **Svěřené daně** – daň z nemovitých věcí, jejímž příjemcem je obec, na jejímž území se nachází nemovitá věc, a daň z příjmů právnických osob v případech, kdy je poplatníkem příslušná obec nebo kraj (s výjimkou daně vybírané podle zvláštní sazby);
- **Sdílené daně** – daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob (není-li výše uvedenou svěřenou daní).⁴⁶⁴

⁴⁶² PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 117.

⁴⁶³ Jitka Peková ve svém odborné publikaci upozorňuje v souvislosti s RUD, že princip zásluhovosti je obecně u veřejných financí až druhořadý. Typický je pro soukromý sektor. In: NETOLICKÝ, op. cit., s. 135.

⁴⁶⁴ NETOLICKÝ, op. cit., s. 135.

Dříve uplatňovaný způsob přerozdělení daní důchodového typu do územních rozpočtů vedl ke značným rozdílům v daňových příjmech obcí. Vázanost příjmů obcí na daně s pohyblivou a nerovnoměrně rozloženou základnou, s nestabilním výnosem jak v prostoru, tak v čase, ukazovala na nutnost další korekce rozpočtového určení daní. Proto se přistoupilo ke zcela zásadní změně a konstrukci rozpočtového určení daní územním samosprávným celkům a státu.⁴⁶⁵

Cílem nového zákona o rozpočtovém určení daní bylo:

- Odstranění příčin nerovnoměrných rozdílů v příjmech obcí, zejm. u daně z příjmů fyzických osob;
- Odstranění spekulativních aktivit obcí ve snaze o zvýšení příjmů;
- Odstranění nestability příjmů obcí při rozdílném vývoji právní úpravy jednotlivých daní rozšířením spektra daní, ze kterých se obcím stanoví podíly na výnosech daňových příjmů;
- Sblížení dynamiky daňových příjmů obou segmentů veřejných rozpočtů.⁴⁶⁶

Dalším důvodem pro přijetí změn v rozpočtovém určení daní byla nutnost zahrnout do financování i novou úroveň samosprávy, a to vyšší územně samosprávné celky – kraje. Rozpočtové určení výnosu daní bylo stanoveno samostatným zákonem o rozpočtovém určení daní.⁴⁶⁷

Daňové příjmy obcí byly nově podle zákona o RUD s účinností od 1. ledna 2001 tvořeny:

- Výnosem daně z nemovitých věcí, která je typickou svěřenou daní, jejíž výnos plyne do rozpočtových příjmů obce, na jejímž území se nemovitá věc nachází;
- Podílem na 20,59 % z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty;
- Podílem na 20,59 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, které jsou odváděny zaměstnavatelem jako plátcem podle zákona o dani z příjmů;

⁴⁶⁵ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 118.

⁴⁶⁶ Ibidem.

⁴⁶⁷ Ibidem.

- Podílem na 20,59 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby;
- Podílem na 20,59 % z 60 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti;
- Podílem na 20,59 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob s výjimkou výnosů, kdy je poplatníkem příslušná obec nebo příslušný kraj;
- 30 % z výnosu záloh na daň z příjmů fyzických osob, které mají na území obce bydliště ke dni jejich splatnosti, a výnosu daně z příjmů fyzických osob, které měly na území obce bydliště k poslednímu dni zdaňovacího období, k němuž se daňová povinnost vztahuje (daň z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti);⁴⁶⁸
- Daní z příjmů právnických osob v případech, kdy je poplatníkem příslušná obec, se zákonem stanovenými výjimkami;
- Podílem na 1,5 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně z příjmů, se stanovenou výjimkou.⁴⁶⁹

Každá obec na území České republiky se potom na takto určeném výnosu podílela stanoveným procentem, které bylo každoročně zveřejňováno vyhláškou Ministerstva financí vydanou s účinností vždy k 1. září. Základním kritériem pro stanovení konkrétního podílu každé obce na určeném výnosu daní se stala její velikost podle počtu obyvatel přepočtená koeficientem velikostní kategorie obcí. Pro účely rozpočtového určení daní byly obce přílohou č. 2 k zákonu rozděleny do 14 velikostních kategorií se stanovenými koeficienty, které byly podle důvodové zprávy k návrhu zákona o RUD stanoveny na základě směrodatných odchylek od průměrného výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a daně z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

⁴⁶⁸ Zbýlý motivační prvek, který zohlednil bydliště podnikající fyzické osoby. Jde o redukci původní svěřené daně.

⁴⁶⁹ § 4 odst. 1 zákona o rozpočtovém určení daní.

na jednoho obyvatele. Koeficienty byly dále upraveny tak, aby zohlednily požadavek navrhovatelů na vytvoření ekonomického tlaku na slučování nejmenších sídel do 100 obyvatel.⁴⁷⁰

Za doplňkové kritérium je možné označit počet zaměstnanců v obci v poměru k počtu zaměstnanců vykázaných v celé České republice podle stavu k 1. prosinci bezprostředně předcházejícího kalendářního roku. Kritérium se vztahuje jenom na přerozdělení 1,5% z celostátního výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků odváděné zaměstnavatelem jako plátcem.⁴⁷¹

10.3.4 Dopady nového rozpočtového určení daní na příjmy obcí

V novém rozpočtovém určení daní došlo k většímu zapojení sdílených daní, a to zejm. stabilněji se vyvíjející DPH, do rozpočtu obcí. Obce už proto nejsou v takové míře závislé na velmi proměnlivém výnosu daně z příjmů fyzických osob z podnikání či na umístění plátcovy pokladny nebo mzdové účtárny. Úprava tímto přispěla k větší stabilitě rozpočtů obcí v čase a k lepší předvídatelnosti rozpočtu obcí. Odstraněním vazby na celookresní výnos se snížily územní nerovnoměrnosti daňových výnosů mezi obcemi. Z makroekonomického hlediska sdílení výnosu společně se státním rozpočtem přispělo i k odstranění nerovnoměrné dynamiky ve vývoji daňových příjmů rozpočtů obcí a státního rozpočtu. V případě zhoršení makroekonomického vývoje se dopady neplnění příjmů v jednotlivých typech daní rozloží rovnoměrně mezi všechny typy rozpočtů.⁴⁷²

Systém přerozdělování daňových výnosů byl konstruován podle modelu, který vznikl na základě údajů daňových příjmů všech obcí v roce 1999. Postup při stanovení velikostních kategorií, výpočet jednotlivých koeficientů, stanovení podílu obcí na celkovém výnosu vycházelo z údajů v tomto roce a cílem bylo dosáhnout stavu, kdy z celkového počtu obcí bude co nejmenší počet obcí, které na nový systém budou doplácet. Podle modelových propočtů Ministerstva financí mělo zhruba 78% obcí získat vyšší daňový výnos na obyvatele a 22% obcí nižší daňový výnos na obyvatele, než byl

⁴⁷⁰ NETOLICKÝ, op. cit., s. 136, 137.

⁴⁷¹ Ibidem, s. 137.

⁴⁷² PROVAZNÍKOVÁ, R. op. cit., s. 120.

výnos podle předchozího rozpočtového určení. Daný systém však výrazně změnil rozdělení výnosů daní v rámci jednotlivých kategorií obcí. Nejvíce postihl obce do 150 obyvatel, což mělo vyvíjet tlak na jejich slučování.⁴⁷³

Nešťastná konstrukce velikostních koeficientů vedla v praxi k aktivitám obcí, kdy ve snaze získat vyšší počet trvale bydlících obyvatel, tyto vyplácejí těmto novým obyvatelům různé finanční příspěvky, aby se přesunuly do vyšší velikostní kategorie a tak získaly i větší podíl na daňovém výnosu. Např. v roce 2005 tyto aktivity praktikovala města Pardubice a Kolín, která vyplácela 1.000 Kč těm, kteří se přihlásili k trvalému bydlišti.⁴⁷⁴

Uvedený systém RUD nedával příliš velký prostor pro ovlivňování daňového výnosu ze strany obcí; o všech základních parametrech daní (základ daně, sazba daně, a korekční prvky) rozhoduje parlament, všechny daně vybírá stát prostřednictvím územních finančních orgánů. Sdílené daně mají ve smyslu užití charakter neúčelových dotací, s tím rozdílem, že v případě neuspokojivého hospodářského vývoje nemusí být rozpočtována výše podílu na daňovém výnosu zcela naplněna. Obec jejich výnos nemůže ovlivnit. V některých zemích jsou označovány jako transfery a nejsou zahrnovány do daňových příjmů územních samospráv.⁴⁷⁵

Uvedené skokové přechody mezi velikostními kategoriemi, velké rozdíly v koeficientech velikostních kategorií mezi největšími a nejmenšími obcemi a rovněž přijetí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů,⁴⁷⁶ který výrazně zasáhl do sazeb daní, na jejichž výnosu se podílí územní samosprávy (DPH, daň z příjmů fyzických a právnických osob) si vynutily další novelu zákona o RUD.

10.3.5 Vývoj v letech 2002 až 2007

Pokud si zákonodárce kladl za hlavní cíle zajištění fiskální dostatečnosti pro územní samosprávné celky a stabilizaci financování území, potom lze konstatovat, že oba byly v průběhu neměnného nastavení RUD pro obce v letech 2001 až 2007 obecně naplněny. Při pohledu na vývoj daňových příjmů obcí v uvedeném období je pak patrný jasný trend každoročního

⁴⁷³ Ibidem, s. 121.

⁴⁷⁴ Srov. ibidem.

⁴⁷⁵ Ibidem.

⁴⁷⁶ Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů.

nárůstu. Jedinou výjimkou je rok 2006, kdy došlo ke stagnaci vývoje inkasa z důvodu přijetí zákona č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů. Tento zákon výrazně změnil některé konstrukční prvky daní z příjmů, především daně z příjmů fyzických osob, když zavedl společné zdanění manželů, snížil sazbu daně v základním pásmu do 121.200 Kč na 12 % z předchozích 15 %, zvýšil procenta, kterým se uplatňují výdaje z příjmů u živností apod. Všechna opatření vedla ke stagnaci výnosů daně z příjmů, což se výrazněji projevilo u územních rozpočtů, zvláště když daně z příjmů tvoří zásadní část jejich daňových příjmů.⁴⁷⁷

S postupující reformou územní veřejné správy a se zrušením okresních úřadů v roce 2002 se zvyšovaly i kompetence krajských úřadů. Rozsahu převzatých odpovědností neodpovídal systém financování těchto krajských aktivit, vzhledem k tomu, že kraje na rozdíl od obcí byly z velké části závislé ve financování aktivit na účelových dotacích poskytovaných především ze státního rozpočtu. Byly tak omezovány ve svých rozhodovacích pravomocích, protože byly nuceny naplňovat rozhodnutí centra a směřovat dotace podle jím stanoveného účelu. Kraje proto proti nízkému podílu na celostátním výnosu sdílených daní protestovaly a požadovaly jeho zvýšení. Prostředky převedené do RUD by představovaly dotační tituly jednotlivých resortních ministerstev.⁴⁷⁸

A proto byla v roce 2003 vládou předložena novela zákona o RUD, jejímž cílem bylo zvýšit podíl krajů na sdílených daních na 10,32 %, což by pokrylo většinu převedených aktivit s výjimkou financování tzv. přímých vzdělávacích nákladů pro krajské školství. Návrh novely však nebyl po opakovaném projednávání schválen a veškeré výdaje související s reformou územní veřejné správy byly i v roce 2004 financovány dotacemi ze státního rozpočtu.⁴⁷⁹

V průběhu roku 2004 byl připraven a projednán přepracovaný vládní návrh novely, který byl schválen jako zákon č. 1/2005 Sb., a týkal se pouze krajů. Ve výsledné podobě se zvýšil podíl krajů z 3,1 % na 8,92 %. Zároveň se snížil podíl Státního fondu dopravní infrastruktury na spotřební dani z minerálních

⁴⁷⁷ NETOLICKÝ, op. cit., s. 12–13.

⁴⁷⁸ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 122.

