



MASARYKOVA UNIVERZITA PRÁVNICKÁ FAKULTA

Michal Radvan, Damian Czudek,
Tereza Čejková, Michal Liška,
Petra Lišková, Zuzana Marethová,
Nikol Nevečeřalová, Martin Škop

PŘÍMÉ DANĚ A JEJICH SPRÁVA V JUDIKATUŘE

ACTA UNIVERSITATIS BRUNENSIS

IURIDICA
Editio Scientia

vol. 635

SPISY PRÁVNICKÉ FAKULTY
MASARYKOVY UNIVERZITY

řada teoretická, Edice Scientia
svazek č. 635

PŘÍMÉ DANĚ A JEJICH SPRÁVA V JUDIKATUŘE

Michal Radvan, Damian Czudek, Tereza Čejková, Michal Liška,
Petra Lišková, Zuzana Marethová, Nikol Nevečeřalová a Martin Škop

Masarykova univerzita
Brno 2018

Vzor citace

RADVAN, Michal, Tereza ČEJKOVÁ, Michal LIŠKA, Petra LIŠKOVÁ, Zuzana MARETHOVÁ, Nikol NEVEČEŘALOVÁ a Martin ŠKOP. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2018. 278 s. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, Edice Scientia, sv. č. 635. ISBN 978-80-210-9084-2 (brož.), 978-80-210-9085-9 (online)

CIP - Katalogizace v knize

Radvan, Michal

Přímé daně a jejich správa v judikatuře / Damian Czudek, Tereza Čejková, Michal Liška, Petra Lišková, Zuzana Marethová, Nikol Nevečeřalová a Martin Škop. -- 1. vydání. -- Brno: Masarykova univerzita, 2018. 278 stran. -- Spisy Právnické fakulty Masarykova univerzita, řada teoretická, Edice Scientia, svazek č. 635. ISBN 978-80-210-9084-2 (brož.), 978-80-210-9085-9 (online)

336.226* 351.72* 336.226.2* 336.225.67-028.27* (048.8:082)*

- přímé daně
- správa daní
- majetkové daně
- elektronická evidence tržeb
- kolektivní monografie

336.1/5 – Veřejné finance [4]

Monografie vznikla na Masarykově univerzitě v rámci projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře II“ číslo MUNI/A/1017/2017, podpořeného z prostředků účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum, kterou poskytlo MŠMT v roce 2018.

Autoři:

doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.	kap. 1, 10, 11, 15 (mimo 15.5)
Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D	kap. 17, 18, 21
Mgr. Tereza Čejková	kap. 14, 16, 20
Mgr. Michal Liška	kap. 2, 3, 8
Mgr. Petra Lišková	kap. 12, 13
Mgr. Zuzana Marethová	kap. 7, 9, 19
Mgr. Bc. Nikol Nevečeřalová	kap. 4, 5, 6
doc. JUDr. Mgr. Martin Škop, Ph.D.	kap. 15.5

Recenzenti: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
Ing. et Ing. Pavel Semerád, Ph.D.

Vedoucí kolektivu autorů děkuje Zdence Kolářové za pečlivou korekturu textu publikace.

© 2018 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-9084-2

ISBN 978-80-210-9085-9 (online : pdf)

OBSAH

Předmluva	11
-----------------	----

ČÁST PRVNÍ – DŮCHODOVÉ DANĚ

1 PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ A SAMOSTATNÉ ČINNOSTI.....	13
1.1 Úvod.....	13
1.2 Judikatura.....	15
1.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Ostravě.....	17
1.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	18
1.3 Analýza zákonného textu.....	21
1.4 Syntéza poznatků a závěr.....	23
2 SMĚNNÉ OBCHODY A SOUKROMOPRÁVNÍ ÚKONY V DAŇOVÉM PRÁVU	29
2.1 Úvod.....	29
2.2 Judikatura.....	32
2.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	32
2.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	33
2.3 Analýza zákonného textu.....	35
2.4 Syntéza poznatků a závěr.....	36
3 ESENCIÁLNÍ VÝDAJE.....	39
3.1 Úvod.....	39
3.2 Judikatura.....	40
3.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	41
3.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	42
3.3 Analýza zákonného textu.....	44
3.4 Syntéza poznatků a závěr.....	47
4 PROJEKT VÝZKUMU A VÝVOJE JAKO PÍSEMNÝ DOKUMENT.....	51
4.1 Úvod.....	51
4.2 Judikatura.....	51

4.2.1	Rozsudek Krajského soudu v Ostravě	52
4.2.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu	53
4.3	Analýza zákonného textu.....	55
4.4	Syntéza poznatků a závěr.....	57
5	VÝDAJE VYNALOŽENÉ NA DOSAŽENÍ, ZAJIŠTĚNÍ A UDRŽENÍ ZDANITELNÝCH PŘÍJMŮ	59
5.1	Úvod.....	59
5.2	Judikatura	59
5.2.1	Rozsudek Krajského soudu v Brně	61
5.2.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu	62
5.3	Analýza zákonného textu.....	64
5.4	Syntéza poznatků a závěr.....	66
6	PŘÍZVÁNÍ ZNALCE K POSOUZENÍ PROJEKTU VÝZKUMU A VÝVOJE.....	69
6.1	Úvod.....	69
6.2	Judikatura	70
6.2.1	Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové	71
6.2.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu	72
6.3	Analýza zákonného textu.....	74
6.4	Syntéza poznatků a závěr.....	75
7	POVAHA SLEVY NA DANI PODLE § 35 ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	79
7.1	Úvod.....	79
7.2	Judikatura	80
7.2.1	Rozsudek Krajského soudu v Ostravě	81
7.3	Analýza zákonného textu.....	83
7.4	Syntéza poznatků a závěr.....	84
8	DŮKAZNÍ BŘEMENO, DAŇOVĚ ÚČINNÝ VÝDAJ A DEKLAROVANÝ DODAVATEL	87
8.1	Úvod.....	87
8.2	Judikatura	89

8.2.1	Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	90
8.2.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	91
8.3	Analýza zákonného textu.....	93
8.4	Syntéza poznatků a závěr.....	94
9	MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	97
9.1	Úvod.....	97
9.2	Judikatura.....	98
9.2.1	Případ I.....	98
9.2.1.1	<i>Rozsudek Krajského soudu v Brně.....</i>	102
9.2.1.2	<i>Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....</i>	104
9.2.2	Případ II.....	107
9.2.2.1	<i>Rozsudek Městského soudu v Praze.....</i>	109
9.2.2.2	<i>Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....</i>	110
9.3	Analýza zákonného textu.....	114
9.4	Syntéza poznatků a závěr.....	115

ČÁST DRUHÁ – MAJETKOVÉ DANĚ

10	SAZBA DANĚ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ.....	117
10.1	Úvod.....	117
10.2	Judikatura.....	118
10.2.1	Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	118
10.2.2	Rozhodování Nejvyššího správního soudu.....	119
10.3	Analýza zákonného textu.....	120
10.4	Syntéza poznatků a závěr.....	121
11	ZÁKLAD DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ.....	123
11.1	Úvod.....	123
11.2	Judikatura.....	124
11.2.1	Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích.....	124
11.2.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	125
11.3	Analýza zákonného textu.....	127
11.4	Syntéza poznatků a závěr.....	130

ČÁST TŘETÍ – DALŠÍ PŘÍMÉ DANĚ *SENSU LARGO* A ODVODY

12 ODVOD ZA PORUŠENÍ ROZPOČTOVÉ KÁZNĚ	135
12.1 Úvod.....	135
12.2 Judikatura	137
12.2.1 Jednoznačnost, srozumitelnost a určitost podmínek poskytnutí dotace.....	138
12.2.1.1 <i>Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích</i>	142
12.2.1.2 <i>Rozsudek Nejvyššího správního soudu</i>	144
12.2.1.3 <i>Druhý rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích</i>	146
12.2.2 Princip proporcionality.....	146
12.2.2.1 <i>Rozsudek Krajského soudu v Ostravě</i>	148
12.2.2.2 <i>Usnesení Nejvyššího správního soudu</i>	150
12.3 Analýza zákonného textu.....	152
12.4 Syntéza poznatků a závěr.....	154
13 VAZBY DAŇOVÉHO A INSOLVENČNÍHO ŘÍZENÍ (ODVOD ZA PORUŠENÍ ROZPOČTOVÉ KÁZNĚ).....	157
13.1 Úvod.....	157
13.2 Judikatura	158
13.2.1 <i>Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích</i>	160
13.2.2 <i>Rozsudek Vrchního soudu v Praze</i>	161
13.2.3 <i>Rozsudek Nejvyššího soudu</i>	163
13.3 Analýza zákonného textu.....	167
13.4 Syntéza poznatků a závěr.....	168
14 POPLATEK ZA UŽÍVÁNÍ VEŘEJNÉHO PROSTRANSTVÍ VS. SMLOUVA O NÁJMU	171
14.1 Úvod.....	171
14.2 Judikatura	172
14.2.1 <i>Rozsudek Krajského soudu v Brně</i>	172
14.2.2 <i>Rozsudek Nejvyššího správního soudu</i>	173
14.3 Analýza zákonného textu.....	174
14.4 Syntéza poznatků a závěr.....	176

ČÁST ČTVRTÁ – EVIDENCE V DAŇOVÉM PRÁVU

15 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB	179
15.1 Úvod.....	179
15.2 Judikatura – Nález Pléna Ústavního soudu.....	180
15.3 Analýza zákonného textu.....	185
15.4 Syntéza poznatků a závěr.....	187
15.5 Doslov k vázanosti soudu návrhem – Martin Škop.....	195
16 OKAMŽIK ZJIŠTĚNÍ MANKA JAKO ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ.....	199
16.1 Úvod.....	199
16.2 Judikatura	200
16.2.1 Rozsudek Krajského soud v Ostravě.....	200
16.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu	201
16.3 Analýza zákonného textu.....	202
16.4 Syntéza poznatků a závěr.....	204

ČÁST PÁTÁ – VYBRANÉ ASPEKTY SPRÁVY PŘÍMÝCH DANÍ

17 ŽÁDOST O PRODLOUŽENÍ LHŮTY K PROVEDENÍ ÚKONU.....	207
17.1 Úvod.....	207
17.2 Judikatura	207
17.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	208
17.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu	209
17.3 Analýza zákonného textu.....	210
17.4 Syntéza poznatků a závěr.....	212
18 DAŇOVÁ KONTROLA – NEZÁKONNÝ ZÁSAH	215
18.1 Úvod.....	215
18.2 Judikatura	216
18.3 Analýza zákonného textu.....	220
18.4 Syntéza poznatků a závěr.....	222

19 PRÁVNÍ POVAHA STANOVENÍ TERMÍNU K PROJEDNÁNÍ ZPRÁVY O DAŇOVÉ KONTROLE.....	227
19.1 Úvod.....	227
19.2 Judikatura	229
19.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	231
19.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu	232
19.2.3 Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	235
19.3 Analýza zákonného textu.....	236
19.4 Syntéza poznatků a závěr.....	238
20 DOBROVOLNÉ SPLNĚNÍ POVINNOSTI PŘED ZAHÁJENÍM DAŇOVÉ EXEKUCE	239
20.1 Úvod.....	239
20.2 Judikatura	240
20.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Plzni.....	240
20.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu	241
20.3 Analýza zákonného textu.....	243
20.4 Syntéza poznatků a závěr.....	244
21 NE BIS IN IDEM A DOPADY DO DAŇOVÉHO PROCESU	245
21.1 Úvod.....	245
21.2 Judikatura	247
21.2.1 Rozsudek Nejvyššího správního soudu	248
21.2.2 Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva	251
21.2.3 Rozsudek Nejvyššího soudu.....	252
21.3 Analýza zákonného textu.....	255
21.4 Syntéza poznatků a závěr.....	259
Literatura a další použité zdroje.....	263

PŘEDMLUVA

Předkládaná monografie nazvaná *Přímé daně a jejich správa v judikatuře* do jisté míry navazuje na publikaci *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*¹ vydanou v roce 2014. Ta vzbudila mezi odbornou veřejností poměrně široký zájem, když poprvé kriticky analyzovala judikaturu soudů v oblasti daňového práva. Nově utvořený kolektiv autorů chce na tuto knihu navázat a klade si znovu vcelku ambiciózní cíl, kterým je na vybraných aspektech přímých daní zhodnotit interpretaci a aplikaci daňověprávních norem.