⁴⁷⁹ Ibidem.

olejů z 20 % na 9,1 %. Jako základní kritérium pro rozdělení výnosu ze sdílených daní mezi jednotlivé kraje nadále zůstalo kritérium objemu výdajů aktivit převedených do působnosti jednotlivých krajů.⁴⁸⁰

Pro kraje i přes navýšení jejich podílu na sdíleném výnosu daní představují stále nejvýznamnější zdroj příjmů dotace a podíl daňových příjmů na celkových příjmech se pohybuje od roku 2005 v rozmezí 32 až 38 %. U obcí je jejich podíl na celkových příjmech podstatně vyšší; od roku 2005 představuje 50 až 60 %.⁴⁸¹

Období stabilizace veřejných rozpočtů počínaje rokem 2007 se neslo ve znamení změn některých daňových zákonů v souvislosti s tzv. reformou veřejných financí. Vláda České republiky, která získala důvěru Poslanecké sněmovny po více jak půlroční nestabilitě, se zavázala v Programovém prohlášení vlády, že provede reformu veřejných rozpočtů, daní a daňové soustavy.⁴⁸² První prezentace chystaných opatření v oblasti daňové a sociální byla oficiálně představena veřejnosti dne 3. dubna 2007 na Fóru Hospodářských novin. Za hlavní cíle změn v daních byly označeny:

- Podpora hospodářského růstu;
- Sociální citlivost vůči ekonomicky neaktivní populaci;
- Podpora rodin s dětmi, podpora ekonomické aktivity;
- Podpora udržitelného rozvoje.⁴⁸³

Reforma byla předložena vládou ve formě návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů s řadou částí, kterými byly provedeny změny jednotlivých dotčených daňových zákonů. V daňové oblasti zejm. z pohledu rozpočtů územních samosprávných celků se změny dotkly v podstatě všech sdílených daní.⁴⁸⁴

⁴⁸⁰ Srov. ibidem.

⁴⁸¹ Ibidem, s. 123.

⁴⁸² *Programové prohlášení vlády 2007*. [online]. Praha: Úřad vlády ČR, vydáno leden 2007, s. 1–3 [cit. 2010-05-20]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2007-cr/mirek-topolanek-2/Programove-prohlaseni-vlady_1.pdf. In: NETOLICKÝ, op. cit., s. 143.

⁴⁸³ KALOUSEK, M. Návrh změn právních předpisů v oblasti daňové. Prezentace ke změně daňové legislativy, *Fórum Hospodářských novin*. [online]. Praha: Úřad vlády ČR, vydáno 3. dubna 2007 [cit. 2010-05-20]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2007-cr/mirek-topolanek2/Reforma_veřejnych_financi.pdf

⁴⁸⁴ NETOLICKÝ, op. cit., s. 144.

Pokud jde o jednotlivé daně, potom u daně z příjmů fyzických osob jsou změny shrnuty do následujících bodů:

- Zavedení jednotné lineární sazby daně ve výši 15 % namísto dosud užívané klouzavě progresivní stupnice daňové sazby;
- Zvýšení slev na dani;
- Úprava základu daně ve vazbě na pojistné;
- Zrušení společného zdanění manželů;
- Zrušení minimálního základu daně;
- Další úpravy konkretizované v zákoně o daních z příjmů.

U daně z příjmů právnických osob došlo k postupnému snižování sazby daně z 22 % v roce 2008 až na 19 % v roce 2010 s doprovodnými úpravami tak, aby částečně pokryly dopady snížení sazby daně. V rámci daně z přidané hodnoty lze jako nejzásadnější zásah do daňové sazby vnímat zvýšením snížené sazby DPH z 5 % na 9 %. Toto vše mělo negativní dopady na územní rozpočty zejm. v letech 2009 a 2010. Proto byl učiněn slib tehdejšího ministra financí, že řešení veškerých dopadů bude součástí novely zákona o rozpočtovém určení daní.⁴⁸⁵

Zmiňované nedostatky rozpočtového určení daní, dopady některých změn vyplývající ze zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a ze změn daňových zákonů a významný propad daňových příjmů malých obcí vedly ke vzniku několika návrhů na změny RUD. Návrhy a iniciativy předkládalo Ministerstvo financí, Poslanecká sněmovna, Svaz měst a obcí i tzv. Zlínská iniciativa. Vznikla Petice proti diskriminaci obyvatel venkova, k níž proběhlo veřejné slyšení v Senátu Parlamentu České republiky. Ze strany malých obcí byla podána stížnost ústavnímu soudu, a to z důvodů zakotvené diskriminace menších obcí v zákoně o RUD. Odezvou na celospolečenskou situaci a rozsáhlou diskusi k problematice RUD byla poměrně zásadní novela zákona o rozpočtovém určení daní, která byla publikována jako zákon č. 377/2007 Sb. s účinností od 1. ledna 2008.⁴⁸⁶

⁴⁸⁵ Srov. ibidem.

⁴⁸⁶ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 125.

Cílem novely bylo odstranění problematických oblastí dosavadního RUD, a to především co se týče nerovnoměrného rozdělení daňového výnosu na obyvatele mezi obcemi, které byly způsobeny:

- Vysokou váhou koeficientů velikostních kategorií při přerozdělování celkových daňových příjmů obcí, které byly jediným kritériem pro jejich přerozdělení;
- Velkým rozdílem v koeficientech velikostních kategorií mezi největšími a nejmenšími obcemi;
- Skokovými přechody mezi velikostními kategoriemi, což v praxi znamenalo, že pokud obec dosáhla hraničního počtu obyvatel a přešla do kategorie s vyšším koeficientem, skokově jí v některých případech vzrostly příjmy ze sdílených daní; v opačném případě se jí tyto příjmy skokově snížily; nejmarkantnější rozdíly byly při přechodu rozhraní 100, 10.000 a 100.000 obyvatel.⁴⁸⁷

Dalším záměrem novely bylo zvýšení výdajových možností malých obcí.⁴⁸⁸

Novela do jisté míry zohlednila skutečnost, že výdaje obcí jsou závislé na celé řadě dalších faktorů než jen prostém počtu obyvatel (např. poloha a rozloha obce, struktura osídlení, občanská vybavenost, kvalita služeb a infrastruktura předurčují výdaje obcí). Novela rozšířila doposud platné základní kritérium (počet obyvatel upravený koeficienty velikostních kategorií obcí použité pro přerozdělení podílu obcí na sdílených daních) o nová kritéria, která by měla přispět k tomu, aby podíl jednotlivých obcí na sdílených daních lépe odrazil jejich výdajové potřeby. Rozšířila je o:

- Nové kritérium celkové výměry obce: váha 3 %;
- Nové kritérium prostého počtu obyvatel obce: váha 3 %;
- Modifikaci stávajícího kritéria – počet obyvatel obce upravený koeficienty velikostních kategorií obcí: váha 94 %.

Použití kritéria výměry obce zvýhodňuje ty obce, které mají nižší hustotu obyvatelstva. Rovněž kompenzuje zvýšené výdaje spojené s opravami a údržbou místních komunikací a výdaje na dopravní obslužnost. Toto kritérium je přínosné i pro ty malé obce, u nichž případnému sloučení se sousedními obcemi brání geografické podmínky. Finanční přínos ze zakomponování

⁴⁸⁷ Ibidem.

⁴⁸⁸ Ibidem.

výměry obce jako dalšího kritéria pro přerozdělení podílu obcí na sdílených daních se výrazně liší nejen při vzájemném porovnání velkých a malých obcí, ale i mezi jednotlivými obcemi v rámci určité velikostní kategorie, a to vzhledem k vysoké variabilitě hustoty obyvatelstva v České republice. Přerozdělení sdílených daňových příjmů podle počtu obyvatel upraveného velikostními koeficienty obcí (váha 94 %), bylo nově modifikováno tak, aby nedocházelo ke kritizovaným skokovým přechodům mezi velikostními kategoriemi obcí a ke spekulacím s počty obyvatel. To umožnilo zavedení tzv. koeficientů postupných přechodů mezi velikostními kategoriemi.⁴⁸⁹

Rok 2008 byl posledním rokem ve sledovaném období, kdy bylo možné zaznamenat poměrně značný nárůst daňových příjmů obcí vzhledem k dynamickému vývoji národního hospodářství, především v první polovině roku. Daňové příjmy obcí tehdy dosáhly svého maxima, když v absolutní částce činily celkem 154,4 mld. Kč. Následující rok 2009 již tak radostný nebyl, když celkový objem daňových příjmů činil „pouze“ 136,6 mld. Kč, což byl meziroční pokles téměř o 18 mld. Kč a plnění ve výši 88,5 % oproti skutečnosti předcházejícího roku. K poklesu došlo ve všech položkách sdílených daňových příjmů pro obce. Pokud jde o svěřenou daň z nemovitých věcí, její výnos meziročně vzrostl díky výraznému posílení daňové pravomoci obcí.⁴⁹⁰

10.3.6 Novela zákona o RUD platná od roku 2013

Model výpočtu podílu obcí na sdílených daních ukázal, že vznikaly poměrně velké disproporce v daňových příjmech na obyvatele mezi jednotlivými velikostními kategoriemi obcí, kde vyšší příjmy dosahovaly nejmenší kategorie obcí a velká města, zatímco obce ve velikostních kategoriích mezi 1.000 až 10.000 obyvatel dosahovaly nejmenších příjmů na obyvatele. Rovněž se ukázalo, že kritérium celkové rozlohy katastrální výměry způsobilo neopodstatněné rozdíly v daňových příjmech obcí vlivem značné výměry katastrálního území zejm. v kategorii malých obcí. Novela zákona RUD, provedená zákonem č. 295/2012 Sb., z výše uvedených důvodů omezila možnost započítat katastrální výměru obce na maximálně 10 hektarů na obyvatele.

⁴⁸⁹ Ibidem.

⁴⁹⁰ NETOLICKÝ, op. cit., s. 163.

Dále novela zavedla kritérium počtu žáků základních a mateřských škol, jehož cílem je odstranění dohadů mezi jednotlivými obcemi na úhradě neinvestičních nákladů.⁴⁹¹

Nová úprava zachovala druhy sdílených daní včetně uplatnění tzv. motivačních složek a oddělený propoččet daňových příjmů pro čtyři největší města pomocí samostatných koeficientů, dále zůstal zachován také princip rozdělení sdílených daní pro ostatní obce podle čtyř velikostních skupin obcí s využitím koeficientů a násobků postupných přechodů. Koeficienty však byly v obou případech upraveny.⁴⁹²

Novelou došlo k posílení sdílených daní obcí o 12 mld. Kč ze státního rozpočtu, přičemž z toho byl do objemu sdílených daní převeden stávající příspěvek obcím na školství ve výši 1,5 mld. Kč z kapitoly Všeobecná pokladní správa. Cílem novely bylo dosáhnout v průměru 9.000 Kč daňových příjmů na obyvatele v rámci sledovaných velikostních kategorií, čímž se eliminovaly rozdíly dané předchozí úpravou RUD.⁴⁹³

V souvislosti s úspornými opatřeními a úpravami daňové legislativy⁴⁹⁴ novela koriguje i procenta, kterými se obce a kraje podílejí na výnosu některých sdílených daní. Tato změna se týká DPH a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tak aby územní samosprávné celky neparticipovaly na výnosu z realizace úsporných opatření a ten plynul do státního rozpočtu. U ostatních typů sdílených daní se podíl obcí zvýšil na 23,58 %, u krajů zůstal zachován ve výši 8,92 %.⁴⁹⁵

Celkově nová právní úprava znamenala pro obce nárůst daňových příjmů, i když u některých jednotlivých došlo k poklesu. Novela se nezabývala dalšími aspekty konstrukce sdílených daní. Stále je zachována minimální vazba daní na ekonomickou aktivitu obce a na financování lokálních statků.

⁴⁹¹ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 128.

⁴⁹² Ibidem, s. 129.

⁴⁹³ Ibidem.

⁴⁹⁴ Tzv. „stabilizační balíček“, jehož součástí byla i změna zákona o dani z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (zvýšení DPH o 1 procentní bod, zvýšení daní z příjmů fyzických osob a zrušení slevy pro důchodce) a novela RUD.

⁴⁹⁵ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 129.

10.3.7 Rozpočtová určení pro roky 2015 a 2016

U krajů předchozí novela nastavila poměrně nepříznivé podmínky snížením jejich podílů u dvou sdílených daní, což vedlo ke kritice ze strany krajů. Ministerstvo financí proto připravilo v roce 2015 další návrh novely zákona, podle které se podíl krajů od 1. ledna 2016 vrátil na původní hodnotu 8,92 % a podíl obcí se u daně z příjmů fyzických osob mění na 23,58 % (to ovšem nevyplývá z loňské novelizace, ale je to jen ukončení korekce v souvislosti s opatřeními daňového balíčku pro roky 2013 až 2015). Ostatní podíly na daních zůstávají shodné jako v roce 2015.⁴⁹⁶ V roce 2017 bude rozdělení výnosů daní do rozpočtu krajů a obcí takové, že dojde v rozdělení výnosů daní do rozpočtu krajů a obcí k navýšení podílu obcí na DPH z 20,83 % na 21,4 % (zvýšení příjmů o 2,1 mld. Kč). Zároveň dojde ke zrušení 30 % podílu **obcí** na DPFO z podnikání (příznání), což znamená pokles příjmů o 1,1 mld. Kč. Výsledný dopad na obce se tedy očekává pozitivní tj. zvýšení o 1,0 mld. Kč.⁴⁹⁷

Očekávání jsou jak v případě obcí, tak i krajů optimistická. Předpokládá se, že ani v letošním roce se obce a kraje neodchýlí od započatého trendu a setrvají u přebytkového hospodaření. V případě obcí se odhaduje jeho výši cca na 10,6 mld. Kč, u krajů by mohl přebytek rozpočtu dosáhnout částky cca 1 mld. Kč.⁴⁹⁸

Je patrné, že obce pravidelně vykazují rozpočtový přebytek od roku 2012. V minulých letech však obce dosáhly kladného výsledku hospodaření za cenu omezování své investiční aktivity. Chování obcí ovlivnila zejm. nejistota, jakým směrem se bude ubírat ekonomický vývoj. Příjmy obcí navíc pozitivně ovlivnila novela zákona o rozpočtovém určení daní, která nabyla účinnosti k 1. lednu 2013 a která posílila daňové příjmy obcí o cca 10,5 mld. Kč. Hospodaření obcí v roce 2013 tak skončilo rekordním přebytkem ve výši 17,5 mld. Kč.⁴⁹⁹

⁴⁹⁶ Zákon o rozpočtovém určení daní.

⁴⁹⁷ MATEJ, M. Ještě k novele RUD. *Deník veřejné správy* [online] Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6715763&ht=je%9At%EC+k+novele+RUD> [cit. 1. 10. 2016].

⁴⁹⁸ MATEJ, M. Rozpočty obcí a krajů v roce 2016. *Deník veřejné správy* [online] Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6710577> [cit. 1. 10. 2016].

⁴⁹⁹ Ibidem.

10.3.8 Predikce vývoje daňových příjmů v roce 2016

Daňové příjmy představují nejdůležitější zdroj příjmů obcí, v případě krajů se jedná o druhý nejvýznamnější zdroj financování. Daňové příjmy obcí a krajů by měly meziročně růst o 9 %, což zhruba představuje růst o 20,4 mld. Kč. Prognóza daňových příjmů pro rok 2016 zohledňuje:

- Předpokládaný vývoj ekonomiky podle makroekonomické predikce z července 2015;
- Vliv legislativních změn, které nabývají účinnosti v roce 2016 (např. zavedení kontrolního hlášení u DPH);
- Novelu zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní účinnou od 1. ledna 2016.⁵⁰⁰

Většina daňových příjmů obcí a krajů je dána zákonem o rozpočtovém určení daní. V případě obcí je to 90 % z celkových daňových příjmů, v případě krajů je to téměř 100 %.⁵⁰¹

Nejvyšší objem dotací určený pro územní samosprávné celky je každoročně rozpočtován v kapitole Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy. Ta zahrnuje zejm. dotace na úhradu přímých nákladů na vzdělávání pro školy a školská zařízení zřizovaná kraji a obcemi. Přímé náklady zahrnují nejen prostředky na platy pedagogických a nepedagogických pracovníků, pojistné, ale i prostředky na nákup učebnic, učebních pomůcek apod. V roce 2016 je na tento účel v kapitole Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy vyčleněno téměř 90 mld. Kč.⁵⁰²

Obcím a krajům jsou uvolňovány transfery i z dalších kapitol státního rozpočtu, např. v kapitole Ministerstva práce a sociálních věcí se jedná o transfery na činnosti vykonávané obcemi s rozšířenou působností v oblasti sociálně-právní ochrany dětí, na výkon pěstounské péče, aktivní politiku zaměstnanosti apod. ve výši 3,7 mld. Kč. Součástí rozpočtu této kapitoly jsou i prostředky pro kraje, např. na financování sociálních služeb či na zajištění oblasti sociálního zabezpečení a politiky zaměstnanosti ve výši 12,3 mld. Kč. V kapitole Ministerstva dopravy je pro kraje určeno na úhradu ztráty ze závazku ve veřejné drážní osobní dopravě cca 2,6 mld. Kč.⁵⁰³

⁵⁰⁰ Ibidem.

⁵⁰¹ Ibidem.

⁵⁰² Ibidem.

⁵⁰³ Ibidem.

Obce a kraje získávají také **příspěvek na výkon státní správy** z kapitoly Všeobecná pokladní správa. Pro obce (včetně hl. m. Prahy) se příspěvek na výkon státní správy rozpočtuje ve výši 8,3 mld. Kč a pro kraje ve výši cca 1,1 mld. Kč. Pro rok 2016 byl celkový objem příspěvku valorizován o 1 %. V příspěvku na výkon státní správy pro obce a hl. m. Prahu byla jako každý rok zohledněna změna počtu obyvatel k 1. lednu 2015 podle bilance Českého statistického úřadu, přesuny kompetencí mezi obcemi s rozšířenou působností a pověřenými obecními úřady v návaznosti na změnu zákona o ochraně zemědělského půdního fondu⁵⁰⁴ a zákona o Státním fondu životního prostředí České republiky.⁵⁰⁵ Příspěvek již rovněž počítá s prostředky pro šest nově vzniklých obcí v souvislosti se zákonem o hranicích vojenských újezdů.⁵⁰⁶ V případě krajů byl do příspěvku promítnut kromě 1 % valorizace i dopad změn některých zákonů v oblasti životního prostředí.⁵⁰⁷

Doposud ale není zdárně vyřešena problematika místních daní. Nemělo by se jednat jen o převod místních poplatků do kategorie daní. Podstatou změnou by měla být možnost ze strany obcí ovlivňovat svoji finanční samostatnost a zainteresovanost občanů na řešení místních problémů. Rozdílnost podmínek v 6.248 obcích České republiky, různé ekonomické, sociální, demografické a geografické podmínky činí stanovení optimálního modelu financování obcí velmi obtížným.⁵⁰⁸

10.4 Význam RUD

Největší význam rozpočtového určení daní je spatřován v následujícím:

- Daňové příjmy tvoří rozhodující část rozpočtových příjmů obcí (zhruba 55 až 60 %);
- Daňové příjmy obcí nejsou účelově vázány;
- Orgány obcí samy rozhodují o užití daňových příjmů;
- Daňové příjmy obcí jsou základem jak hospodářské tak i na finanční nezávislosti obcí na státu.

⁵⁰⁴ Zákon č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁰⁵ Zákon č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁰⁶ Zákon č. 15/2015 Sb., o hranicích vojenských újezdů.

⁵⁰⁷ MATEJ, *Ještě k novele RUD*, op. cit.

⁵⁰⁸ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 131.

Obce jsou nejmenšími organizačními jednotkami veřejné správy, které mají nejbližší k občanům, a tudíž je možné konstatovat, že nejlépe mohou reagovat na požadavky občanů, protože zde existuje nejkratší instanční cesta, tzv. informační tok mezi jednotlivými obyvateli a organizační strukturou veřejné správy. Proto je důležité, aby obce disponovali dostatečnými finančními zdroji, které by mohli využít podle svého uvážení a kterými by se částečně distancovali od rigidní státní správy, která na nejvyšších organizačních stupních nemá a ani nemůže mít možnost jak reflektovat rozmanité potřeby obyvatelstva.

10.5 Možnosti změn rozpočtového určení daní akceptovatelné *de lege ferenda*

Řada potenciálních změn byla nastíněna v rozboru vývoje návrhů na úpravy rozpočtového určení daní v posledních letech. Zdaleka nelze postihnout všechny momenty diskuse. Jedním z cílů je shrnout poznatky na základě dlouhodobého sledování dané problematiky a zamyslet se nad některými souvisejícími aspekty. Rozpočtové určení daní je bezesporu záležitostí politického charakteru. Odborná veřejnost do diskuse vstupuje obvykle až na základě analýz nastaveného modelu. Ani mezi odborníky nepanuje jednota na přerozdělení sdílených daní.⁵⁰⁹

Existují zcela nepochopitelné, zavádějící a často demagogické úvahy autorů na téma změny rozpočtového určení daní, o čemž svědčí např. názor Tesaře. Ten navrhoval zahrnout do rozpočtového určení daní prostředky, které stát ročně posílá obcím ve formě dotací (uvedl 70 mld. Kč bez bližšího rozboru této částky), dále prostředky vyplývající České republice ze členství v Evropské unii (40 mld. Kč), vedle toho zrušení státních fondů (120 mld. Kč) a jiné úspory v ústředních orgánech státní správy 20 mld.⁵¹⁰

Debata na téma rozpočtové určení daní přijetím poslední novely rozhodně neskončila. **Předpokládá se, že půjde o řešení na rok popř. dva, po nichž bude následovat zapracování institutu rozpočtového určení jako konstrukčního prvku do jednotlivých daňových zákonů.**

⁵⁰⁹ NETOLICKÝ, op. cit., s. 178.

⁵¹⁰ TESAŘ, L. Návrh změny současného zákona o rozpočtovém určení daní/2. *Moderní obec.* 2008, roč. XIV., č. 4, s. 8. ISSN 1211-0507. In: NETOLICKÝ, op. cit., s. 178.

Pokud se týká současného systému, mohl by se upravit následujícím způsobem, aby více odpovídal reálným potřebám v obcích reálným nákladům obcí spojených s přenesenou i samostatnou působností veřejné správy:

- Zavedení kritéria rozlohy zastavěného území obce (více odpovídá realitě než kritérium výměry obce, protože zahrnuje celkovou plochu, kterou se musí daná obec fakticky spravovat);
- Snížení váhy kritéria výměry obce (popřípadě zcela zrušit) a nutnost úpravy vah ostatních kritérií (vytvořit vyrovnaný systém vah kritérií, který by korespondoval s výší nákladu spojených s danými kritérii);
- Snížení váhy kritéria počtu obyvatel na úkor ostatních kritérií;
- Zahrnutí podílu na výnosu spotřebních a ekologických daní do RUD (tento návrh však má značná negativa, především se jedná o zvýšenou administrativu, kdy spotřební a ekologické daně spravují orgány celní správy; dalším problémem by byla příjmová stránka Státního fondu infrastruktury, protože do něj plyne podstatná část daně z minerálních olejů);
- Stanovení jednotného procenta pro určení podílu rozpočtů obcí na sdílených daních tak, aby reflektovalo zahrnutí dalších daní;
- Určení nových kritérií pro přerozdělení sdílených daní a výpočet konkrétního podílu každé jednotlivé obce;
- Zvážení eventuálního posílení motivačních prvků v rámci rozpočtového určení daní.⁵¹¹

Z pohledu nastavení rozpočtového určení daní pro kraje se stále jeví jako nejaktuálnější úprava financování školství. Na tomto místě je možné uvést dvě řešení, která přicházejí do úvahy. První varianta by spočívala v navýšení celkového podílu krajů na sdílených daních, přičemž kraj by nadále přerozděloval tu část prostředků, která by představovala přímé náklady na vzdělávání podle stanoveného rozpisu (ve vztahu k mateřským, základním i středním školám), a zároveň navýšení celkového podílu obcí na sdílených daních v rozsahu současné dotace poskytované ze státního rozpočtu v souhrnném dotačním vztahu na částečnou úhradu výdajů na provoz. Druhá varianta by předpokládala navýšení celkového podílu obcí i krajů na sdílených daních tak, že by nové procento obsahovalo přímé náklady na vzdělávání podle zřizovatele a u obcí také dotací na částečnou úhradu výdajů na provoz.⁵¹²

⁵¹¹ Srov. ibidem.

⁵¹² Ibidem, s. 180.

První varianta jeví se jako kompromisní, kde převažují výhody. Posílil by se ekonomický vliv územních samospráv na organizace v oblasti školství, které zřizuje. Na druhé straně by byla eliminována obava zejm. u předškolního a základního školství na příliš velký vliv obecní samosprávy na odměňování pedagogů.⁵¹³

10.6 Závěr

Daňové příjmy patří mezi nejdůležitější a největší zdroj finančních prostředků pro obce a kraje. Bez daňových příjmů by obce i kraje mohli jen ztěžka financovat svůj chod a další činnosti spojené s veřejnou správou. Proto je důležité nastavit systém RUD tak, aby odpovídal skutečným potřebám, aby byl stabilní a aby značně nezvýhodňoval určitou skupinu obcí či krajů před ostatními.

I přes velkou kritiku současného systému RUD zavedeného v roce 2008 je třeba uznat, že tento systém přinesl do financování obecních zřízení tolik potřebnou stabilitu a že odstranil do té doby ne zcela spravedlivé rozdíly v příjmech relativně stejně velikých měst a obcí. Financování obcí bylo navázáno na rozhodující daňové příjmy, které zajistily jejich nepřetržitý růst. I přesto ale obecní rozpočty, zejm. malých obcí, nestačí pokrývat veškeré náklady spojené s veřejnou správou. Proto je potřeba, aby se současný systém ještě dále vyvíjel a aby byla zavedena taková kritéria, která by byla schopna odrazit skutečné náklady, které obce s působením ve veřejné správě mají.⁵¹⁴

Prognóza ohledně vývoje hospodaření územních samosprávných celků je poměrně příznivá. Je vysoce pravděpodobné, že minimálně v letošním roce obce a kraje setrvají u přebytkového rozpočtu a zatím není důvod předpokládat změnu tohoto trendu. Aktuální situace bude záviset na reálném vývoji daňových příjmů, úrovni čerpání prostředků z Evropské unie apod.