Autoři – vědečtí pracovníci a doktorandi Právnické fakulty Masarykovy univerzity – si zvolili dvě desítky rozhodnutí tuzemských soudů převážně z období let 2015 až 2018. Klíčem pro volbu bylo zejména odborné zaměření každého autora a pochopitelně také význam rozhodnutí pro teorii a praxi v oblasti daňového práva.

Monografie je rozdělena na pět částí, přičemž první dvě jsou zaměřeny na klasické důchodové a majetkové daně. Třetí část je věnována dalším přímým daním *sensu largo* vč. odvodů. Do části o evidenci daní v daňovém právu zařadili autoři problematiku účetnictví a elektronické evidence tržeb. Zde se objevil prostor pro úvahy týkající se rozhodování soudu nad rámec návrhu. A protože autoři jsou specialisté především v oblasti daňového práva, jako speciální host byl do týmu přizván Martin Škop. Poslední část monografie pak navazuje na převážně hmotněprávní regulaci právní úpravou správy daní. Materií daňového procesu totiž nelze při výzkumu přímých daní přehlížet, neboť daňový proces tvoří procesní rámec veškerých přímých daní (resp. všech daní *sensu largo* obecně) a bez něj by hmotněprávní předpisy představovaly pouhé nerealizovatelné a nevymahatelné proklamace.

Struktura kapitol je shodná a neliší se od publikace z roku 2014: autoři vždy uvádí primární problém, aby následně popsali a kriticky analyzovali příslušnou judikaturu a související zákonnou úpravu týkající se zvoleného institutu. Po komparaci obou těchto vstupních informací vytváří závěry a případně konstruují doporučení *de lege ferenda* pro zákonodárce. Výstup je možné pokládat

¹ RADVAN, M., P. MRKÝVKA, J. KRANECOVÁ, M. JANOVEC a M. VALACHOVÁ. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-7702-7.

za multioborový, neboť většina institutů je zkoumána nejen z pohledu daňově-právního: interpretace a následná aplikace je nutně ovlivněna i dalšími právními odvětvími a není vyloučen ani přesah mimo právo, do oblasti ekonomie.

Obecným závěrem, který plyne jak z jednotlivých kapitol této monografie, tak z dlouhodobé zkušenosti pedagoga a vědce na právnické fakultě, je nerovnoměrná kvalita rozhodnutí českých soudů v oblasti daňového práva. Názory jednotlivých soudů, soudců, daňových expertů (nejen právníků), daňových poradců, legislativců, úředních osob správců daně i samotných poplatníků se velmi často diametrálně liší. Jen obtížně tak může být dodržována zásada právní jistoty, potažmo legitimního očekávání. Jiné názory panují také ve vnímání daní. Pakliže skupina soudců Ústavního soudu v odlišném stanovisku uvede, že „*ne vždy je daňová disciplína tou největší hodnotou (legitimním cílem). Někdy by zájem na ní měl poněkud ustoupit tomu, aby byla zachována silná vrstva aktivních, tvořivých, sebevědomých a odvážných lidí, kteří v podnikání riskují svou existenci, místo aby se nechali zaměstnat*“², považují to za nebezpečné. Zákony by přece měly platit pro všechny bez rozdílu. Také judikatura by neměla rozdělovat společnost, v tomto konkrétním případě podnikatele a zaměstnance. Soudy by si měly dát pozor i na to, aby se nestaly (v případě Ústavního soudu až příliš aktivními) negativními zákonodárci. Z posuzovaných případů se to týká nejen elektronické evidence tržeb, o které rozhodoval Ústavní soud, ale např. také švarcsystému: ze zdůvodnění Nejvyššího správního soudu totiž plyne, že zákonodárce nemá prakticky žádnou možnost upravit *de lege ferenda* odlišný systém zdaňování ve prospěch závislé činnosti. Bohužel zainteresované strany nemají v České republice vytvořenou platformu, na které by si vzájemně vyjasnily své názory a stanoviska, a přispěly tak nejen ke kvalitě rozhodnutí správních orgánů a soudů, ale především ke kvalitě daňověprávních norem. Mějme na paměti, že soudci správních soudů neposuzují pouze daňové kauzy, ale jejich záběr musí být nutně mnohem širší. Zákonodárci pak nemají ve většině případů žádné právní vzdělání. Právě proto je nezbytné, aby zásadní otázky daňového práva byly konzultovány s odbornou veřejností, a to jak již při přípravě právních norem, tak i při rozhodování soudů.

Brno, srpen 2018

Za autorský kolektiv Michal Radvan

² Bod II odlišného stanoviska Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře proti výroku IV. („*Ve zbyvajících částí se návrh zamítá.*“) nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

ČÁST PRVNÍ – DŮCHODOVÉ DANĚ

1 PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ A SAMOSTATNÉ ČINNOSTI

1.1 Úvod

Relativně velké rozdíly mezi zdaněním práce a podnikáním v České republice mají dopad na konstrukci soukromoprávních vztahů mezi zadavatelem práce/plnění a vykonavatelem takové činnosti. Tyto aspekty se promítají nejen do oblasti daňovéprávní regulace, ale mají vliv i na oblast pracovního práva, práva sociálního zabezpečení, kontraktačního práva atd. „Uzavírání namísto pracovního poměru obchodních smluv s osobami vlastnicími živnostenské oprávnění“³ 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,⁴ je v odborné literatuře označován jako švarcsystém. Jeho historii a vymezení se velmi podrobně věnuje ve své publikaci Liška.⁵

Jakkoliv historicky zákonodárce proti švarcsystému bojoval,⁶ vymýtit se jej nepodařilo. Důvodem je především fakt, že tento systém vyhovuje jak zadavateli práce, tak i jejímu vykonavateli, a to zejména z důvodů daňových. Především „zaměstnavatel“ nemusí za svého zaměstnance hradit zdravotní a sociální odvody a vyplácí „zaměstnanci“ toliko „hrubou mzdu“. „Zaměstnanec“ pak na dani z příjmů fyzických osob zaplatí mnohem méně, protože jeho základem daně ze samostatné činnosti jsou příjmy snížené o výdaje, obvykle paušální až do výše 80 procent. Pokud by své příjmy zdaňoval jako skutečný zaměstnanec, základ daně ze závislé činnosti by byl stanoven jako součet hrubé mzdy a pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění placeného zaměstnavatelem. Dílčí základ daně ze samostatné

³ BĚLINA, M. *Zákoník práce: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 30. ISBN 978-80-7400-290-8.

⁴ BEZOUŠKA, P. Závislá práce. *Právní rozhledy*, roč. 16, č. 16, s. 579. ISSN 1210-6410.

⁵ LIŠKA, M. Švarcsystém. In: RADVAN, M., P. MRKÝVKA a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 103–126. ISBN 978-80-210-8395-0.

⁶ Srov. např. § 5 písm. e) bod 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

činnosti tak dosahuje 134 procent hrubé mzdy oproti dílčímu základu daně ze samostatné činnosti, který je možné snížit na pouhých 20 procent z odměny („hrubé mzdy“).

Švarcsystém má pochopitelně i své nevýhody, především na straně poskytovatele plnění. Ten nemá nárok na běžnou právní ochranu poskytovanou zákoníkem práce⁷ jako je např. dovolená, pracovní doba, výpověď apod. Výhody však převažují. Vedle ekonomických aspektů se jedná mj. o sníženou administrativní zátěž zadavatele plnění.

Judikatura českých soudů bohužel stojí na straně těch, kteří švarcsystém (nebojím se říci) zneužívají. Svědčí o tom relativně bohatá rozhodovací praxe správních soudů, především Nejvyššího správního soudu, která se netýká pouze běžných profesí, ale např. také profesionálních sportovců v kolektivních sportech. Byť jsem na dané téma již v minulosti publikoval,⁸ díky dalšímu vývoji potvrzujícímu podle mého názoru chybně nastolený trend je nezbytné se v rámci následujícího textu vrátit i do této oblasti. Přesto bude základem pro posouzení ekonomické i soudní praxe rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 84/2017-35 ze dne 28. února 2018.

Tato kapitola si klade za cíl vyjasnit rozdíly mezi předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé a ze samostatné činnosti. Vychází z hypotézy, že dosavadní judikatura správních soudů je chybná, neboť nereflktuje dostatečně obsah vztahů mezi subjekty, resp. jej nepřesně interpretuje, čímž dochází k nastolování nejen daňové nerovnosti mezi subjekty vykonávajícímu stejnou činnost.

⁷ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“).

⁸ RADVAN, M. Sportovci v kolektivních sportech. In: RADVAN, M. a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 60–70. ISBN 978-80-210-7702-7. RADVAN, M. a J. NECKÁŘ. Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*, Vol. 1, no. 1, s. 40–46. ISSN 2498-6275. RADVAN, M. Lafatova daňová klíčka by neměla být přípustná. *Česká pozice – Lidové noviny* [online] [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna-fqt-/tema.aspx?c=A170808_002610_pozice-tema_lube

1.2 Judikatura

Podnikatel – fyzická osoba J. Š. uzavíral se společností PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a. s. rámcové smlouvy o dílo na dobu určitou, vždy v délce jednoho roku, kdy dílem bylo zateplení budov, malování, dlažby, obklady a další obdobné stavební práce. J. Š. přitom neměl žádné zaměstnance a svou činnost vykonával prostřednictvím subdodavatelů – fyzických osob podnikajících na základě živnostenského oprávnění. Správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků prověřoval, zda práce, které byly jednotlivými subdodavateli fakturovány, naplňují znaky závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jako svědci byli vyslechnuti právě subdodavatelé, a to ve dvou fázích. U prvního výslechu tří svědků se mj. zjistilo, že vztah mezi J. Š. a subdodavateli byl dlouhodobý a soustavný, subdodavatelé nepracovali pro jinou osobu. Byli řízení J. Š. nebo jeho partáky, pracovali podle jejich pokynů a jejich práce jimi byla také kontrolována. Byla jim vedena měsíční evidence docházky (šichtovnice), stejně jako je to běžné u zaměstnanců. Práci nevykonávali na své náklady; základní pracovní pomůcky, ochranné prostředky, nářadí a DKP, tj. vodováhy, zednické lžice, pilky, metry, vrtačky, míchadla svářečky, lopaty, kladiva, rukavice a další pomůcky jim kupoval J. Š., což bylo potvrzeno výpisy z evidence příjmů a výdajů. Ten subdodavatelům doplácel i výdaje spojené s dopravou (formou finančních prostředků na benzín, nebo zvýšenou sazbou za hodinovou práci). Materiál zajišťoval objednatel, tj. převážně společnost PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a. s. Ta provedla i školení bezpečnosti práce. Faktury za svou práci vystavovali subdodavatelé v pravidelných měsíčních intervalech. Vyšší částky uvedené na faktuře stanovoval J. Š. Peníze za práci dostávali pravidelně obvykle kolem 15. dne následujícího měsíce. Odměna za práci byla vypočítávána jak podle odpracovaných hodin, tak podle výkonu, tedy množství a kvality odvedené práce.⁹ Pozdější výslech dalších svědků již za přítomnosti J. Š. a jeho zástupce přinesl zcela odlišná východiska: subdodavatelé si práci určovali a řídili sami, byl tam stavbyvedoucí, který práci rozděloval, a pokud nebyl, tak si vše

⁹ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2017, č. j. 22 Af 118/2014-86.

organizovali sami. J. Š. sdělil, že všechny zakázky řídil sám a zajišťoval chod všech prací a jednotlivé stavby kontroloval každý den. V jiné části protokolu sdělil, že příkazy jim uděloval on ve spolupráci se stavbyvedoucím z PÁTĚ STAVEBNÍ CZ, a. s. Smlouvy předložené J. Š. zase říkají, že zhotovitelem je vždy J. Š. a předmětem smlouvy je provést na svůj náklad a své nebezpečí pro objednatele dílo. Ve smlouvě nese J. Š. také odpovědnost za vady a platí sankce z prodlení. Správce daně dovodil, že subdodavatelé nepracovali pod svým jménem, na vlastní účet a na svou odpovědnost. Odpovědnost za škodu měl podle předložených smluv vždy zhotovitel J. Š., což nevylučuje, že v případě vzniku škody by byli subdodavatelé povinni J. Š. vzniklou škodu nahradit, což je běžné i v pracovněprávním vztahu. Pozdější výsledky přinesl i odlišné poznatky co se týče porizování náradí, nicméně sám J. Š. do protokolu sdělil, že je kupuje on (s výjimkou montérek). Tuto skutečnost prokazují i výpisy z evidence příjmů a výdajů. Skutečnost, že školení bezpečnosti práce, ochrany zdraví a požární ochrany prováděli stavbyvedoucí, měl J. Š. přímo zakotvenou např. v příloze k rámcové smlouvě se společností PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a. s.¹⁰

Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že „*mezi J. Š. a dodavateli služeb/prací nebylo sjednáno žádné konkrétní dílo, předmětem plnění byly výkony různých druhů stavebních činností, například odborné stavební práce (zateplení, termofasáda, dlažby, betonáže), pomocné práce, práce vedoucího čety, přičemž tato plnění nebyla blíže specifikována, pouze bylo ústně sjednáno provádění určitých druhů prací při realizaci díla J. Š. pro jeho smluvního partnera. Nebyly sepsány protokoly o předání a převzetí předmětu díla mezi subdodavateli a J. Š., nebylo dohodnuto, v jakých intervalech bude práce přebírána, nebyly sjednány záruční lhůty. Fakturace nebyla za provedení konkrétního díla, jako reálné zjištělého výsledku činnosti dodavatele, ale za provedené práce. Nejednalo se o provedení jistého konkrétního díla, jež by bylo definováno i skutečně realizováno v souladu s obchodním zákoníkem, nýbrž se jednalo o pravidelné, opakované provádění prací subdodavatelů, podle potřeb a pokynů J. Š. V závislém postavení na osobě plátce, J. Š., tak pracovníci vykonávali úkoly přímo související s poskytováním služeb, které J. Š. dělá navenek pro své smluvní partnery a které provádí na místech obvyklých pro jejich výkon pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Jednalo*

¹⁰ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2017, č. j. 22 Af 118/2014-86.

*se o činnosti související s plněním běžných úkolů, které podle ust. § 74 odst. 1 zákoníku práce, má žalobce jako zaměstnavatel zajišťovat především zaměstnanci v pracovním poměru.*¹¹

Správce daně dospěl k tomu, že byly naplněny znaky poměru obdobného pracovněprávnímu poměru ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tj. byla prokázána činnost skutečně závislá na osobě plátce příjmů, vykonávána v jeho organizační podřízenosti, jeho jménem, na jeho náklady, na jeho odpovědnost, v pravidelných časových úsecích a za pravidelně se opakující odměnu.¹² Byly vydány platební výměry na obě zdaňovací období, proti kterým podal J. Š. odvolání. Odvolací orgán odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil a J. Š. podal žaloby ke krajskému soudu.

1.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Ostravě

Krajský soud primárně posuzoval naplnění materiálních kritérií závislé činnosti podle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu.¹³ Dlouhodobost jako znak pouze závislé činnosti odmítl s poukazem na fakt, že i mezi podnikateli mohou vzniknout vztahy dlouhotrvající povahy.¹⁴ Zabýval se primárně samotným vztahem mezi subjekty a tím, zda má skutečný, účastníky vztahu zamýšlený obsah. Dále se zabýval tím, zda ten, kdo poskytuje specifické plnění, je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji poměr váže. Dospěl k závěru, že byly naplněny znaky závislé činnosti, konkrétně v těchto aspektech:¹⁵

- příjmy subdodavatelů/pracovníků se shodují s výdaji J. Š.,
- faktury byly vystavovány v pravidelných intervalech,
- pracovníci vykonávali činnost pouze pro J. Š.,
- činnost byla vykonávána dlouhodobě,¹⁶
- veškerou činnost organizoval a kontroloval J. Š.,
- většinu pracovních pomůcek zajišťoval J. Š.,
- J. Š. odpovídal za škody,

¹¹ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2017, č. j. 22 Af 118/2014-86.

¹² Ibid.

¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70.

¹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008-97.

¹⁵ 22 Af 118/2014-86, op. cit.

¹⁶ Zde si soud protičeří, nicméně osobně dlouhodobost chápu jako jeden z dalších podpůrných argumentů.

- pracovníci byli odměňováni podle odpracovaných hodin,
- způsob odměňování a výši odměny stanovoval J. Š.

Krajský soud se musel vypořádat se skutečností, že někteří subdodavatelé vykonávali činnost pro J. Š. na více místech, což by bylo možno za určitých okolností považovat za rozpor s definičním znakem závislosti. Právě skutečnost, že se jednalo o „*práce na stavbách, kdy subdodavatelé vykonávali činnost právě na základě pokynů J. Š., který sjednával rámcovou smlouvu na jednotlivé stavby, nebrání tato skutečnost tomu, aby byly činnosti subdodavatelů označeny jako závislé*“.¹⁷

Soud zkoumal také zásadu smluvní svobody. Poukázal na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu uvádějící, že daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby snížili svou daňovou povinnost, a to po zohlednění výhod a nevýhod toho určitého smluvního typu.¹⁸ Zejména se ale odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014-39 („*Judikatura postupně dospěla k závěru, že činnosti „obojetné“ povahy nespádají daňověprávně do kategorie nedovoleného „švarcsystému“. Nesmí však jít o předstírání samostatnosti a zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva.*“¹⁹) a konstatoval, že posuzovaný „*zjištěný, faktický vztah mezi žalobcem a subdodavatelem je vztahem zastírajícím právní vztah jiný*“ a že „*ve skutečnosti tyto vztahy naplnily veškeré znaky závislé činnosti definované pro účely daně z příjmů ust. § 6 zákona o daních z příjmů*“.²⁰ Krajský soud žaloby jako nedůvodné zamítl a J. Š. podal kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

1.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku²¹ odkázal na dva ze starších rozsudků,²² které zdůrazňují, že pro posouzení je stěžejní vzájemný vztah plátce a poplatníka a obsah tohoto vztahu, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi a zvolený smluvní typ. Pokud se s ohledem na povahu

¹⁷ 22 Af 118/2014-86, op. cit.

¹⁸ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2007, č. j. 8 Afs 31/2006-59, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.

¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014-39.

²⁰ 22 Af 118/2014-86, op. cit.

²¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 84/2017-35.

²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005-67; 2 Afs 16/2011-78, op. cit.

činnosti nabízí v rovině soukromého práva více alternativních smluvních úprav, mají smluvní strany právo zvážit výhody a nevýhody, vč. výhod daňových. „*Při hodnocení ujednání, u něhož nejsou žádné pochybnosti co do svobody projevené vůle obou smluvních aktérů, je namíste zdrženlivost státních orgánů.*“²³

Judikatura Nejvyššího správního soudu dělí činnosti na činnosti provozované výlučně jako nezávislá činnost, na činnosti „obojetné“ povahy (kam nejčastěji spadají menší živnostníci) a na činnosti ryze závislé. Činnosti obojetné povahy přitom daňověprávně nespádají do kategorie nedovoleného švarcsystému za podmínky, že nejde o předstírání samostatnosti a zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva.²⁴

Nejvyšší správní soud zopakoval kritéria pro posouzení obsahu pojmu závislá činnost:

- jedná se o činnost skutečně osobně závislou na osobě plátce, nepostačí výkon činnosti podle příslušných pokynů,
- závislost je dána zejména povahou vykonávané činnosti (práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele), zaměstnanec je vázán pokyny zaměstnavatele a je začleněn do organizační struktury,
- jsou stanoveny kontrolní a disciplinární oprávnění zaměstnavatele,
- zaměstnanec vykonává práci na účet zaměstnavatele a s využitím jeho prostředků,
- jedná se o činnost dlouhodobou a soustavnou, která není konzumována jednorázově, splněním určité věcné a žádoucím výsledkem definované povinnosti,
- vztah musí být úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný,
- zaměstnavatel na sebe přebírá hospodářské riziko a zaměstnanec se zřiká svobody využívat ve svůj prospěch šance, které se na trhu nabízejí,
- k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající.²⁵

²³ 2 Afs 16/2011-78, op. cit.

²⁴ 6 Afs 85/2014-39, op. cit.

²⁵ 2 Afs 62/2004-70, op. cit. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005-69. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35; 6 Afs 85/2014-39, op. cit.