Řada potenciálních změn v rozboru vývoje návrhů na úpravu rozpočtového určení daní v posledních letech bylo nastíněno výše. Zdaleka nelze postihnout všechny momenty diskuse. Rozpočtové určení daní je bezesporu

⁵¹³ NETOLICKÝ, op. cit., s. 180.

⁵¹⁴ PROVAZNÍKOVÁ, op. cit., s. 131.

záležitost politického charakteru. Odborná veřejnost do diskuse vstupuje obvykle až na základě analýz nastaveného modelu. Ani mezi odborníky nepanuje jednotna na přerozdělení sdílených daní.⁵¹⁵

Z výše uvedeného textu je zřejmé, že vývoj rozpočtového určení daní a jeho význam pro obecní a krajské rozpočty v České republice je pozitivní, vzhledem k tomu, že se dají rozpočtované příjmy celkem dobře pro každou obec i kraj odhadnout. Tato vlastnost současného RUD je velmi důležitou, protože obce a kraje tak mají možnost odhadovat příjmy a tomu přizpůsobit i náklady tak, aby nedošlo k velkému zadlužení. Současně byla zachycena pozitivita a negativa platného rozpočtového určení daní, které se v souvislosti s RUD vyskytly a byla navržena možná řešení, to vše na základě dlouhodobého sledování dané problematiky. A konečně dílčí novely zákona o rozpočtovém určení výnosu některých daní územní rozpočtům, které zavádějí různá kritéria pro přerozdělování daní, jsou pro obce a kraje posilující, neboť zajišťují jejich trvalou finanční základnu. Na základě výše uvedeného tak lze konstatovat, že hypotéza stanovená v úvodu byla potvrzena.

⁵¹⁵ NETOLICKÝ, op. cit., s. 176.

11 DŮCHODOVÉ DANĚ *DE LEGE FERENDA*

V předchozích kapitolách bylo poukázáno na mnohá problematická místa regulace důchodových daní *de lege lata*. Myšlenky hodnotící dokonalosti a nedokonalosti současné kodifikace daní z příjmů je samozřejmě vhodné řešit, což lze ale při dodržení zásady stanovování povinností zákonem v principu jen legislativní cestou. Následující text navazuje tedy v kontextu anti-cipovaných změn, přičemž nezkoumá primárně jejich obsahovou stránku, ale zejm. způsob, proces a techniku jejich provedení.

Jak název celé publikace i této kapitoly napovídá, důchodové daně jsou stanovované z důchodu, proto je jejich součástí bezpochyby daň z příjmů (jak fyzických, tak právnických osob). Obsahem úpravy daní z příjmů jsou od roku 2014 též daň darovací a dědická (důchod = příjem, může být totiž jak úplatný, tak bezúplatný; ostatně již před rokem 2014 byl bezúplatný příjem v rámci podnikání a závislé činnosti fyzických osob zdaňován též v rámci daně z příjmů).

Dále jsou od důchodu (příjmů) a od daně z příjmů odvozena veřejná pojistná, která sice nejsou pravými daněmi v úzkém slova smyslu, nicméně v širokém ano. Nadto vzhledem ke stále aktivním záměrům o integraci systému správy daní a pojistných jsou tyto instituty velmi s daní z příjmů spojovány. Stojí zato upozornit, že pojem důchodové daně se obecně užívá málo, neboť terminologicky stále koliduje s pojmem důchod, používaným v oblasti sociálního zabezpečení. Při minulých pokusech o kompletní rekodifikaci daní z příjmů se z těchto důvodů používal pojem „příjmové daně“.

Cílem kapitoly je identifikovat základní systémové nedostatky dnešního právního provedení úpravy důchodových daní a nalézt pro ně optimální řešení. Toto optimální řešení je pak prezentováno v podobě doporučení v závěrečné části. Kapitola se věnuje toliko právnímu aspektu dané problematiky, tj. není v principu zaměřen na pole věcného řešení, tj. detailně se nevěnuje výši zdanění, míře redistribuce v rámci něj nebo aplikací jednotlivých aspektů alokační funkce daně.

Kruciální pro správné směřování práce je vhodně zvolený metodický postup. Ten vychází z nalezení základních problémů, nalezení jejich příčin a poté v návrhu optimálního řešení. Pro tyto účely bude využito jednak historického exkurzu, jedna některých statistik legislativní povahy.

11.1 Definice problému

Nejčastěji citovanými nedostatky v oblasti důchodových daní jsou nedostatky spočívající ve složitosti a komplikovanosti právní úpravy, nedostatku aplikace principů a často formálním přístupem k daňovému právu. Dále pak její netransparentnost (ta pramení z nepřehlednosti) a selektivita (legislativních) přístupů k řešení problémů.

Byť by právo mělo být toliko nástrojem pro implementaci určité věcné regulace, kterou formulují jiné vědecké disciplíny, tak výše uvedené legislativní nedostatky s sebou často přinášejí nežádoucí ingerenci do oblasti věcného řešení, a to zejm. nerovnost, která bývá způsobena selektivitou užití legislativních nástrojů (tj. selektivita není důsledkem nevhodně zvoleného věcného řešení, ale tím, že pro jeho implementaci bylo použito nikoliv původně věcným řešením).

11.1.1 Krátký historický exkurz

Současný zákon o daních z příjmů byl přijat v rámci procesu rozdělení Československé federace v roce 1992, a to jako formálně jako poslanecký návrh zákona. Nicméně samozřejmě nešlo u takto koncepční normy o ryzí poslaneckou iniciativu, ale znovupředložení již platného federálního zákona č. 286/1992 Sb. (obdobně byly předloženy i další normy).⁵¹⁶ Zákon byl pak účinný od 1. ledna 1993. Do dnešní doby prošel celou řadou změn, které jednak realizovaly některé selektivní daňové podpory, jednak text různými formami upřesňovaly a uhlazovaly a dále často selektivně řešily některé aktuální problémy. Tímto způsobem došlo k nárůstu masy legislativního textu, a to jak z hlediska počtu paragrafů, tak z hlediska jeho celkové délky (k tomu viz statistika níže).

⁵¹⁶ Text zákona č. 586/1992 Sb. tedy odpovídá schválenému federálnímu zákonu č. 286/1992 Sb. Liší se jen v několika málo detailech.

Modelem změn bylo, že téměř každoročně byla realizována nějaká “nosná” novela zákona o daních z příjmů, která měla za úkol implementovat do právního předpisu vládní úmysly včetně zmíněných technických a upřesňujících úprav. Nicméně se nejednalo nikdy o jedinou změnu zákona o daních z příjmů, neboť v témže roce se zejm. v důsledku změn jiných zákonů do zákona o daních z příjmů zasahovalo (při aktuálním počtu přibližně 150 novel a 23 letech existence zákona je to v průměru více než 6 novel ročně.

Tyto změny byly v zásadě dvojího typu, a to změny legislativně technické, typicky v důsledku změny terminologie v jiném právním předpise, a změny věcné povahy, které často reflektovaly vznik nového institutu a následně daňovou podporu této situace.

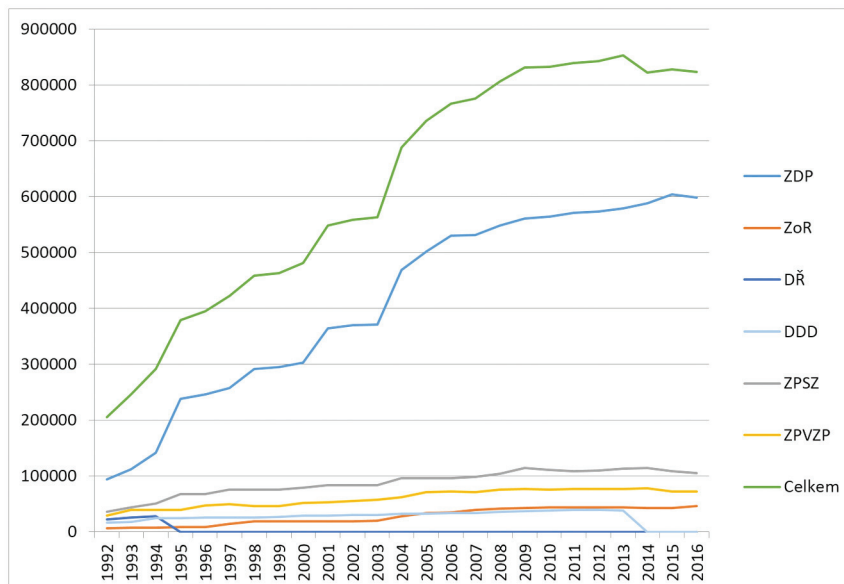
Ostatní zákony, které upravují (upravovaly) důchodové daně měly obdobný vývoj (i když samozřejmě největší masa úpravy spadá právě do zákona o daních z příjmů).

11.1.2 Trocha statistiky

Byť je problematické nějak exaktně stanovit parametry jako komplikovanost, kazuistika či nepřehlednost určité normy, pak lze vyjít alespoň obecně z nějakých vodítek, které s těmito parametry mohou korelovat. Tímto prvkem je např. masivnost legislativního textu, který je potřebný ke specifikaci daného pravidla. To je totiž kritérium, které je v zásadě ryze exaktně stanovitelné a lze k němu dojít poměrně snadnou analýzou a srovnáním počtů znaků v jednotlivých zněních dané právní úpravy.

Pro objektivitu srovnání je nutné brát v potaz její obsah, tj. pokud např. byl do roku 1994 upraven proces daně z příjmů fyzických osob v zákoně o správě daní a poplatků, pak je nutné i tuto část zohlednit. Vzhledem k prolínání úprav je vhodné se zaměřit nejen na daň z příjmů, ale též na veřejná pojistná, která jsou stanovována z příjmů.

Níže uvedený graf demonstruje vývoj počtu znaků v rámci legislativních norem důchodových daní. Závěr výše uvedeného je jednoznačný, a to, že od začátku své existence neustále roste legislativní text. Z toho lze díky domněnce korelace masivnosti legislativnímu textu s výše uvedenými negativními aspekty dovodit především závěr, že stále roste komplikovanost a nepřehlednost právní úpravy zdanění příjmů.



Graf 1: Masivnost legislativního textu⁵¹⁷ (zpracováno autorem)

Z grafu lze také vyzorovat několik fází, které lze spojit s konkrétními časovými údobími vývoje legislativy příjmových daní.

1. **Začátek transformace** (1992 až 1995) – prudký růst legislativní úpravy (cca 58.000 znaků/rok – legislativní text se v této době téměř zdvojnásobil);
2. **Pokračování transformace** (1995 až 2003) – růst legislativní úpravy (cca 21.000 znaků/rok);
3. **Vstup do EU** (2003 až 2006) – skokový nárůst legislativní úpravy (cca 68.000 znaků/rok);
4. **Stabilizace** (2007 až nyní) – ustálení legislativního textu (cca 5.000 znaků ročně, v období od 2009 dokonce jen 2.000 znaků/rok).

⁵¹⁷ Seznam zkratk:

- ZDP = zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;
- ZoR = zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů;
- DŘ = zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků;
- DDD = zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědičné, dani darovací a dani z převodu nemovitostí;
- ZPSZ = zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti;
- ZPVZP = zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejném zdravotním pojištění.

Všechna zmíněná období lze odvodit od aktuální situace.

Původní právní úprava příjmových daní se sestávala z poměrně stručných zákonů a relativně obecných norem. Vlivem několika okolností jako nemožnosti překlenout určité výkladové nejasnosti, snaha implementovat do právního předpisu realizaci vládních politik a také vznik nových právních institutů v jiných právních disciplínách právní úprava skokově narostla. V tomto období, tj. **začátku ekonomické transformace** se tedy též doháněly nedostatky, které obsahoval původní zákon.

Druhé období od 1995 do 2003 se nese v duchu pokračující transformace, kdy se do regulace dostávají stále nové instituty, které jsou produktem jiných právních odvětví. Masivnost regulace v tomto období stále vytrvale roste.

Akceleraci růstu velikosti právní úpravy pak způsobí **vstup do Evropské unie**, který nejenže vyvolá potřebu přímé úpravy práva příjmových daní (tj. např. implementace evropských daňových směrnic), ale také nutnost reakce na změny jiných právních odvětví, které se též musely změnit z důvodů přistoupení (např. již zmiňovaná regulace finančních odvětví). Často pak vznikaly nové právní instituty, které bylo rovněž zapotřebí začlenit do daňového systému.

Poslední období, které trvá přibližně od roku 2007, je obdobím, ve kterém pozvolna pomíjí růst velikosti právní úpravy, tj. dochází k jeho **stabilizaci**. Zdá se, že právo důchodových daní pozvolna dosahuje své naplněnosti (plné velikosti), tj. ani při změnách ostatních norem již není potřeba ho dramaticky rozšiřovat. Na tomto faktu nic kupodivu nezměnila ani rekodifikace soukromého práva, která nepřinesla zásadní rozšíření právní úpravy (byť jen v daní z příjmů znamenala přes 1.000 novelizačních bodů, nicméně velikost úpravy se nakonec díky souběžné inkorporaci daně dědické a darovací do daně z příjmů zmenšila). Myšlenku stabilizace podporuje také fakt, že k němu došlo prakticky ve všech důchodových daních.