Nejvyšší správní soud v posuzované věci nerozporoval skutkový stav zjištěný správcem daně a Krajským soudem v Ostravě. Nesouhlasil ovšem s dovzovanými závěry a poskytování služeb dodavatelů z materiálního hlediska nevyhodnotil jako závislou činnost. Podle názoru soudu totiž nenaplníuje nezbytné výše uvedené znaky. Poukázal mj. na fakt, že „*dlohodobý charakter spolupráce může být přítomen i při vztazích mezi podnikateli z důvodu oboustranné prospěšnosti či spokojenosti*“.²⁶ Dále uvedl, že „*ke plnění příkazů nedochází pouze v případě závislé činnosti, ale prakticky ve všech případech zadávání prací a činností*“.²⁷ Soud v argumentaci pro samostatnou činnost dodavatelů poukazuje na sníženou závislost dodavatelů na osobě objednatele (mohli odmítat nabízené zakázky, stanovovali si pracovní dobu i přestávky, odpovídali za způsobenou škodu a zajišťovali si dopravu, pracovní oděv i základní nářadí). Soud se vůbec nevypořádal s problematikou úkolování pracovníků a ke kontrole výsledků jejich práce banalizoval, že nelze jednoznačně určit, jaké intenzity dohled dosahoval. Tvrdí, že objednatel „*na sebe nepřevzal v plné míře hospodářské riziko ve smyslu nedosažení předpokládaných výsledků podnikání, neboť vyšší odměny stanovoval podle výše zakázky*“.²⁸ Přesto uzavřel, že „*závislost dodavatelů na osobě stěžovatele nedosahovala takové míry, aby jejich činnost mohla být podřazena pod závislou činnost*“.²⁹ Podpořil to mj. argumenty (byť v některých případech a contrario), že dodavatelé mohli odmítat zakázky a nebyli finančně závislí na odměně od jediného objednatele, mohli si relativně samostatně (protože pracovali v čtě a tedy museli spolupracovat) stanovit pracovní dobu.²⁸

Nejvyšší správní soud neshledal simulaci jiného právního úkonu v tom smyslu, že by objednatel přiměl dodavatele k uzavření smluv o dílo za pomoci ekonomického nátlaku či faktické ekonomické závislosti, a zdůraznil obecné principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.).²⁹ Nedospěl ani k závěru o zneužití práva. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě a související rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

²⁶ Srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 1 Afs 53/2011-208.

²⁷ Srov. též 2 Afs 62/2004-70, op. cit.

²⁸ 2 Afs 84/2017-35, op. cit.

²⁹ Srov. 7 Afs 143/2005-67, op. cit. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89.

1.3 Analýza zákonného textu

Příjmy ze závislé činnosti jsou vymezeny v § 6 zákona o daních z příjmů. Patří mezi ně vedle dalších příjmů³⁰ především plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a dále obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.

S ohledem na rozdílnou konstrukci dílčích základů daně ze závislé a ze samostatné činnosti popsanou výše mající vliv na celkovou daňovou povinnost poplatníka³¹ a také s ohledem na neexistenci ochrany zaměstnance mnoha ustanoveními zákoníku práce volí nejen zaměstnavatelé, ale i zaměstnanci raději jiný než pracovněprávní vztah. Jak vyplývá z výše uvedené bohaté judikatury, je preferována smluvní volnost za podmínky, že nejde o simulaci jiného právního úkonu, ekonomický nátlak či faktickou ekonomickou závislost. Jakkoliv ve většině případů bude zaměstnavatel v ekonomicky silnějším postavení než zaměstnanec a jistá ekonomická závislost zaměstnance na zaměstnavateli je zjevná, je jen obtížně dokazovatelné, že dochází ke zneužití práva a simulaci jiného právního úkonu (místo pracovněprávního vztahu je volena smlouva o dílo či jiná obdobná soukromoprávní dohoda). A to právě z toho důvodu, že daňově je pracovněprávní vztah nevýhodný pro obě strany vztahu.

Jestliže se v případě domnělého švarcsystému nejedná o klasický pracovněprávní vztah, je nutné zkoumat, zda nejde o obdobný poměr, v němž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. Protože právě kvůli množství různých vztahů, ve kterých jeden subjekt vykonává práci pro druhý subjekt, a to nejen na území České republiky, doplnil zákonodárce daný text do vymezení příjmů ze závislé činnosti vedle obvyklých pracovněprávních vztahů podle zejm. zákoníku práce

³⁰ Plnění v podobě funkčního požitku, příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným a komanditisty komanditní společnosti, odměny člena orgánu právnické osoby a likvidátora a příjmy ze závislé činnosti plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

³¹ Srov. např. RADVAN, M. Superhrubá mzda. In: RADVAN, M., P. MRKÝVKA a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 103–126. ISBN 978-80-210-8395-0.

a služebního zákona.³² Nejvyšší správní soud vymezil, že pojem závislá činnost „není totožný s pracovněprávním pojmem ‚závislá práce‘ (nájem pracovní síly za odměnu). Pro kvalifikaci příjmů podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů 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).“³³ Tímto soud víceméně zopakoval dnes již do jisté míry další judikaturou překonaný, přesto stále platný a použitelný pokyn Ministerstva financí č. D-285 z roku 2005.³⁴

Daný pokyn se pokusil vymezit závislou činností pomocí esenciálních a indikativních znaků. Shrnul, že pojetí závislé činnosti je založeno na materiálním posouzení: není rozhodující, na jakém formálním právním základě je předmětná činnost vykonávána. Stanovil materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat, protože „zákonně vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce se ukázalo... jako nedostačující a neschopné postihnout všechny reálné možné případy. Již ze samotné povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (pokynů) plátce dochází prakticky do určité míry ve všech případech zadávání prací a činností (dodavatelských zakázek), tedy nikoliv pouze v rámci pracovněprávních vztahů (i při subdodávkách si má objednavatel právo kontrolovat a blýdat dodavatele, zda práci koná podle jeho přání a případně subdodavatele korigovat svými příkazy).“³⁵

Pokyn D-285 stanovil, že definiční prvek závislosti při závislé činnosti je dán především povahou vykonávané činnosti, znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána a faktem, zda na uzavření pracovně-právního vztahu je dán zájem obou smluvních stran. Pokyn určil nejčastější znaky a okolnosti indikující vztah závislé činnosti:³⁶

- plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností,

³² Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů.

³³ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, sp. zn. 5 Afs 6/2012.

³⁴ MINISTERSTVO FINANCÍ. Pokyn č. D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti. *Finanční správa ČR* [online] [cit. 30. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-285.pdf>

³⁵ D-285, op. cit.

³⁶ Ibid.

- fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,
- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu,
- materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,
- vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby.

Velmi pregnančně vyložil daná pravidla též v souvislosti s aktuální judikaturou Liška.³⁷ Pro účely daňové je pro posouzení udílení pokynů nutno vycházet u každého jednotlivého případu také z následků neuposlechnutí těchto pokynů, z charakteru pokynů (četnost, obsah, odbornost...), z hodnocení výkonu činnosti či výsledku činnosti, z určení místa, doby a obsahu výkonu činnosti. Je možné posoudit závislou činnost i negativně ve vztahu k samostatné činnosti (nemožnost určit si dobu, místo a způsob výkonu činnosti a sjednat platební podmínky, prezentace podnikatele, vlastní provozovna, vlastní fakturace, vlastní technické a personální zázemí atd.). Je nezbytné zkoumat vůli stran. Liška pak doplňuje vedle definičních znaků závislé činnosti i indikativní znaky: osobní výkon činnosti, podřízenost a začlenění do organizační struktury, pravidelnost odměny za práci, soustavnost výkonu činnosti (pravidelnost pracovní doby a délka pracovního vztahu), povaha vykonávané činnosti, místo výkonu činnosti, materiální zázemí, exkluzivita služeb kooperanta a poskytování či kompenzace pracovněprávních výhod.

1.4 Syntéza poznatků a závěr

Závěry ve věci zdaňování závislé a samostatné činnosti, ke kterým během historického vývoje přispěla judikatura a odborná literatura, považují osobně

³⁷ LIŠKA, 2016, op. cit, s. 112–120. Obdobně LIŠKA, M. A Review of Current Case Law in the Matter of Misclassification of Employees as Independent Contractors in the Czech Republic. In: RADVAN, M., J. GLINIEČKA, T. SOWIŃSKI a P. MRKÝVKA (eds.). *The financial law towards challenges of the XXI century: Conference proceedings*. Brno: Masaryk University, 2017, s. 147–155, s. 151–154. ISBN 978-80-210-8516-9.

za dobré. Jak přepsal Nejvyšší správní soud z D pokynu Ministerstva financí, pojem závislá činnost „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 zákona o daních příjmů 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).“³⁸

Jakkoliv je možné vymezit obecná pravidla pro posuzování závislé činnosti pro účely zdaňování (osobní závislost, úkolování, kontrola, začlenění do organizační struktury, odměňování, poskytování vybavení atd.), je nezbytné zkoumat každý případ odděleně. Je třeba zdůraznit, že ne vždy musí být splněny všechny znaky závislé činnosti naráz. Zejména práce může být vykonávána na více místech (typicky stavby, ale také přednášková činnost atd.). Je možné pracovat i pro více zaměstnavatelů, a to nikoliv nutně dlouhodobě (např. sezónní práce ve stavebnictví, prodej vánočních kaprů a stromků; naopak krátkodobost není nutně znakem výkonu samostatné činnosti). Může se stát, že některé prostředky si hradí zaměstnanec sám (např. na právnické fakultě si pořizují zákony v podobě ÚZ).

Je třeba zaměřit se rovněž na vůli stran v souvislosti se zkoumáním zájmu stran na uzavření smlouvy určitého typu či „zastřenosti“ právního vztahu,³⁹ všimát si možného ekonomického nátlaku a faktické ekonomické závislosti.

S ohledem na výše uvedené, zejména na nezbytnost zkoumat každý případ odděleně, musím odmítnout klasifikaci činností provedenou Nejvyšším správním soudem (výlučně nezávislé činnosti, činnosti „obojetné“ povahy, činnosti ryze závislé). Činnosti obojetné povahy a dokonce i činnosti výlučně nezávislé (např. lékař pracující pro jiného lékaře/pro obchodní společnost), advokát pracující pro advokátní kancelář atd.) nadto ve specifických případech mohou daňověprávně spadat do kategorie nedovoleného švarcsystému.

³⁸ 5 Afs 6/2012, op. cit. D-285, op. cit.

³⁹ Blíže ŠIMKA, K. Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*, 2014, roč. 21, č. 4, s. 6–13. ISSN 1211-9946; Též 7 Afs 72/2008-97, op. cit.