Úprava zdanění příjmů se již výrazně nerozšiřuje, což lze přisuzovat tomu, že si již regulace zdanění důchodových daní vytvořila převodní můstky ke všem potřebným právním odvětvím. Byť jsou tyto můstky např. kazuistické a při změně podkladového práva se musí měnit, jde vždy o změnu či výměnu současného institutu a již je zřídka potřebné, aby musel být vytvářen institut zcela nový.

Tomu ostatně nasvědčuje i reakce úpravy zdanění příjmů na zmíněnou rekonstrukci soukromého práva, kdy daně z příjmů nepodlehly zásadní věcné úpravě. Většina změn byla terminologického charakteru nebo reakcí na nové právní instituty občanského práva (které se nadto ne vždy musely přímo inkorporovat). Největší věcnou úpravou proto bylo inkorporování daně dědické a darovací do daně z příjmů.

11.1.3 Východiska

Z výše uvedeného plyne, že masivnost legislativního textu se již zprůdka nemění, jako v předcházejících obdobích. Ani v rámci stávající velikosti právní úpravy nedochází k jeho prudkým změnám a v posledním období jsou spíše pouze měněny parametry úpravy (doplňovány různé redistribuční efekty za účelem realizace vládních politik).

Lze to tedy nazvat tím, že v oblasti důchodových daní tedy již došlo k realizaci potřebných kroků v návaznosti na ekonomickou transformaci, resp. následné změny spojené se vstupem do Evropské unie.

Díky tomu, že úprava je tedy již poměrně stabilizovaná a obsahuje nutné provazby na zbytek právních odvětví, lze tedy přistoupit ke kroku směřujícímu ke zkvalitnění legislativy, tj. směrem k větší věcné a legislativně-právní dokonalosti regulace.

11.2 Proč je současný zákon o daních z příjmů takový, jaký je

V hledání příčin problémů uvedených výše je dobré se odrazit o způsobu vzniku zákona. Produktem legislativního úsilí přelomu 90. let byla sice relativně stručná a obecná norma (v daních z příjmů toliko 42 paragrafů), která však nebyla po věcné stránce úplná. Vlivem transformace se totiž daně, stejně jako jiná právní odvětví, musely potýkat se stále novými instituty a situacemi, které v okamžiku jeho vzniku nebyly (např. srov. finanční trh v roce 1992 a dnes).

Právní úprava a systém důchodových daní se tak postupně vypořádávaly s těmito výzvami, přičemž vzhledem k jejich vysoké frekvenci nebylo možné vždy identifikovat optimální systémové řešení. Z tohoto důvodu

byly do právní úpravy (i věcného řešení) vtělovány různé paralelní režimy k režimu obecnému (základnímu), a to do té míry, že se zmíněný obecný (základní/systémový) režim zcela vytratil.

V tomto směru pak již nebylo ani technicky možné stavět další implementaci nových právních institutů na obecném řešení, ale bylo nutné pro něj vytvářet další, nový, režim, což je opět prohlubovalo kazuistiku a znejišťovalo pokusy o obecné řešení (vystavovalo je většímu riziku selhání).

Kromě toho bylo věcné řešení i legislativní řešení často zatíženo nepromyšlenými změnami, které se realizovaly v závěrečných fázích legislativního procesu. Nepromyšlenost netkvěla ani tak v politické ambici změnit nějakým způsobem přerozdělení prostřednictvím daní z příjmů, ale spíše v technice tohoto provedení, která často znamenala nesystémové řešení (např. další, nedokonale vytvoření paralelní systém). Touto cestou se pak samozřejmě doplňovala řada odchylek od systému (osvobození, mimořádná či zrychlená uznatelnost daňových výdajů apod.).

Příčinami současného stavu legislativy a věcného řešení v oblasti důchodových daní jsou zejména:

- Nejednoznačnost a vágnost obecného řešení zdanění důchodovými daněmi;
- Kazuistika řešení;
- Odchylky od systémových řešení;
- Nevhodné legislativní uchopení problematiky.

Z výše uvedeného plyne, že v rámci případné rekonstrukce důchodových daní nikdy nepůjde jen o přepsání a „faceliftovou“ úpravu současných právních norem, ale o úpravu, která bude muset opět zanalyzovat základy řešení zdanění důchodovými daněmi.

Kromě výše uvedeného nebylo dále možné v 90. letech v průběhu v podstatě tří let vytvořit normu, která by měla silný právně-teoretický základ. Celou situaci komplikovalo to, že v té době nebyla v podmínkách České republiky ani vyvinuta finanční věda. V zásadě lze říci, že pro moderní daně neexistovali odborníci, neboť v podmínkách centrálně plánovaného hospodářství ve spojení s dlouhotrvajícím monopolem vlády jedné strany daňové právo plnilo jen okrajovou úlohu. Hlavním zdrojem financí byly totiž

zisky ze státem držených podniků, přičemž v podmínkách socialistického Československa, kde bylo znárodnění na relativně vysoké úrovni i v porovnání s jinými státy socialistického bloku, to platilo o to více.

11.3 Návrhy řešení – jak lze systémově zamezit současným nedostatkům

Následující text se zabývá podrobně způsoby a přístupy, kterými lze odstranit současné nedostatky práva důchodových daní. Jedná se především o následující, níže podrobněji rozepsané způsoby řešení:

- Vytvoření obecného konceptu důchodových daní;
- Odstranění kazuistických řešení;
- Zjednodušení;
- Odstranění či standardizace odchylek.

11.3.1 Vytvoření obecného řešení příjmových daní

Z výše uvedeného rozboru problémů plyne jako problém současného daňového práva absence systému, resp. existence několika paralelních režimů, které si navzájem konkurují, a není zřejmé, který z nich je hlavní (obecný). Paralelnost má také za následek větší rozsáhlost právní úpravy a menší propracovanost podrobnosti daného režimu. Tento aspekt přímo souvisí i s kazuistikou právní úpravy.

Ideálním řešením je vytvoření silného obecného řešení, tj. obecného modelu zdanění, který je poplatný pro možná nejširší okruh poplatníků a situací. Každopádně musí být toto řešení stabilní v čase. Aby toto bylo možné zajistit a zároveň umožnit měnitelnost daňového práva, je vhodné rozdělit ho na dvě pomyslné části, a to na

- Systém, jakožto apolitický prvek zaručující stabilitu;
- Parametry systému, jakožto standardizovaný prostředek změn zdanění.

Systém je tedy něco, co by mělo být v krátkém a středním horizontu neměnné, resp. mělo by podlehnout změnám při podkladu základních východisek dané regulace (např. vznik právních institutů v regulaci, ze kterých daň vychází, společenské změny). Změny systému jsou obtížné a je zapotřebí důkladného rozboru či analýzy k tomu, aby změna proběhla správně.

Naproti tomu je parametr něčím, co je určeno k častým změnám. Jeho konstrukce by měla tomu odpovídat, tj. změna by měla být poměrně snadnou záležitostí. Příkladem parametrů je nejen daňová sazba či jiné číselné parametry (např. výše slev a odpočtů), ale také např. jednotlivá osvobození, samotná existence odpočtů atd.

Podstatným aspektem parametrů je jejich standardizace. Standardizované parametry jsou totiž z hlediska výkladu lépe uchopitelné a srozumitelné. Příkladem standardizované výjimky jsou číselné parametry. Standardizovaný parametr je např. i osvobození. Obdobného účinku jako u osvobození se však dá dosáhnout několika dalšími způsoby, které jsou již méně standardizované, a to např. odečtením částky příjmu od základu daně, prohlášením, že se do základu daně nezahrnuje, že se z něj vyjímá atd.

Ještě horší je v tomto kontextu užívání zcela nových forem zásahů do konstrukce daně, např. vytvoření speciálního dílčího základu pro určitý typ příjmu, řešení hmotněprávních problémů procesními normami.

11.3.2 Kazuistika vs. principiálnost řešení

Kazuistickou normou je norma, která, jak už název napovídá, tenduje k tomu, že je psána více k nějaké konkrétní situaci. Často pak tedy vystihuje právě tuto situaci, přičemž na ostatní podobně nepamatuje. Použití výkladu analogií (ostatní situace se řídí přiměřeně řešením explicitně uvedeným) bývá problematické, neboť je často v kontrastu s výkladem *“a contrario”* (tj. obráceným názorem v podobě argumentace, že úprava pro ostatní situace není, neboť ji zákonodárce nechtěl). Často tedy tato norma přestává postupem času stačit všem praktickým situacím, a buď se podaří ji rozšířit prostřednictvím zmíněného analogického výkladu, nebo je nutné přistoupit k její úpravě.

Málo citovaným faktem jsou výhody kazuistických norem, kterými je jejich snadná a rychlá aplikace a zpravidla čitelnost pro širší okruh adresátů. Pro jejich aplikaci pak není zapotřebí ani rozsáhlých výkladů či metodiky.

Opakem kazuistické normy je norma obecná. Její nespornou a hlavní výhodou je komplexnost, která je způsobena užitím abstrakce z praktické situace, která je normována. Touto abstrakcí je norma rozšířena i na analogické případy a tedy je bez dalšího (tj. nutnosti aplikovat problémový analogický výklad) možné dle ní vyložit všechny relevantní případy. Díky tomu je i nadčasová, neboť nevyžaduje dostatečné korekce.

Ještě extrémnějším příkladem obecnosti je pak princip. Ten je určitým normativem nejobecnější povahy, přičemž již sám o sobě není pravidlem, ale toliko určitou tendencí⁵¹⁸. Princip může být explicitně normován, nicméně může stejně tak dobře plynout implicitně z účelu určité (jiné) normy či institutu.

Užití principu umožňuje překlenutí nenormovaných a nepředvídaných situací, které v praxi nastanou, což je jejich základní účel. Jejich nevýhodou je však poměrně obtížná aplikovatelnost, a to zvláště v počátcích jejich existence, kdy vzhledem ke své obecnosti vyžadují velmi sofistikované metodické uchopení, které se navíc ještě po určitou dobu v rámci praktického uplatňování ustaluje.

Jednoznačně tedy vyplývá, že uchopení daňového práva by mělo proběhnout prostřednictvím obecných norem. Ty však musí být doprovázeny rozsáhlou metodickou činností, kterou je vhodné započít již prostřednictvím odůvodnění legislativní úpravy. V úvodních obdobích aplikace je však i přesto negativem dočasná nejistota, která je způsobena obecností (nekonkrétností) ustanovení, tj. obecné pravidlo by se mělo aplikovat toliko u trvalých (dále trvajících norem). Normy dočasné povahy je proto vhodné formulovat konkrétnějšími normami (typicky přechodná ustanovení).

11.3.3 Zjednodušení

Jedním z často specifikovaných požadavků na úpravu právních norem/regulace v podstatě jakékoliv oblasti je akcent na zjednodušení. Zjednodušení je však velmi relativní veličina a velmi závisí na tom, co konkrétně se má zjednodušovat, přičemž jednotlivé oblasti zjednodušení mohou vést přímo proti zjednodušování v oblastech jiných. Pojetími zjednodušení mohou být:

- Zjednodušení legislativní a zjednodušení věcná (obsahová);
- Jednoduchost pro daňové subjekty vs. jednoduchost pro správce daně (jednoduchost pro poplatníky vs. jednoduchost pro plátce daně);
- Jednoduchost legislativní normy vs. jednoduchost metodiky.

⁵¹⁸ Rozdíl mezi pravidlem a principem se dá dokumentovat na střetu dvou pravidel a dvou principů, kdy pokud se střetávají dvě pravidla, je výstupem vždy jedno z nich (k druhému se nepřihlídně), pokud jde o střet dvou principů, vytváří se primárně mezi nimi kompromis, tj. řešení je poměrem mezi oběma zásadami.

Jednoduchost legislativní tkví v jednoduchosti normování dané regulace, tj. ta sama o sobě není obsáhlá. Naproti tomu je něco jiného jednoduchost věcná, tj. obsahová. Ta spočívá v tom, že samotný obsah regulace je jednoduchý. Oba dva uvedené přístupy mohou být v souladu, nicméně také mohou být v rozporu, kdy požadavek na jednoduché věcné řešení může vyžadovat složitější legislativu a naopak.

Zjednodušení pro určitou skupinu subjektů může znamenat, že pro jinou nastane větší komplikovanost. Příkladem jsou různé přesuny administrativní zátěže mezi těmi, kdo se účastní správy daní. Je-li např. plátce daně povinován určitou povinností či odpovědností v rámci zajišťování správy daně poplatníků, pak jedním ze způsobů snížení administrativní zátěže plátce je přenesení části této povinnosti buď na správce daně, nebo na poplatníky.