V posuzované věci zdanění činnosti stavebních dělníků se závěry Nejvyššího správního soudu neshodují a přikláním se k názoru krajského soudu, že se jednalo o závislou činnost. Částečně má jistě pravdu Nejvyšší správní soud, a to ve vyhodnocení dlouhodobosti („*dlouhodobý charakter spolupráce může být přítomen i při vztažích mezi podnikateli*“⁴⁰) a úkolování („*ke plnění příkazů nedochází pouze v případě závislé činnosti, ale prakticky ve všech případech zadávání prací a činnosti*“⁴¹). Z provedeného dokazování však vyplývá, že závislost dodavatelů na osobě objednatele spíše existovala. Např. dodavatelé sice mohli odmítat nabízené zakázky, ale byli na objednateli ekonomicky závislí, neboť s jednou výjimkou pracovali jen pro něj a neměli jiné objednatele.⁴² Dokonce bylo prokázáno, že někdy méně výnosné zakázky dorovnával objednatel ze zisku z jiných zakázek. Je zcela běžné, že stavební dělníci si sami stanovují přestávky v práci s ohledem na postup prací. Pracovní doba však byla relativně pevně stanovena. Odpovědnost za způsobenou škodu nese jak zaměstnanec, tak dodavatel. Dopravu si dělníci zajišťovali sami, ale dostávali za to vyšší odměnu nebo jim byly náklady na dopravu proplaceny. Bylo prokázáno, že obdrželi od objednatele základní náradí a stroje. Nejvyšší správní soud se vůbec nevypořádal s problematikou úkolování pracovníků a ke kontrole výsledků jejich práce banalizoval, že nelze jednoznačně určit, jaké intenzity dohled dosahoval. Tvrdí-li soud, že při samotném provedení prací dodavatelé požívali nezanedbatelnou volnost, pak musím oponovat, že až na výjimky (např. piloti a další velmi regulované činnosti) má volnost při samostatném provádění práce každý, i typický zaměstnanec (např. pedagog na vysoké škole či soudce).

Nejedná se o první případ, kdy se v podřazení činnosti do jednotlivých druhů příjmů podle zákona o daních z příjmů s Nejvyšším správním soudem neshodují. Jedním z hojně citovaných je rozhodnutí týkající se sportovců v kolektivních sportech, jejichž příjmy také řadí Nejvyšší správní soud mezi

⁴⁰ 2 Afs 84/2017-35, op. cit.

⁴¹ Ibid.

⁴² V tomto směru navíc připusťme, že někteří podnikatelé především ve stavebnictví z tohoto důvodu založili několik dalších společností se stejným předmětem podnikání, aby správci daně „dokázali“, že jejich „zaměstnanci“ pracují pro více objednatelů. Ani v daném případě se dodavatelé plně nezřekli možnosti využívat šance, které nabízí trh práce (podle soudu znak závislé činnosti), neboť minimálně jeden z nich potvrdil, že nepracoval pouze pro stěžovatele.

příjmy ze samostatné činnosti.⁴³ Zde soud uvedl, že z daňového hlediska může sportovec (v kolektivním sportu) působit též jako osoba samostatně výdělečně činná. V několika publikacích jsem podrobně rozebral důvody, proč podle mého názoru není takový závěr správný, co se týče příjmů obdržovaných sportovcem v kolektivním sportu od svého klubu. Dospěl jsem k závěru, že tzv. profesionální smlouvy sportovců v oblasti kolektivních sportů naplňují kumulativně veškeré znaky poměru obdobného poměrům pracovníprávním, služebním nebo členským, a proto by měly být zdaňovány v rámci dílčího základu daně ze závislé činnosti.⁴⁴ Berní správa se nicméně podřídila verdiktu Nejvyššího správního soudu a sportovce v kolektivních sportech nadále nepovažuje za osoby mající povinnost zdaňovat své příjmy ze závislé činnosti. Místo toho dovodila, že se jedná o nezávislé povolání. To však Nejvyšší správní soud za správné nepovažuje.⁴⁵ V tomto směru musím dát soudcům za pravdu: neexistuje legální definice pojmu „nezávislé povolání“ a byť by teoreticky mohl být výkon profesionálního sportovce v kolektivním sportu považován za nezávislé povolání (takový závěr však nepodporuji), zcela jistě není možné daňový subjekt nutit, aby zvolil způsob zdaňování vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu (při výkonu nezávislého povolání mohou paušální výdaje dosahovat maximálně 40 % příjmů, kdežto u živnosti 60 % a daňová povinnost je tak nižší). Nicméně nemohu se ztotožnit se závěry soudu, že činnost profesionálních sportovců v kolektivních sportech patří mezi živnosti. Soud bohužel promeškal příležitost a nerozporoval závěry svých kolegů učiněné v roce 2011. Podporuje nerovné postavení sportovců individuálních (ze svých příjmů hradících odměny svému týmu, letenky, ubytování, sportovní vybavení a oblečení atd.) a sportovců v kolektivních sportech (nemají obvykle vysoké skutečné výdaje a uplatňují výdajový paušál).

Na rozdíl od Nejvyššího správního soudu vidím v konkrétním případě stavebních dělníků simulaci jiného právního úkonu a domnívám se, že došlo ke zneužití práva. Jím judikatura Nejvyššího správního soudu rozumí situaci, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato zcela nedůvodně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních

⁴³ 2 Afs 16/2011-78, op. cit.

⁴⁴ RADVAN, 2014, op. cit.; RADVAN, NECKÁŘ, op. cit.

⁴⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.

členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti.⁴⁶ V případě sportovců v kolektivních sportech se pak o simulaci jiného právního úkonu nejedná, pouze interpretaci soudu nepovažují za správnou.

Hypotéza, že dosavadní judikatura správních soudů je chybná, neboť nereflektuje dostatečně obsah vztahů mezi subjekty, resp. jej nepřesně interpretuje, čímž dochází k nastolování nejen daňové nerovnosti mezi subjekty vykonávajícímu stejnou činnost, byla bohužel potvrzena. Judikatura Nejvyššího správního soudu, byť teoreticky ne zcela špatně nastavená, bohužel interpretací jednotlivých kauz neumožňuje jiný závěr než konstatování, že kdykoliv je posuzovaná činnost na hraně závislé a samostatné, přikloní se k činnosti samostatné (protože daňově výhodnější a tudíž mezi subjekty volené). Nedokážu zformulovat pro zákonodárce žádnou textaci zákona, která by znamenala odlišný systém zdaňování ve prospěch závislé činnosti. Ledaže dojde k zásadnějším změnám a zaniknou podstatné rozdíly v konstrukci jednotlivých dílčích základů daně podle § 6 a § 7 (resp. i § 10) zákona o daních z příjmů. To nám ostatně doporučuje i Evropská unie v rámci boje s nelegální prací.

V této souvislosti navrhuji např. možnost zaměstnanců snížit si základ daně o výdaje související s dosažením příjmu (typicky náklady na cestu do práce, na oblečení apod.), a to spíše formou paušálního výdaje (pevnou částkou či procentem z příjmu, event. zafixovaného maximální částkou) než skutečnými výdaji. Je třeba snížit neopodstatněně vysoké paušální výdaje pro samostatnou činnost, které nepřímo vybízejí ke švarcsystému. A konečně je třeba odstranit superhrubou mzdu jakožto dílčí základ daně ze samostatné činnosti.⁴⁷ Co se sportovců týče, nejsem zastáncem častých novelizací, ale v tomto dílčím případě připouštím nutnost vymezit a sjednotit postavení profesionálních sportovců a jejich zdaňování pravděpodobně novým zákonem o sportu.

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.

⁴⁷ RADVAN, 2016, op. cit.

2 SMĚNNÉ OBCHODY A SOUKROMOPRÁVNÍ ÚKONY V DAŇOVÉM PRÁVU

2.1 Úvod

V běžném životě, jakož i zprostředkovaně v judikatuře správních soudů, často dochází k interakci soukromého a veřejného práva. Může jít takřkajíc o střet, doplňování se, vzájemnou výpomoc a další myslitelné formy vztahů. Typickým představitelem vztahu ve formě střetu mezi těmito světy jsou principy. Zatímco smluvní právo je ovládáno zásadou autonomie vůle⁴⁸ či obecně legální licencí,⁴⁹ je pro právo veřejné stěžejní zásadou tzv. enumerativnost veřejnoprávních pretenzí.⁵⁰ Rozdíly mezi těmito systémy jsou značné. V klasické nauce právní a právní teorii se pojednává o dualismu práva.⁵¹ Teorii a kritérií rozlišování práva je hned několik.⁵²

⁴⁸ *Zásada autonomie vůle bývá charakterizována jako široká možnost soukromoprávních subjektů utvářet soukromoprávní vztahy podle jejich svobodné vůle, tím umožňuje jejich sebeurčení.* (HURDÍK, J. a P. LAVICKÝ. *Systém zásad soukromého práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2010, s. 82. ISBN 978-80-210-5063-1). Smluvní volnost či svoboda (k zaměnitelnosti těchto pojmů srov. ŠVESTKA, J. In: KNAPPOVÁ, M., J. ŠVESTKA, J. DVORÁK a kol. *Občanské právo hmotné. Svazek II*. 4. vyd. Praha: Aspi, 2005, s. 30. Dostupné z: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 31. 7. 2018]).

Aplikace soukromoprávních principů je velmi výstižně zachycena v závěrech nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2013, sp. zn. IV. ÚS 1783/11 či v nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2016, sp. zn. I. ÚS 190/15 a v zde citované judikatuře.

⁴⁹ Srov. čl. 2 odst. 3 Ústavy (blíže GERLOCH, A. Legální licence. In: HENDRYCH, D., M. BĚLINA, J. FIALA, P. SÁMAL, P. ŠTURMA, I. ŠTENGLOVÁ a M. KARFÍKOVÁ. *Právní slovník*. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009).

⁵⁰ Fakticky se jedná o protipól principu legální licence.

Někdy též nazývána zásadou objektivit (srov. důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník [dále jen „občanský zákoník“ nebo „OZ“]).

⁵¹ Právní dualismus má své kořeny již v římské dichotomii: ius publicum a ius privatum (srov. WEYR, F. *Teorie práva*. Praha: Orbis 1936, s. 112).

⁵² V odborné literatuře se jde setkat se dvěma hlavními proudy, co se týče převažujících zásad práva soukromého. Jeden zdůrazňuje zásadu rovnosti (srov. KNAPPOVÁ, M., J. ŠVESTKA et al., *Občanské právo hmotné, Svazek I*. 3. vyd. Praha: ASPI, s. 41 a 47; KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 68. ISBN 80-7179-028-1), druhý právě výše zmíněnou autonomii vůle a potažmo i smluvní volnost (FIALA, J. et al. *Občanské právo hmotné*. 3. vyd. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, s. 18). V občanském zákoníku převážila posleďně zmíněná zásada (srov. § 1 odst. 2 či ŠVESTKA, J., J. DVORÁK, J. FIALA a kol. *Občanský zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. ISBN 978-80-7478-369-2).