Jednoduchost legislativní normy znamená zpravidla její větší obecnost. Tím se vyvíjí větší tlak na precizaci metodiky a její rozsáhlost. Obecně pak často platí, že čím stručnější zákon, tím je zapotřebí více vysvětlujícího metodického uchopení.

Nové návrhy by měly směřovat k maximu jednoduchosti. Přitom vždy je nutné mezi jednotlivými předměty toho, co se dá zjednodušit, hledat kompromis, a to v závislosti na míře významu jednotlivých zjednodušovaných oblastí. Vhodné je směřovat k jednoduchosti generálně, tj. zjednodušovat tam, kde je možné dosáhnout zjednodušení, aniž by bylo dotčeno zjednodušení v oblasti jiné.

Málo skloňovaným aspektem jsou nevýhody jednoduchosti, která je totiž zpravidla spojena s menší přesností. Uvedeno na příkladu paušalizace, která je zjednodušením, které je konstruováno, aby se nemusela zjišťovat přesná realita. Paušalizace však vede ke znepresnění, které může mít za následek nerovnost či distorzivitu.

11.3.4 Odstranění či standardizace výjimek

Obecným požadavkem, který často zaznívá, je požadavek na odstraňování výjimek. Výjimky jsou určitým pravidlem, které je odchylkou od systému. Sama o sobě tedy zakládají určitou nestandardnost, a to jak v legislativním, tak věcném řešení (jsou tedy mj. obecně v rozporu se zásadou jednoduchosti).

Výjimky mohou nabývat různých podob. Mohou být jak ve prospěch, tak neprospěch poplatníků. Mohou mít té různou formu. Od nejklasičtější v podobě osvobození, přes různé formy odpočtů, slev, dále např. zrychlení odpisů, až po např. procesní výhody.

Výjimkou jsou také velmi často v rozporu s jinými zásadami dobré daňové politiky, např. zásadou daňové neutrality. Z tohoto důvodu je naopak v souladu s dobrou daňovou politikou jejich redukce.

Neznamená to však, že by se měly ideálně zrušit např. všechna osvobození, odpočty, slevy atd. Některé z nich totiž reprezentují integrální součást daňového systému či realizují jiné zásady. Např. osvobození osvobozující bagatelní příjmy je plně v souladu se zásadou jednoduchosti. Některé odpočty či osvobození brání dvojímu zdanění a některé instrumenty mají charakter, který blíží daňovou povinnost základním cílům daní z příjmů (např. základní odčitatelná položka/sleva má primárně za účel vydefinovat nejzákladnější potřebu na obnovu potenciálu fyzické osoby; teoreticky tedy není možná na místě se zabývat jejím zrušením, ale spíše přezkoumávat, zda je její výše optimální.

11.4 Realizace

Bude-li existovat věcné řešení pro rekodifikaci nového zákona, pak vždy bude otázkou, zda daná opatření realizovat najednou (tj. ve formě nového zákona) nebo dané změny realizovat postupně (tj. postupně upravovat a novelovat ten stávající zákona až ke kýženému stavu).

Obě dvě varianty mají své výhody a nevýhody. Při okamžitém spuštění najednou především roste riziko selhání projektu (např. IT stránky). Dále bude problematické přeškolení poplatníky i správce daně na novou daň (rozsah bude poměrně obsáhlý), resp. toto proškolení bude mít patrně menší kvalitu. Stejně tak samotný legislativní návrh, neboť ten z povahy věci nestačí projít stejně podrobným schvalovacím a rozhodovacím procesem jako např. standardní novely.

Své nevýhody má však i metoda postupného schvalování. Např. řešení, které již je připraveno, se neaplikuje z důvodu sečkávání na vhodný legislativní nosič. Kouskování implementace optimálního stavu pak může rovněž zvyšovat náklady na inkorporaci nových pravidel do činností soukromých subjektů. Např. změnu IT systému by nestačilo provést jednou, ale systém by se musel měnit kontinuálně.

V souvislosti s případnou realizací formou komplexní rekodifikace je pak též zásadní otázka, zda bude provedena formou jednoho či dvou právních předpisů, tj. zda např. budou legislativně odděleny úpravy zdanění fyzických a právnických osob, případně dojde ještě k podrobnějšímu štěpení (např. separátní zákon pro podnikání, separátní pro závislou činnost a separátní pro zbylé příjmy). Vzhledem k ostatním částem právního řádu je v nynější době trendem spíše vytvářet větší kodifikace než úpravy rozdělovat. Nicméně každý z přístupů má své výhody a nevýhody.

11.5 Udržitelnost

Nový právní předpis bude i do budoucna s vysokou pravděpodobností novelován. Pro udržitelnost výše uvedených cílů je tak nezbytné, aby se i v rámci novel udržovaly principy uvedené výše, tj. především

- Udržování standardizovaných konstrukčních prvků daně, tj. nevkládat prvky, které budou mít za následek systémovou změnu konstrukce daně;
- Udržet míru obecnosti, která byla vštípena, tj. nesklouznout ke kazuistickým řešením, které vždy působí o něco lákavěji (nicméně v dlouhodobém horizontu nad nimi jednoznačně začnou převažovat řešení obecné povahy).

Výše uvedené se také dá nazvat určitou „hygienou“ zákona, tj. předcházení škodlivým řešením. Tento přístup je však plně aplikovatelný i v kontextu zákona současného, tj. zdržení se inkorporování škodlivých prvků (evropskou terminologií by se dal tento přístup nazvat „*standstill*“⁵¹⁹).

11.6 Závěr

Zdanění individuálních a korporátních příjmů je stále aktuální otázkou. I když se pravidelně objevují návrhy na jejich nahrazení nějakou jinou daní (např. daní z výdajů), pak stále tvoří jeden z nejdůležitějších pilířů veřejných financí. Budou-li se brát pak v úvahu všechny důchodové daně, pak jde o pilíř v rámci veřejných financí (a rozpočtů zdravotního pojištění) zpravidla vůbec nejdůležitější.

⁵¹⁹ V kontextu dosavadní právní úpravy by se tak ještě dalo mluvit o tzv. „*rollbacku*“, což je vlastně postupné posouvání dosavadní právní úpravy zpět k optimu.

Z tohoto vyplývá, že je racionální a efektivní věnovat úsilí týkající se této dani směřující k jejímu zefektivnění a rozvoji. To se bezprostředně týká také též v současné době již zastaralých norem, které důchodové daně v podmínkách České republiky upravují. K jejich změně je vhodné přistoupit jak po věcné, tak legislativní stránce. Existuje i celá řada forem uchopení této změny, a to buď postupná inovace stávajících zákonů, nebo jejich komplexní změna.

Jak je patrné z předcházejících kapitol, existuje řada problémů, které je vhodné v rámci koncepčního znovuuchopení dané problematiky odstranit. V tomto kontextu nabízejí výše uvedené kapitoly také přímo návrhy řešení. Jde zejm. o řešení problematiky:

- Harmonizace daně;
- Superhrubé mzdy;
- Švarcsystému;
- Korekčních prvků vč. otázek vědy a výzkumu;
- Transferových cen;
- Rozpočtového určení, atd.

Bezpochyby se pak nový zákon bude muset vypořádat s celou řadou dalších témat, jako je např. precizní definice příjmu a výdaje, vyřešení problematiky vztahu k institutům zahraničního práva, posun směrem k větší elektronizaci, individualizaci a klientskému přístupu.

Z této závěrečné souhrnné kapitoly pak jednoznačně vyplynuly požadavky na to, aby závěry předchozích kapitol byly realizovány tak, aby

- Bylo v jakémkoliv věcné a legislativní řešení postaveno na silném systému, tj. na obecném pravidle, ze kterého v případě potřeby budou existovat odůvodněné odchylky;
- Takové řešení bylo postaveno na principech, tj. na akcentu na obecná a nikoliv kazuistická pravidla;
- Řešení bylo jednoduché (resp. co nejjednodušší);
- Aby existovalo co nejméně odchylek od zmíněného systémového řešení a aby ty zbývající byly standardizovány.

Úplným závěrem lze za autorský kolektiv slíbit, že se se pochopitelně bude přípravou nového zákona o daních z příjmů zabývat, a to jak z titulu funkcí či akademických aktivit jednotlivých členů tohoto kolektivu, tak také z titulu osobního zájmu o budoucí vývoj na poli zdanění přímými důchodovými daněmi.

Zabývání se novou právní úpravou pak nebude omezeno pouze na dobu do jejího přijetí. I po ní budou zapotřebí velmi precizní akademické činnosti k výkladu a uchopení praxe při její prvotní aplikaci, jakož i pro analyzování cest vývoje směrem do budoucna.

SUMMARY

As the title of the monograph suggests, the issue of the research are income taxes. The research is carried out by the team of authors led by Petr Mrkývka and Michal Radvan. The taxes on incomes of both individuals and legal entities (personal income tax and corporate income tax) are traditional and important part of tax systems of all modern states. Regulation thereof is a difficult legislation problem with huge impacts on different spheres of social and economic life. The collective of authors with this publication reminds 90 years anniversary of Direct Taxes Act – a modern and complex legal regulation connected with Professor Karel Engliš as the minister of finance. The team of authors has proposed the main problems *de lege lata* regulation and offers solutions connected with the income taxation recodification. The 1927 tax reform was the basis of modern tax law surviving for many years without changes due to the social and/or politic development. It is an important and inspiring source even for contemporary legislative work on the new income taxes act. The existing one does not fulfil all the demands of modern and fully understandable act on income taxation. Such a one, respecting the principle of self-assessment: the taxpayer is able without any problems and mistakes calculate the tax duty and pay the taxes and the tax office has the same limit of legal certainty when assuring the correctness of the tax return and on-time payments.

After 25 years, the recodification of one pillar of the contemporary tax system of the Czech Republic should come into life. The Income Taxes Act with all the amendments since 1992 fulfilled its mission and created modern legal regulation of income taxation in the era of modern and functional market economy. But the efforts to find the optimal model taking into account both fiscal needs, the development of law and jurisprudence and the legal pathology on both sides of tax relationships were never really finished. Last 25 years was the time of great experience those should be used by the legislator in the new regulation. It is positive that those who are drafting the new law on income taxation are able and capable to accept tax as a legal institute that is a part of law – a complex normative system.

Because tax is not just a problem of practice, but an object of legal science. Hopefully the lawgiver will create the act relatively stable, not allowing area for experiments in law and possibilities for the abuse of law and willfulness in the area of income taxation.

The monograph is and outcome of the department support project called International Tax Law Center (ROZV/20/PrF/2015). It focuses especially on legal and economic aspects of income taxes *sensu largo*, both in historical context and in real time while examining selected institutes and main problems: starting with BEPS rules and international experience to the draft of new income tax legal regulation. Both theoretical knowledge in the area of financial and tax law and public finance and practical experience is used. The authors are working at the Department of Financial Law and National Economics at the Faculty of Law, Masaryk University. They are connected with legislative and application practice, no matter if they are academics or students. The team of authors has one common goal – to help (not only) with their monograph to create a good quality tax law already in the period of its drafting.

The monograph has four parts. In the first one, Petr Mrkývka generally deals with the theory of income taxes law trying to identify all cons to be used for the new act regulating these taxes. The following part by Michal Radvan fully summarizes the tax law theory in the area of income taxation mechanism. Doing this, he creates the basis for all the authors in the third part. Their task was to focus on individual problematic institutes in given area. The structure of these subchapters is more or less the same: authors are setting the hypothesis to be confirmed or disproved using the analyses, description, syntheses or even comparison and other research methods. The income taxes are (but less than indirect taxes) influenced by the European law. That is why Jiří Kappel deals with the tax harmonization. Johan Schweigl focused on the subjects of income tax. One of the extremes compared to the other countries is a super-gross wage, what was the task for Michal Radvan. This extreme leads to using and abuse of so called Svarcssystem analyzed by Michal Liška. To calculate the tax duty correctly, the number of correction components should be limited. How? Jan Neckář is answering. And more detailed in the area of research and development Petra Snopková. Transfer

prices are very often connected with the value added tax regulation, but they influence income taxes, too, as Michael Šefčík ads. Finally, Ivana Pařízková deals with the issues at the borders of budget law and tax law concerning the budget destination of income taxes. The monograph does not have a typical conclusion, but Stanislav Kouba (working for the Ministry of Finance, too) introduces the basic theses of a new income taxes act draft, using the knowledge from the previous text.

It is necessary to mention that the publication does not deal with all the problematic issues; definitely there are more to be analyzed and discussed. The team of authors will focus on these topics in the next research. The sense of the monograph is to bring theoretical knowledge into practice and the dream is to use the knowledge drafting the new legal act regulating income taxes.