Přes veškeré zpochybňování a někdy i popírání se ukazuje, „že i v dnešní době *zůstává tradiční dělení práva funkční*“,⁵³ což zdůrazňuje i důvodová zpráva k občanskému zákoníku. V této se především podává, že „[s]oukromé právo *otvírá co nejdíší prostor soukromé iniciativě jednotlivce a svobodnému utváření soukromého života. Naproti tomu veřejné právo upravuje organizaci, působnost a činnost orgánů veřejné moci.*“⁵⁴ V důvodové zprávě se vyslovuje závěr, že oba právní podsystemy jsou uspořádány odlišným způsobem. Dále se poukazuje i na odlišné místo a funkci neurčitých právních pojmů a diskrece v soukromé a veřejném právu.

Myšlenka funkčního oddělení soukromého a veřejného práva není novinkou. Na rozdíl od formulace užitá v občanském zákoníku se však spíše obecně přijímá přístup opačný, totiž, že uplatňování práva veřejného je nezávislé na uplatňování práva soukromého. Návrh Společného referenčního rámce⁵⁵ úvodem v článku I-1:101 odst. 2 stanoví, že v něm obsažená pravidla „*nejsou zamýšlena k použití bez modifikace nebo doplnění ve vztahu k právům a povinnostem veřejnoprávní povahy*“. Část akademické obce se proto domnívá, že formulace občanského zákoníku je nepřipadná.⁵⁶

V právu veřejném je východiskem akceptace a přejímání určitých institutů práva soukromého.⁵⁷ Vztah daňového práva⁵⁸ a práva občanského, či obecně práva soukromého, je primárně postaven na subsidiaritě pojmosloví. Nedefinuje-li nějaký právní institut přímo daňový zákon či jiný veřejnoprávní předpis,⁵⁹ použije se soukromého práva.

V rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 150/2016-35 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „[p]ro daňové právo má [...] každý smluvní typ, resp. většina soukromoprávních jednání, specifické důsledky (zejména je ekonomickým a právním

53 HENDRYCH, D. In: HENDRYCH, D. et al. *Správní právo. Obecná část*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 23. IBSN 80-7179-442-2.

54 Důvodová zpráva k občanskému zákoníku.

55 Z anglického jazyka a plného názvu Draft Common Frame of Reference se převzala a zpopularizovala zkratka DCFR.

56 Srov. § 1 odst. 2 občanského zákoníku či ŠVESTKA, J., J. DVOŘÁK, J. FIALA a kol. *Občanský zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. IBSN 978-80-7478-369-2.

57 MRKÝVKA, P. *Propedeutika finančního práva I. Obecná část*. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 125. IBSN 978-80-210-6759-2.

58 Někteří autoři z finančního práva vydělují právo daňové (RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. IBSN 978-807239-230-8).

59 Jedná-li se o definici obecnou a veřejnému právu více přílehavou.

důvodem pro stanovení daně v určité výši). Posouzení těchto důsledků je primárně záležitostí aplikačních, jakož i interpretačních, východisek právního odvětví, které tyto důsledky upravuje (stanoví).“

Obdobné závěry o nesměšování soukromého a veřejného práva vyslovil pro účely posuzování přechodu práv a povinností Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017-20. „[O]blast správy daní, jako klasický příklad veřejnoprávní regulace, a soukromoprávní vztahy jsou vedeny zcela jinými principy, nelze je vzájemně směšovat a zaměňovat, případně nabrazovat veřejnoprávní regulaci soukromoprávními instituty. Daňová povinnost plátce daně je povinností veřejnoprávní. Vzniká na základě skutečností stanovených zákonem, přičemž zákon upravuje kogentně i to, který subjekt tuto povinnost má a zakazuje přenos této povinnosti. V případě daňové povinnosti je daňový subjekt ve vztahu k orgánu veřejné moci, který rozhoduje o právech a povinnostech (nejde o soukromoprávní vztah). Daňový subjekt není vůči orgánu veřejné moci v rovnoprávním postavení. V případě závazkových vztahů soukromoprávní povahy mají subjekty rovné postavení – podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků v rámci soukromoprávních vztahů. Přechod závazků vzniklých soukromoprávně proto nelze bez dalšího ztotožňovat s přechodem veřejnoprávní povinnosti (srov. obdobně usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98, které se týkalo přechodu daňového závazku při převodu podniku).“⁶⁰

Přesto je místy v rozhodnutích kasačního soudu, stejně tak i ústavního, kladen důraz na svobodný projev vůle, resp. autonomii vůle a interpretaci práva správce daně soukromoprávním způsobem. Jedná se například o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016-35, či nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2008, sp. zn. I. ÚS 436/05. Celá oblast švarcsystému je protknuta důrazem na projev vůle daňových subjektů. Některá rozhodnutí správních soudu tento dokonce považují vůli stran za esenciální znak pro posuzování závislosti určité činnosti.⁶¹

Tato kapitola si klade za cíl vyjasnit vztah soukromého a veřejného práva v právu daňovém. Především s ohledem na posuzování soukromoprávních

⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017-20.

⁶¹ Srov. ŠIMKA, K. Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*, 2014, roč. 21, č. 4, s. 6–13 a zde vybrané rozsudky (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008-97).

následků soukromoprávních vztahů v daňovém právu. Pro názornost bude v této kapitole podroben rozboru rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26. Hypotézou se proto stanoví zjištění, zda zohlednění soukromoprávních úmyslů a následků v právu daňovém je cestou, kterou by se měla finanční správa, beze zbytků, vydat.

2.2 Judikatura

MUDr. J. Š. (dále jen „žalobce“) na základě smluv o převodu obchodního podílu převedl obchodní podíl ve společnosti Nemocnice Počátky, s. r. o. na Ing. P. R. za cenu 8 000 000 Kč a dále obchodní podíl ve společnosti Nemocnice Valtice, s. r. o. za cenu 7 900 000 Kč a obchodní podíl ve společnosti Valtice-servis, s. r. o. za cenu 100 000 Kč na MUDr. I. K. Žalobce dále od každé z uvedených osob nabyl obchodní podíl v celkové výši 2/3 (souhrnně za 16 000 000 Kč) ve společnosti Dům zdraví Mikulov, s. r. o. Příjem vzniklý na základě těchto transakcí žalobce neuvedl v daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009. Správce daně žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob ze základu daně ve výši 15 900 000 Kč. Přičemž nezohlednil žalobcovu tvrzení o tom, že smlouvy o převodech byly pojaté jako komplexní restrukturalizace vlastnických poměrů v uvedených společnostech.

Žalobce tvrdil, že došlo k uzavření smlouvy o smlouvě budoucí, která cíl transakcí zachycovala. Smlouvy o převodech byly stejného textu, až na rozdíly ve věcném vymezení převáděných statků (obchodních podílů), a byly na sobě navzájem závislé. V rozhodné době nebyla směna v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „obchodní zákoník“), upravena.⁶²

2.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Krajský soud v Brně přisvědčil správci daně.⁶³ Vyšel z toho, že v případě komplexu smluv uzavřených mezi žalobcem, Ing. P. R. a MUDr. I. K. o převodech obchodních podílů ve společnostech Nemocnice Počátky, s. r. o.,

⁶² Skutkový stav shrnut na základě rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2017, č. j. 62 Af 66/2015-94.

⁶³ Ibid.

Nemocnice Valtice, s. r. o., Valtice-servis, s. r. o. a Dům zdraví Mikulov, s. r. o. se nejednalo o bezúplatné směnné smlouvy, při nichž nemělo dojít k navýšení majetku žalobce ani k získání zdanitelného příjmu. Soud dospěl k závěru, že znění jednotlivých smluv, které zachycovaly projevy vůle smluvních stran, svědčilo o uzavření úplatných vztahů, kterými se převedly obchodní podíly, na jejichž základě získal žalovaný příjem ve výši 15 900 000 Kč. To vše, ačkoliv zvolená úhrada kupní ceny proběhla formou vzájemného zápočtu. K výši stanovených cen vyšel krajský soud z toho, že upřednostnil vůli stran a odmítl, že ceny neodrážely účetní ani tržní hodnoty převáděných obchodních podílů.⁶⁴

2.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Dle kasačního soudu bylo klíčové posouzení komplexu smluv o převodech obchodních podílů ve společnostech Nemocnice Valtice, s. r. o., Valtice-servis, s. r. o., Nemocnice Počátky, s. r. o. a Dům zdraví Mikulov, s. r. o. a s nimi související smlouvy o smlouvě budoucí o převodu obchodního podílu a dohody o vzájemném zápočtu závazků a pohledávek účastníků transakce.

Nejvyšší správní soud předně zdůraznil, že vůli smluvních stran bylo vzájemné narovnání vztahů ve výše zmíněných obchodních společnostech. Komplex převodů byl totiž jeden provázaný „balíček“, který byl ujednan již ve smlouvě o smlouvě budoucí. Z této smlouvy vyplývá vůle účastníků uzavřít sérii na sobě závislých transakcí, na jejichž konci dosáhnou transformace uspořádání vlastnických vztahů ve výše uvedených společnostech, avšak bez získání jakýchkoliv skutečných příjmů kýmkoli z nich nad rámec toho, co měli před provedením transformace. Zjednodušeně řečeno, úmyslem stran bylo podle soudu změnit strukturu, avšak zachovat výši majetku každého z účastníků transakce.

Každá z jednotlivých smluv o převodu obchodního podílu vykazuje všechny podstatné náležitosti kupní smlouvy. Byl stanoven předmět koupě, povinnost zaplatit kupní cenu i předání a převzetí věci. Nelze však přehlížet, že stanovení kupní ceny bylo stanoveno ve smlouvě o smlouvě budoucí, a to formou zápočtu, což bylo stvrzeno i dohodou o vzájemném zápočtu.

⁶⁴ Blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26.

Soud tak podotkl, že způsob stanovení ceny, jakož i výše ceny za jednotlivé obchodní podíly byla stanovena tak, aby na konci všech transakcí byly strany vyrovnány, a ničeho si již nedlužily. Vůle stran nasvědčuje tomu, že se daným komplexem smluv snažily o bezplatnou „směnu“ obchodních podílů. Vnímání transakcí zcela izolovaně ignorovalo skutečnost, že stěžovatel sice na jedné straně určité obchodní podíly nabyt, zároveň však jiné pozbyl, přičemž nabytí a pozbytí byly navzájem závislé.

Kasační soud se pro shora uvedené domnívá, že krajský soud a před ním i správci daně posoudili úmysl stran a s tím související otázku kvalifikace předmětných smluv nesprávně. Stran předmětného závěru přistoupil soud k přezkoumání zákonnosti postupu/-ů správce/-ů daně.

Úvodem posuzování bylo nastaveno obecné východisko. „*V případě, kdy by hodnoty jednotlivých ‚směňovaných‘ obchodních podílů byly takové, že po provedení výše popsané komplexní transakce spočívající v provázaném systému převodů obchodních podílů by některý z účastníků transakce na jejím konci měl majetek ve vyšší hodnotě než na začátku, připadalo by v úvahu zdanění takovéhoho nárůstu majetku v podobě nepeněžního příjmu.*“

Nepeněžní příjem se přitom posuzuje podle § 3 odst. 2 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V odstavci 2 se výslovně hovoří o příjmu dosaženého směnou; odstavec 3 předmětného ustanovení stanoví způsob oceňování takového nepeněžního příjmu. Ocenění nepeněžního příjmu spadá pod aplikační rámec zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“), pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak. Správce daně, podle názoru soudu, proto musel primárně posoudit, zda příjem dosažený žalobcem byl příjmem ve smyslu § 3 odst. 1 ve spojení s § 10 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a zároveň nešlo o příjem osvobozený od daňové povinnosti na základě § 4 odst. 1 písm. r)⁶⁵ zákona o daních z příjmů.

Převod obchodního podílu ve společnosti Valticeservis, s. r. o. v hodnotě 100 000 Kč, realizovaný mezi MUDr. I. K., byl příjmem, který je od daně osvobozen, proto správce daně vycházel z celkového příjmu ve výši 15 900 000 Kč, a nikoliv 16 000 000 Kč).

⁶⁵ K 30. 7. 2018 se jedná o písm. s).

Soud uzavřel, že stanovení hodnoty nepeněžních příjmů má proběhnout ve smyslu § 3 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů v režimu zákona o oceňování majetku. Tohoto způsobu stanovení hodnoty má být užito v dalším řízení před soudem při dílčím zjišťování základu daně žalobce. Krajský soud se v řízení dopustil nezákonnosti, neboť v žalobcově věci nepostupoval podle výše uvedeného – v souladu se zákonem.⁶⁶

2.3 Analýza zákonného textu

Zákon o daních z příjmů směnu obecně připouští, blíže ji však nikterak nevymezuje.⁶⁷ Je proto zapotřebí subsidiárně použít ustanovení občanského, potažmo obchodního zákoníku.⁶⁸

Dle obchodního zákoníku bylo možno uzavřít směnnou smlouvu (předmětné smlouvy byly sepsány k polovině roku 2009). Jednalo se o konkrétně vymezený typ smlouvy (právního vztahu), na který se aplikuje obchodní zákoník.⁶⁹ Posouzení směnné smlouvy přitom vychází z úpravy kupní smlouvy. Obchodní zákoník považuje „*směnu věcí za vzájemný prodej, a tedy za dvě koupě podle obchodní kupní smlouvy.*“⁷⁰

Specifickým je pak i převod obchodních podílů, na který se uplatní § 115 obchodního zákoníku ve spojení s § 261 odst. 3 písm. a) téhož zákona. Jde o speciální smluvní typ, pro který jsou použitelná obecná ustanovení o obchodních závazcích. Pro smlouvu o převodu obchodního podílu „*[n]ení možno aplikovat § 409 a násl. obchodního zákoníku o kupní smlouvě (obchodní podíl není věc movitá, pro jejíž převody je kupní smlouva podle obchodního zákoníku vyhrazena).* Vzhledem ke speciální povaze úpravy v § 115 obchodního zákoníku nelze použít ani smluvní typy upravené občanským zákoníkem“⁷¹ Další komentářová literatura uvádí, že „*[s]mlouvu o převodu obchodního podílu lze použít jak pro převod úplatný, tak i pro převod bezplatný. Vyloučit nelze ani její použití pro směnu obchodních podílů,*

⁶⁶ Srov. ratio decidendi rozsudku 2 Afs 192/2017-26, op. cit.

⁶⁷ Srov. § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů in fine.

⁶⁸ Směnu pro účely daňové blíže popisuje např. zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁶⁹ Srov. znění § 261 odst. 6 obchodního zákoníku.

⁷⁰ POKORNÁ, J. K § 261. In: POKORNÁ, J. *Obchodní zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-491-8.

⁷¹ Ibid.

*i když to jistě nebude příliš praktické.*⁷² Z uvedeného vyplývá, že směna obchodních podílů se přímo řídí § 115 obchodního zákoníku, přičemž zůstává sporné užití ustanovení o kupní smlouvě, ač pro směnné smlouvy se jedná o zákonem výslovně stanovený aplikační postup.⁷³

Postup žalobce byl pro výše uvedené zákonem předvídaným řešením směny obchodních podílů.

Jedná-li se o způsob stanovení daně, je zapotřebí vyjít z § 3 odst. 2 a 3, § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů, ve spojení s § 2 a § 23 zákona o oceňování majetku, který stanoví, že „[p]odíl v obchodní společnosti a účast v družstvu se ocení podle na čistém obchodním jmění v účetní hodnotě podle jeho stavu ke dni ocenění.“ Nelze přitom odhlédnout od skutečnosti, že v důvodové zprávě k novele zákona o oceňování majetku se přímo uvádí, že ocenění majetku věcně náleží do zákona o obchodních korporacích.⁷⁴ Soukromé právo tak přímo ovlivňuje právo veřejné.

Konečně, rozhodným je i § 10 odst. 1 písm. c) ve spojení s odst. 6 téhož ustanovení zákona o daních z příjmů.

Zákon tak naznačuje, jakou cestou se ubírat. Vystávají zde však neprejudikované „zóny“.⁷⁵

2.4 Syntéza poznatků a závěr

Nejvyšší správní soud se pro účely daňověprávního vymezení směny vyjádřil v rozsudku ze dne 19. 5. 2011, č. j. 2 Afs 2/2011-62. V tomto rozsudku stanovil, že „[r]ozhodující pro to, aby šlo o výměnu, je to, aby byla zachována přičinná i časová souvislost jednotlivých převodů. V tomto ohledu nelze paušalizovat a apriorně stanovit, jaká může být ještě mezi důlými převody prodleva a vždy je třeba posuzovat konkrétní skutkovou situaci zvláště.“ Dále upozornil i na to, že „je pokaždé třeba zkoumat i to, zda nedošlo

⁷² ŠTENGOVÁ, I. § 115 [Převod obchodního podílu]. In: ŠTENGOVÁ, I., S. PLÍVA, B. HAVEL, J. MACEK, M. TOMSA, M. PEKÁREK, V. ZUNT, M. BARTOŠÍKOVÁ a J. MUNKOVÁ. *Obchodní zákoník*. 13. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2010, s. 389. ISBN 978-80-7400-354-7.

⁷³ Pro účely tohoto článku a zodpovězení si hypotézy se jedná o právní otázky nepodstatné. Nebude jim proto, ač jsou otázkami jistě velice zajímavými, věnována další pozornost.

⁷⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 303/2013 Sb., změna zákonů v souvislosti s přijetím re-kodifikace soukromého práva.

⁷⁵ Autor již nemá ambice podrobně se věnovat otázce případné aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

ke zneužití práva či k disimulaci dle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (k tomu blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č.j. 1 Afs 11/2010-94, publ. pod č. 2085/2010 Sb. NSS).“ Zastřené převody obchodních podílů přitom nejsou českému „podnikatelskému prostředí“ neznámé.⁷⁶

Výslovná úprava směny (směnné smlouvy) v zákoně o daních z příjmů absentuje, resp. není stanoveno, co se rozumí příjmem z této smlouvy – zda rozdíl (doplatek) mezi směňovanými hodnotami či 100 % směnné hodnoty.

Postup k určení daňového režimu u směny obchodních podílů je následující. Nejprve se užije ustanovení § 2 odst. 3 a odst. 3 zákona o daních z příjmů. Určí se hodnota příjmu z nabytí obchodního podílu. Ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů se pak bude danit právě v režimu „ostatních příjmů“. K „ostatním příjmům“ však náleží také „ostatní výdaje“ podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Za výdaj(-e) se u obchodních podílů podle § 10 odst. 6 zákona o daních z příjmů považuje nabývací cena obchodního podílu. Nabývací cena obchodního podílu je upravena pro účely zákona o daních z příjmů v § 24 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů *in fine*. Za nabývací cenu se pak považuje cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí podílu bezúplatně.

Problémem je, že podle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona jako příjmy získané prodejem. Systematickým výkladem by se proto aplikovalo pravidlo první § 24 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů, tedy, že za nabývací cenu by se považovala pořizovací cena majetkové účasti. Cena by se stanovila podle účetnictví. Proti tomuto výkladu však jde skutečnost, že výdaje stanovené v § 10 odst. 4 jsou výdaji nezávislými na výdajích podle § 24 zákona o daních z příjmů a fakt, že příjem získaný směnou je sice považován za získaný prodejem, nikoliv však za výdaj stanovený § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Navíc komentářová literatura k § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů uvádí, že toliko „*doplňuje, že příjmy získané směnou, kupř. příjmy získané směnou nemovitostí, kdy hodnota směňovaných nemovitých věcí se liší a poplatník nabývá směnou více,*

⁷⁶ Srov. případ rozebraný Doležilem (DOLEŽIL, T. Oko za oko, podíl za úplatou aneb zastřené převod obchodního podílu. *Právní rozhledy*, roč. 14, č. 9, s. 330–333).

*se posuzují obdobně jako příjmy z prodeje.*⁷⁷ Konečně i způsob určení ceny podílu podle zákona o oceňování majetku počítá s oceněním charakteristickým pro vypořádací podíl (nabývací hodnota podílu zde nehraje roli).

Ačkoliv tedy Nejvyšší správní soud v rozebíraném rozsudku uzavřel, že důležité je posuzovat vůli stran a na obchodní transakci žalobce a dalších dvou daňových subjektů nahlížet prizmatem soukromého práva, není tento názor zcela souladný s řešením nabízeným právem veřejným. Autor se opakovaně odkazuje na závěry prvního senátu, který v rozsudku 31. 8. 2018, č. j. 1 Afs 150/2016-35 zdůraznil, že „[v] daňovém právu se pro posouzení obsahu jednání fyzických či právnických osob, tedy i smluv, předně použije zásada materiální pravdy, která nachází své místo v § 8 odst. 3 daňového řádu. Zásada materiální pravdy předpokládá, že pro účely daňových předpisů je rozhodný skutečný obsah jednání osoby zúčastněné na správě daní, nikoliv jeho formální označení. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého, ale rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném, neboť veřejnoprávní daňové předpisy nedávají daňovým subjektům volbu v tom, jakým způsobem mohou příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit a správce nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, ale zkoumá, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55, rozsudek ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012-30, či rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 111/2007-102).“

V dané věci tak musí být rozhodné zachování příčinné a časové souvislosti převodů obchodních podílů. Dále je zapotřebí zkoumat věcnou souvislost výdajů uskutečněných k získání jednotlivého (jednotlivých) podílu (podílů). Správce daně nemá povinnost zkoumat vůli stran, ale skutečný výsledek jejich jednání. Správce daně by také měl vyloučit možnost zneužití práva, praní špinavých peněz a budou-li jeho závěry stran obsahu uskutečněného právního jednání odlišné od tvrzené vůle stran, musí unést důkazní břemeno (podle § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Autor se tedy domnívá, že zohledňování soukromoprávních pohnutek, jakožto pohnutek rozhodných pro aplikace daňových norem, není z nejméně možných řešení.

⁷⁷ PELC, V. § 23 [Základ daně]. In: PELC, V. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 510. ISBN 978-80-7400-517-6.