LITERATURA A DALŠÍ POUŽITÉ ZDROJE

- ALEXY, Robert. *Pojem a platnost práva*. Bratislava: Kaligram 2009. ISBN 978-80-8101-062-0.
- BABIŠ, Andrej. Změny v rozpočtovém určení daní přinesou obcím miliardu. *Ministerstvo financí ČR*. [online]. Praha. Právo. [cit. 2016-01-05]. Trhy & ekonomika, s. 18. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/andrej-babis-zmeny-v-rozpocetovem-urceni-23537>
- BAKEŠ, Milan a kol. *Československé finanční právo*. Praha: Ústav státní správy, 1987.
- BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, MARKOVÁ, Hana, a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6.
- BAXA, Josef. Komentář k § 8 zákona č. 280/2009 Sb. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 17. 10. 2016].
- BĚLINA, Miroslav. *Zákoník práce: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-290-8.
- BEZOUŠKA, Petr. Závislá práce. *Právní rozhledy*, 2008, roč. 16, č. 16.
- BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.
- BOHÁČ, Radim. Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. *Daně a finance*. 2009, roč. XVII, č. 5. ISSN 1801-6006.
- BOHÁČ, Radim. Sleva na dani pro pracující důchodce v souvislosti se zneužitím práva a svévolí. In: *Dny práva 2014 - Days of Law 2014: Část VIII. Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7914-4.
- BOKŠOVÁ, Jiřina. Transferové ceny. *Český finanční a účetní časopis*, 2007, roč. 2, č. 2.
- BOUDA, Petr. Retroaktivita a předvídatelnost práva. In: *COFOLA 2011: the Conference Proceedings* [online]. 1. ed. Brno: Masarykova univerzita, 2011 [cit. 10. 2. 2015]. Dostupné z: http://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2011/files/retroaktivita/Bouda_Petr_5960.pdf
- BRAUNOVÁ, Veronika. *Je hrubá mzda skutečně superhrubý, světově nestandardní omyl?* Praha, 2011.

- BRITZ, Thomas. Platnost živnostenských oprávnění v Německu. *epravo.cz* [online] Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/platnost-zivnostenskych-opravneni-v-nemecku-75640.html> [cit. dne 30. 9. 2016].
- BRYCHTA, Karel, TRÖGNEROVÁ, Martina. Transferové ceny v judikatuře Nejvyššího správního soudu, 1. část. (LIT209339CZ). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 9. 2016].
- BRYCHTA, Karel, TRÖGNEROVÁ, Martina. Transferové ceny v judikatuře Nejvyššího správního soudu, 2. část. (LIT209559CZ). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 9. 2016].
- BRZEZIŃSKI, Bogumil. Prawo podatkowe a prawo cywilne. In: BRZEZIŃSKI, Bogumil (ed.). *Prawo podatkowe – teoria, instytucje, funkcjonowanie*. Toruń: Dom Organizatora 2009. ISBN 978-83-7285-466-7.
- BURDA, Zdeněk. „Cena obvyklá“ v daňové literatuře (LIT41290CZ). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 9. 2016].
- BURNS, Lee, KREVER, Richard. Individual Income Tax. In: THURONYI, Viktor. *Tax Law Design and Drafting. Vol. 2*. Washington: International Monetary Fund, 1998. ISBN 1-55775-633-3.
- CERIONI, Luca. The Quest for a New Corporate Taxation Model and for an Effective Fight against International Tax Avoidance within the EU. *INTERTAX*. 2016, 44(6/7). ISSN 0165-2826.
- ČÁKRT, Kazimír. *Základní pojmy obecného finančního práva*. Praha: Orbis, 1934.
- DE GRAAF, Arnaud, VISSER, Klaas-Jan. ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. *EC Tax Review*. 2016, 25(4).
- DE WILDE, Maarten Floris. *European Commission's Anti Tax Avoidance Package; A Stop Along the Route or the Final Destination?* 2016. Dostupné také z: <https://ssrn.com/abstract=2743890>
- BRAUNOVÁ, Veronika. *Je hrubá mzda skutečně superhrubý, světově nestandardní omyl?* Praha, 2011. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Vedoucí práce Jana TEPPEROVÁ.
- DOBROVIČ, Ján. *Trendy v manažmente daňovej správy SR v kontexte štátov V4 a Slovinska*. Prešov: Prešovská univerzita v Prešove, 2011. ISBN 978-80-555-0339-4.

- DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6 [article]. *Intertax* [online]. 2015,43(1), 42 [cit. 2016-03-16]. ISSN 01652826.
- DOURADO, Ana Paula. The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? *Intertax*. 2016, 44(6/7).
- DZWONKOWSKI, Henryk. *Pravo podatkowe*. Warszawa: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-83-255-1169-2.
- ENGELBRECHT, Helmut, GRUBER, Bernhard, RISAK, Martin. *Werkverträge und atypische Dienstverträge*. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2002.
- ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství: věda o pořádku, v kterém jednotlivci a národové pečují o udržení a zlepšení života*. Svazek II., Solidarismus, Praha: Melantrich, 1938.
- FUKUYAMA, Francis. *The origins of political order*. London: PROFILE BOOKS LTD, 2011. ISBN 978-1-84668-256-8.
- FULLER, Lon L. *Morálka práva*. Vyd. 1. Praha: Oikoymenh, 1998. ISBN 80-86005-65-8.
- FUNK, Vilém. *Naše berní právo*. Praha: Knihovna Sborníku věd právních a státních, 1934.
- HALL, Robert E., RABUSHKA, Alvin. *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*. New York: McGraw Hill Book Company, 1983. ISBN 0-07-025670-5.
- HENDRYCH, Dušan a kol. Výzkum a vývoj. In: *Právnícký slovník*. 3. podstatně rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-059-1.
- HOLMAN, Robert. *Mikroekonomie. Středně pokročilý kurz*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007.
- HOOR, Oliver R. et al. EU Commission Releases Draft Directive on BEPS: A Critical Analysis from a Luxembourg Perspective. *European Taxation*. 2016, 56(5).
- HROMADA, Jiří, CHYSKÝ, Jiří, WITZ, Karel. *Československé pracovní právo*. 1. vyd. Praha: Orbis, 1957.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.

- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. Úvod do studia daňového práva. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.
- JANSKÝ, Petr. Corporate tax base erosion and profit shifting out of the Czech Republic. *Post-Communist Economies*. 2015, 27(4) [cit. 2016-03-16]. DOI: 10.1080/14631377.2015.1084733. ISSN 14631377. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45.
- KALOUSEK, M. Návrh změn právních předpisů v oblasti daňové. Prezentace ke změně daňové legislativy, *Fórum Hospodářských novin*. [online]. Praha: Úřad vlády ČR, vydáno 3. dubna 2007 [cit. 2010-05-20]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2007-cr/mirek-topolanek2/Reforma_verejnych_financi.pdf
- KARFÍKOVÁ, Marie. Obecná problematika daňového práva. In: BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6.
- KARFÍKOVÁ, Marie. Osoby odpovědné k dani. In: BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009.
- KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Vyd. 1., 3. dot. Praha: C. H. Beck, 1995. ISBN 80-717-9028-1.
- KOHAJDA, Michael. Vývoj zákazu zneužití práva v daňové judikatuře České republiky. In: BABČÁK, Vladimír, ROMÁNOVÁ, Anna, VOJNÍKOVÁ, Ivana (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenční zborník vedeckých prác I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, 2015. ISBN 978-80-8152-303-8.
- KOLAŘÍK, Jaroslav. *Peníze a politika – Karel Engliš, bojovník o stabilizaci*. Praha: František Borový, 1937.
- KREVER, Richard. General Report: GAARs. In: LANG, Michael. *GAARs, a key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. Amsterdam: IBFD, 2016. ISBN 9789087223588.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2006. ISBN 80-7357-205-2.
- LITWIŃCZUK, Hana. Podatki dochodowe. In: ETEL, Leonard (ed.). *System prawa finansowego. Tom III Prawo daninowe*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2010. ISBN 978-83-264-0175-6.

- MASON, Ruth, KNOLL, Michael. What is tax discrimination? In: *Penn Law: Legal Scholarship Repository. YALE law journal*. University of Pennsylvania Law School. 2012, no. 1.
- MATEJ, M. Ještě k novele RUD. Deník veřejné správy [online] Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6715763&ht=j%9At%EC+k+-novele+RUD> [cit. 1. 10. 2016].
- MATEJ, M. Rozpočty obcí a krajů v roce 2016. Deník veřejné správy [online] Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6710577> [cit. 1. 10. 2016].
- MATURA, Alois. *Změnitelnost správních aktů berních*. Bratislava: Hospodárstvo a právo, 1937.
- MRKÝVKA, Petr. Berní právo. In: MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana, RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004. ISBN 80-210-3579-X.
- MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-6041-8.
- MRKÝVKA, Petr. *Propedeutika finančního práva I – Obecná část*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7745-4.
- MÜLLEROVÁ, Kristýna. *Korekční prvky v konstrukci důchodových daní fyzických osob* [online]. Brno, 2013 [cit. 2016-09-27]. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/170019/pravf_r/
- MUSGRAVE, Richard. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1997. ISBN 80-85603-76-4.
- NAVARRO, Aitor, PARADA, Leopoldo, SCHWARZ, Paloma. The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts. *EC Tax Review*. 2016, 25(3).
- NERUDOVÁ, Dana, SOLILOVA, Veronika. National report Czech Republic. In: *Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU BEPS Context*. Munich: EATLP 2016, 2016. Dostupné také z: [http://www.eatlp.org/uploads/public/Czech%20Republic%20\(16%20November%202015\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Czech%20Republic%20(16%20November%202015).pdf)
- NERUDOVÁ, Danuše, MORAVEC, Lukáš. Chapter 10: Czech Republic. In: LANG, Michael. *GAARs, a key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. 1. Amsterdam: IBFD, 2016. ISBN 9789087223588.

- NETOLICKÝ, Martin. *Vztahy mezi články rozpočtové soustavy*. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 978-80-7399-978-0.
- NOGALSKI, Bogdan, ŚNIADECKI, Janusz. Moralny aspekt podatków i doradztwa podatkowego w świetle współczesnej wykładni etyki. In: ĆWIKLIŃSKI, Henryk, KUBSKA-MACIEJEWICZ, Barbara, GODECKI, Zbigniew (eds.). *Etyka a podatki i doradztwo podatkowe*. Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, 2006. ISBN 83-7205-228-X.
- OHÁŇKOVÁ, Martina. *Dokumentace k převodním cenám se zaměřením na aplikaci transakční metody čistého rozpětí*. Brno, 2015. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Petr VALOUCH.
- ONDŘÁČEK, Jiří. *Mezinárodní komparace stanovení základu daně z příjmů fyzických osob*. Praha, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Národohospodářská fakulta. Vedoucí práce Petr BARTOŇ.
- PAŘÍZKOVÁ, Ivana, MÜLLEROVÁ, Kristýna. *Místní poplatky v teorii a praxi*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2013. ISBN 978-80-210-6686-1.
- PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Rozpočtové právo*. In: MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa. 1. díl*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. ISBN 80-210-3578-1.
- PEKOVÁ, Jitka., PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 2. přepracované vyd. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-86395-21-9.
- PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů: s komentářem*. 16. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 9788075540119.
- PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-517-6.
- PICHT, Jan, MORÁVEK, Jakub. O lidové tvořivosti a sankcích za výkon nelegální práce. *Právní rozhledy*, 2013, č. 3.
- POMORSKA, Alicja et al. *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*. Lublin: Wydawnictwo KUL, 2016. ISBN 978-83-8061-233-4.
- PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2007. ISBN 978-80-247-2097-5.
- PRŮCHA, P., SCHELLE, K. *Základy místní správy*. 1. vyd. Brno: Iuridica Brunensia, 1995. ISBN 80-85964-00-7.

- RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.
- RADVAN, Michal et al. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-7702-7.
- RADVAN, Michal, NECKÁŘ, Jan. Taxation of Professional Team Sport Athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review*. 2016, vol. I, no. 1.
- RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA. Berní právo – obecná ustanovení. In: RADVAN, Michal, MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana, ŠRAMKOVÁ, Dana. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.
- RADVAN, Michal. Ekonomická autonomie obcí v České republice. In: *Interakce ekonomie, managementu a práva při rozvoji regionů*. 1. vyd. Brno: Vydavatelství MU, 2006. ISBN 80-210-4095-5.
- RADVAN, Michal. Slevy na dani z příjmů fyzických osob. In: SUCHOŽA, J., HUSÁR, J. (eds.). *Právo, obchod, ekonomika IV*. 1. vyd. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2014. ISBN 978-80-8152-164-5.
- RADVAN, Michal. Zneužití práva důchodci při uplatnění slevy na dani. In: *Dny práva 2014 - Days of Law 2014: Část VIII. Zneužití práva a svévolie při veřejné finanční činnosti*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7914-4.
- REBHAHN, Robert. In: NEUMAYR, Matthias, REISSNER, Gert-Peter (eds). *Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht – Band 1*. 2. vyd. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2011.
- SEDLÁČEK, Jaromír. Časový střet zákonů. In: ROUČEK, František, SEDLÁČEK, Jaromír. *Komentář ke československému obecnému zákoníku občanskému a občanské právo platné na Slovensku a v Podkarpatské Rusi*. Praha: Právnícké knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1935.
- SPÁČIL, Bedřich. *Teorie finančního práva*. Praha: Orbis 1970.
- ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. Retroaktivita z pohledu ústavního práva. In: *Dny veřejného práva, sborník z mezinárodní konference*. Brno: Masarykova univerzita, 2007. ISBN 978-80-210-4430-2.
- ŠIMKA, Karel. Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*. 2014, č. 4.

- ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-881-9.
- ŠTENPIEN, Erik. *Tripartitum*. Bratislava: Eurokodex, 2008. ISBN 978-80-89363-24-7.
- ŠTĚTKA, Jan. Ten, který rozjel švarcsystém a skončil na dlažbě. *iHNed.cz* [online]. Publikováno dne 15. 7. 2011 [cit. 19. 9. 2016]. Dostupné na: <http://ekonom.ihned.cz/c1-52306170-ten-ktery-rozjel-svarcsystem-a-skoncil-na-dlazbe>
- ŠUBRT, Bořivoj, TREZZIOVÁ, Dana. Závislá práce, nelegální práce a „švarcsystém“ od 1. 1. 2012 – II. část. *Práce a mzda*, 2012, roč. 60, č. 1. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. dne 29. 9. 2016].
- ŠUBRT, Bořivoj, TREZZIOVÁ, Dana. Závislá práce, nelegální práce a „švarcsystém“ od 1. 1. 2012 – I. část. *Práce a mzda*, 2011, roč. 59, č. 12. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. dne 30. 9. 2016].
- TESAŘ, L. Návrh změny současného zákona o rozpočtovém určení daní/2. *Moderní obec*. 2008, roč. XIV., č. 4. ISSN 1211-0507. In: NETOLICKÝ, Martin. *Vztahy mezi články rozpočtové soustavy*. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 978-80-7399-978-0.
- THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003. ISBN 9041199233.
- THURONYI, Viktor. *Tax Law Design and Drafting. Vol. 2*. Washington: International Monetary Fund, 1998. ISBN 1-55775-633-3.
- VAN OS, Pieter. Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality. *EC Tax Review*. 2016, 25(4).
- VAN THIEL, Servaas. *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles*. 3. vyd. Amsterdam: IBFD, 2002. ISBN 90-76078-46-7
- VANČUROVÁ, Alena. Přednáška VŠE. In: ONDRÁČEK, Jiří. *Mezinárodní komparace stanovení základu daně z příjmů fyzických osob*. Praha, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Národohospodářská fakulta. Vedoucí práce Petr BARTOŇ.

- VEČEŘA, Miloš, URBANOVÁ, Martina. *Sociologie práva*. 2. upr. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2011. ISBN 978-80-7380-321-6.
- VEČEŘA, Miloš, URBANOVÁ, Martina. *Vybrané kapitoly ze sociologie práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7913-7.
- VLACH, Jan. *Možnosti sloučení výběru a vymáhání pojistného na sociální zabezpečení s výběrem a vymáháním daně z příjmů fyzických osob a s výběrem a vymáháním pojistného na všeobecné zdravotní pojištění*. Praha: Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, 2008. ISBN 978-80-87007-97-6. In: ONDRÁČEK, Jiří. *Mezinárodní komparace stanovení základu daně z příjmů fyzických osob*. Praha, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Národohospodářská fakulta. Vedoucí práce Petr BARTOŇ.
- VYBÍRAL, Roman. Zneužití práva a související pojmy v daňové oblasti. In: MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana, VALDHANS, Jiří. *DNY PRÁVA 2014 – DAYS OF LAW 2014: Část VIII. Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7914-4.
- VYBRAL, Vladimír. *Nástin československého práva finančního*. Praha-Brno: Orbis, 1934.
- ZACHOVÁ, Veronika, (ed.). Vývoj daňové judikatury v oblasti zneužití práva. In: MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana, VALDHANS, Jiří. *DNY PRÁVA 2014 – DAYS OF LAW 2014: Část VIII. Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7914-4.
- ZÁŘECKÝ, Pavel. K vývoji územní veřejné správy před přijetím Ústavy České republiky. In: *Deset let Ústavy České republiky. Východiska, stan, perspektivy*. Praha: Eurolex Bohemia, s. r. o., 2003. ISBN 80-86432-45-9.
- ŽMOLÍK Christian. Odčitelná položka z titulu výzkumu a vývoje. *Daně a právo v praxi*. 2013, č. 11. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 9. 2016].

Aktuální znění Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. *BDO.cz* [online]. Publikováno 17. 4. 2013 [cit. 28. 9. 2016].

Analýza odvodů OSVČ a zaměstnanců zpracovanou Asociací malých a středních podniků a živnostníků v ČR a serverem Podnikatel.cz, dostupná z: <https://www.businessinfo.cz/app/content/files/dokumenty/analiza-odvod-osvc-a-zamestnancu-amsp-podnikatel-cz-2015.pdf> [cit. dne 29. 9. 2016].

Anti Tax Avoidance Package. *European Commission: Taxation and Customs Union* [online]. 2016 [cit. 2016-10-17]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en

Communication from Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. Brussels: European Commission, 2015. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf

Dotace. *Wikipedia* [online]. Stránka byla naposledy editována 23. 6. 2016 v 09:31. [cit. 2016-09-29].

Důvodová zpráva k zákonu č. 194/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 9. 9. 2016].

Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (LIT28931CZ). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 24. 8. 2016].

EVROPSKÁ KOMISE. Daně ze zahraničních příjmů. *Europa.eu*. [online] [cit. 20. 9. 2016]. Dostupné z: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_cs.htm

EVROPSKÁ KOMISE. *Koordinace sociálního zabezpečení na úrovni EU*. *Europa.eu*. [online] [cit. 15. 9. 2016]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/social/main.jsp?langId= Koordinaace sociálního zabezpečení na úrovni EU cs & catId=849](http://ec.europa.eu/social/main.jsp?langId= Koordinaace%20sociálního%20zabezpečení%20na%20úrovni%20EU%20cs%20&catId=849)

- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR – sekce Veřejné rozpočty. *Státní rozpočet v kostce 2016*. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2016, 122 s. ISBN 978-80-85045-85-7.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Přehled platných smluv*. [online] [cit. 20. 9. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>
- Návrh směrnice rady ze dne 28. 1. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 17. 10. 2016]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026 & from=EN>
- OECD. *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*. Dostupné např. zde: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-on-articles.pdf>
- OECD. *Reforming Personal Income Tax* [online]. Paris: OECD, 2006 [vid. 26. 8. 2016]. Dostupné z: <https://www.ciaonet.org/attachments/11372/uploads>
- OECD. *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances: Action 6 - 2015 Final Report* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015, 107 p. [cit. 2016-03-16]. ISBN 978-926-4219-069. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>
- Pokyn D – 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *Finanční správa* [online]. Publikováno 1. 1. 2010 [cit. 28. 9. 2016], s. 2.
- Programové prohlášení vlády 2007*. [online]. Praha: Úřad vlády ČR, vydáno leden 2007 [cit. 2010-05-20]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2007-cr/mirek-topolanek-2/Programove-prohlaseni-vlady_1.pdf. In: NETOLICKÝ, Martin. *Vztahy mezi články rozpočtové soustavy*. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 978-80-7399-978-0.
- Přehled státního rozpočtu dostupný z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2015/statni-rozpocet/> [cit. dne 29. 9. 2016].

Sdělení komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů - Zintenzivnění boje proti nehlášené práci ze dne 24. 10. 2007, KOM/2007/0628.

Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2016. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf

Transfer. *Wikipedia* [online]. Stránka byla naposledy editována 26. 3. 2013 v 09:14 [cit. 2016-09-29].

VLÁDA. *Důvodová zpráva k zákonu č. 367/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony*, č. 367/2011 Dz.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 12. 1974 ve věci B.N.O. Walrave, L.J.N. Koch proti Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie a Federación Española Ciclismo, CELEX 61974CJ0036.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 7. 1976, ve věci Gaetano Donà v Mario Mantero, CELEX 61976J0013 či rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 4. 2000 ve věci Christelle Deliège v. Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, CELEX 61996J0051.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 12. 1995 ve věci Union royale belge des sociétés de football association ASBL v. Jean-Marc Bosman, CELEX 61993J0415.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie v rozhodnutí ze dne 27. 6. 1996, ve věci P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën, CELEX: 61994J0107 či v rozhodnutí téhož soudu ze dne 10. 12. 1991, ve věci Merci convenzionali porto di Genova SpA v Siderurgica Gabrielli SpA, CELEX: 61990J0179.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 10. 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG proti Finanzamt Neustadt, CELEX: 61995J0258.

C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker, 1995 E.C.R. I-225.

C-234-01, Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, 2003 E.C.R. I – 69933.

Nález Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky (pléna) ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92 [online]. Ústavní soud Slovenskej republiky [cit. 7. 8. 2016]. Dostupné z: http://portal.concourt.sk/Zbierka/1992/11_92s.pdf

Nález Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2001, sp. zn. II ÚS 304/98.

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03. Ústavní soud [online]. Ústavní soud, 2004 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=Pl-7-03>

Nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ve věci návrhu na zrušení části § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášený pod č. 162/2014 Sb. Ústavní soud [online]. Ústavní soud, 2014 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=84884&pos=1&cnt=1&typ=result>

Nález Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14.

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 8. 2015, sp. zn. I. ÚS 3566/2014.

Nález Ústavního soudu č. 271/2016 Sb. ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ve věci návrhu na zrušení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Ústavní soud [online]. Ústavní soud, 2016 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=93518&pos=1&cnt=1&typ=result>

Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 69/03.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. II. ÚS 698/07.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 3618/15.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2004, č. j. 2 Afs 62/2004-70 (publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS).

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2004-70.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 87/2007-66.

- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 111/2007-102.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2008, č. j. 2 Afs 14/2008-75.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, sp. zn. 7 Afs 72/2008.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008-97.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 26/2009-110.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012-30.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, sp. zn. 1 Afs 73/2011.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2014, č. j. 1 Afs 38/2012-131.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, sp. zn. 6 Afs 85/2014.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014-44.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2015, č. j. 8 Afs 203/2014-53.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2016, sp. zn. 2 Ads 151/2016.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, č. j. 2 Afs 265/2015-114.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, sp. zn. 6 Afs. 208/2015.

- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 6 Afs 208/2015-42.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 176/2004-140.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-55.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013 sp. zn. 1 Afs 101/2012.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014 sp. zn. 9 Afs 87/2012.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Ads 52/2014-37.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120.

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009-94.

Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 5. 2015, č. j. 10 Af 64/2014-35.

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015-33.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 5. 2016, č. j. 31 Af 6/2015-45.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2008, č. j. 22 Ca 332/2007-52.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2014, č. j. 22 Af 14/2010-141.

KOLEKTIV AUTORŮ

- doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.
- doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.
- Bc. Jiří Kappel
- JUDr. Johan Schweigl, Ph.D.
- Mgr. Michal Liška
- Mgr. Jan Neckář, Ph.D.
- Mgr. Petra Snopková
- JUDr. Ing. Michael Šefčík
- JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.
- Ing. Mgr. Stanislav Kouba

Vědecká redakce MU

prof. MUDr. Martin Bareš, Ph.D.; Ing. Radmila Droběnová, Ph.D.;
Mgr. Michaela Hanousková; doc. Mgr. Jana Horáková, Ph.D.;
doc. PhDr. Mgr. Tomáš Janík, 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.; Mgr. Iva Zlatušková;
doc. Mgr. Martin Zvonař, Ph.D.

Ediční rada PrF MU

doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D. (předseda);
prof. JUDr. Josef Bejček, CSc.; prof. JUDr. Jan Hurdík, DrSc.;
doc. JUDr. Věra Kalvodová, Dr.; prof. JUDr. Vladimír Kratochvíl, CSc.;
doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.; doc. JUDr. Radim Polčák, Ph.D.;
prof. JUDr. Petr Průcha, CSc.; doc. JUDr. Markéta Selucká, Ph.D.

DŮCHODOVÉ DANĚ

**doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D., doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.,
Bc. Jiří Kappel, JUDr. Johan Schweigl, Ph.D., Mgr. Michal Liška,
Mgr. Jan Neckář, Ph.D., Mgr. Petra Snopková, JUDr. Ing. Michael
Šefčík, JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D., Ing. Mgr. Stanislav Kouba**

Vydala Masarykova univerzita
Žerotínovo nám. 617/9, 601 77 Brno

Spisy Právnické fakulty MU č. 567 (řada teoretická, Edice Scientia)

Task: Point CZ, s.r.o., Milady Horákové 890/20, 602 00 Brno
1. vydání, 2016

ISBN 978-80-210-8395-0

www.law.muni.cz