3 ESENCIÁLNÍ VÝDAJE

3.1 Úvod

V letošním roce (28. února 2018) spatřil světlo právního řádu rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 238/2017-35. Jeho prostřednictvím se znovu otevírá Pandořina skříňka uměle stanovených daňových výdajů, tedy debata o místě pomůcek a tzv. esenciálních výdajů⁷⁸ v daňovém právu či právním řádu obecně. Zmíněný rozsudek navázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č.j. 2 Afs 160/2016-38, který svého času oživil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č.j. 5 Afs 148/2006-50. Pátý senát tehdy judikoval, že „[j]e-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho porážení. V daném případě tak bylo namístě, aby správce daně přistoupil k náhradnímu stanovení daně podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy pomocí pomůcek.“

Názor zastávaný pátým a druhým senátem⁷⁹ se stal předmětem přímých či nepřímých skutkových odklonů zejména desátého⁸⁰ a devátého senátu.⁸¹

Esenciální výdaje, resp. jejich místo v právním řádu, souvisí s nutností zodpovědět si tři dílčí otázky. První z nich se týká existence algoritmu či hranice pro uplatnění pomůcek. Druhou je otázka, zda musí být uplatnění pomůcek vždy spojeno se zdaňovacím obdobím či přímo s daní za jednotlivé zdanitelné plnění. Třetí je ústavnost stanovení daně podle pomůcek a rovnost mezi subjekty, kteří svoji výdaje vynaložené podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen

⁷⁸ Výdaje, které musely být pro dosažení příjmu zcela logicky vynaloženy.

⁷⁹ K tomuto názoru se později přiklonil sedmý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2012, č.j. 7 Afs 86/2011-143 a posléze v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č.j. 8 Afs 70/2011-147 i senát osmý.

⁸⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č.j. 10 Afs 26/2018-47.

⁸¹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2010, č.j. 9 Afs 7/2010-181 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2014, č.j. 9 Afs 85/2013-57.

„zákon o daních z příjmů“) prokážou, a těmi, kteří tyto výdaje neprokáží. Hypotézou této kapitoly budiž zodpovězení tří výše stanovených otázek. Pro účely exemplifikace právního problému a stran argumentační rozsáhlosti exemplifikaci byl zvolen rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38.

3.2 Judikatura

Žalobce podnikal v oblasti stavebnictví, přičemž byl v letech 2010 až 2011 generálním dodavatelem projektu na přestavbu objektu bývalé kotelny. Správce daně (Finanční úřad pro Pardubický kraj) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovacího období roku 2010. Dospěl k závěru, že žalobce dostatečným a věrohodným způsobem neprokázal, že výdaje za práce a dodávky materiálu od určitých obchodních společností byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomu ho vedly následující skutečnosti.

Stěžovatel správci daně předložil peněžní deníky, pokladní knihy, vydané a přijaté faktury, sestavy závazků a pohledávek, jakož i výdajové a příjmové pokladní doklady. Správce daně však zjistil, že předložené daňové doklady trpěly celou řadou nesrovnalostí. Na části faktur nebylo uvedeno množství odpracovaných hodin, cena za měrnou jednotku ani rozsah časového období, ve kterém byly stavební práce prováděny. Na většině výdajových pokladních dokladů nebyl uveden podpis příjemce peněžní částky. Některé podpisy na fakturách neodpovídaly podpisu jednatele na čestných prohlášeních a podpisovém vzoru založeném ve sbírce listin Obchodního rejstříku.

Pochybnosti správce daně ohledně deklarovaných skutečností dále umocnil fakt, že za sporná plnění bylo placeno v hotovosti; z výpovědi svědků vyplynulo, že někteří dodavatelé se žalobcem nejednali, jiní neměli v rozhodné době žádné zaměstnance; někteří měli virtuální sídla. Předložené smlouvy o dílo byly značně neurčité, zcela neprůkazné či nebyly vůbec předloženy. Správci daně, s ohledem na údaje dostupné ve veřejných rejstřících, vyvstaly stran určitých dodavatelů odůvodněné pochybnosti o jejich schopnosti provést činnosti uvedené ve smlouvě o dílo. O jednom z dodavatelů bylo zjištěno, že v minulosti úmyslně vystavoval fiktivní faktury. Žalobce nebyl

schopen objasnit ani skutečnost, proč nakupoval zboží od zprostředkovatelů za cenu několikanásobně vyšší, ačkoliv přímý dodavatel sídlil v blízkém okolí stavby. V předloženém stavebním deníku se zcela postrádá prezenční listiny se jmény dělníků a ani v něm není uvedeno, který subjekt uvedené práce vykonával či jaký stavební materiál byl použit. Z evidence docházky toliko vyplývá, že dva ukrajinští dělníci odpracovali každý za daný měsíc 250 hodin. Není zde však již uvedeno, zda pracovali samostatně, nebo byli někým zaměstnáni ani že by jim mzdu za práci vyplácel stěžovatel.

Pro výše uvedené správce daně žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob a uložil mu penále. Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) rozhodnutí správce daně potvrdilo.⁸²

3.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Krajský soud se zabýval provedeným dokazováním a dospěl k závěru, že správce daně prokázal důvodnost svých pochybností o tom, že účetnictví žalobce bylo ve vztahu ke sporným plněním neprůkazné, nevěrohodné a neúplné. Bylo proto věci žalobce, aby uvedené důvodné pochybnosti správce daně vyvrátil předložením příslušných důkazních prostředků, což se mu však nepodařilo. Žalobce své důkazní břemeno neunesl, spíše naopak provedením důkazních návrhů byly prohloubeny pochybnosti o reálnosti daňově významných tvrzení žalobce. Krajský soud dále odmítl aplikaci judikatury Soudního dvora Evropské unie vztahující se k účasti na podvodech na dani z přidané hodnoty.

Závěrem soud konstatoval (stran námitky, že daň měla být stanovena pomocí pomůcek), že nebyly splněny podmínky stanovené zákonem, přičemž zdůraznil, že stanovení daně dokazováním je primárním způsobem stanovení daně. Ustanovení § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle krajského soudu nelze vykládat tak, že prokazatelnost účetnictví je třeba posuzovat ve vztahu k jedné konkrétní zakázce, pokud se vyloučené výdaje týkaly právě pouze této zakázky.⁸³

⁸² Skutkový stav shrnut z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38.

⁸³ Blíže *ratio decidendi* rozsudku 2 Afs 160/2016-38, op. cit.

3.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele o realizaci sporných plnění. Ze spisového materiálu bylo patrné, že správce daně žalobce seznámil se svými pochybnostmi a poskytl mu dostatečný prostor k jejich rozptýlení. Navrženými důkazními prostředky však žalobce nevrátil pochybnosti správce daně ohledně sporných plnění; ocitl se tak v důkazní nouzi. Do této se dostal, neboť „*si na zakázku v řádu desítek milionů korun najímal dodavatele, u nichž si zřejmě nijak neověřoval jejich identitu či podnikatelskou minulost, neověřoval si, zda osoby, s nimiž jednal, vskutku měly právo zastupovat společnosti, se kterými uzavíral právní vztahy, ve vztazích s dodavateli si nevedl řádnou písemnou evidenci a značné finanční částky platil těmto dodavatelům v hotovosti. Popsané chování stěžovatele sice není protizákonné, stěžovatel však musí při případném dokazování v rámci daňového řízení nést riziko, které je s takovýmto jednáním spojené (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 116).*“⁸⁴

Soud dále pokračoval tím, že žalobce nebyl v řízení před správcem daně veden k prokázání skutečností překračujících jeho důkazní břemeno (povinnost). Nejprve byl vyzván, aby předložil důkazní prostředky prokazující uskutečnění výdajové stránky obchodů, jichž byl podle svých vlastních tvrzení přímo účasten, a to ve vztahu ke konkrétním dodavatelům. Judikatura Soudního dvora Evropské unie, jíž se žalobce dovolával [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, body 51, 52 a 55; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04, body 44 až 46 a 60; ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében Kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, body 44 a 52; či ze dne 22. 10. 2015 ve věci *PPUH Stehcomp*, C277/14, bod 49], však podle názoru soudu dopadá na případy, ve kterých je prokázáno jak splnění materiálních, tak i formálních podmínek pro vznik nároku na přiznání odpočtu z daně z přidané hodnoty, což v projednávaném případě nemělo místo. Soud uzavřel, že v žalobcově případě jde o „*typický příklad důkazní nouze daňového subjektu při prokázání samotné existence tvrzených obchodních případů s příslušnými*

⁸⁴ 2 Afs 160/2016-38, op. cit.

daňovými konsekvencemi.“ Žalobce neprokázal, že sporné plnění bylo poskytnuto tvrzeným dodavatelem, v deklarovaném čase a rozsahu.

Za popsaného stavu žalobce podle názoru kasačního soudu zcela logicky navodil otázku možnosti stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. K aplikaci pomůcek na případy párování příjmů a nákladů soud shrnul, že „[z]e samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové užitelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č.j. 9 Afs 11/2011-68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č.j. 8 Afs 70/2011-147, ze dne 17. 1. 2008, č.j. 2 Afs 93/2007-85, či ze dne 8. 8. 2012, č.j. 7 Afs 86/2011-143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č.j. 5 Afs 148/2006 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).“

V projednávané věci soud shledal, že stavební práce musely být provedeny a stavební materiál dodán, sporným zůstala skutečnost kým, za jakou částku a v jakém rozsahu. Správci daně nezpochybnili tvrzení žalobce o tom, že neměl dostatečný počet zaměstnanců k provedení stavební zakázky „svépomocně“/„vlastními silami“. Příjmy, které žalobce obdržel za realizaci předmětné zakázky, byly prokázány a tvořily základ daně za zdaňovací období roku 2010. Správce daně se však nezabýval otázkou, zda nezpochybněné výdaje v předmětném zdaňovacím období mohly žalobci umožnit realizaci předmětné zakázky (zda reálně mohl vykonat činnost, ze které zdanil příjmy). Pokud by totiž správce daně „zjistil, že uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, nelze dojít k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, a bylo by tedy třeba přistoupit k stanovení daně pomocí pomůcek.“⁸⁵ Správce daně se však touto otázkou nezabýval, protože

⁸⁵ 2 Afs 160/2016-38, op. cit.

zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností podle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Lehce nad rámec rozsudku Nejvyšší správní soud podotkl, „že při stanovení daně za užití pomůcek sice platí princip, že nelze kombinovat způsobu stanovení daně, to znamená, že nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně důkazy a jiné, pro absenci důkazů, stanovit pomůckami. Stanovení daně pomocí pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. Neznamená to však, že pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č.j. 2 Afs 190/2004-56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, či již zmínovaný rozsudek č.j. 5 Afs 129/2006-142). Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami mohou být zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Správce daně proto může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky. Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může využít např. statistické či jiné údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem (srov. již zmínovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 20/2014-40).“⁸⁶

3.3 Analýza zákonného textu

Dle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“

Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

Důkazní břemeno se přenáší mezi daňovým subjektem a správcem daně typicky na základě výše uvedených ustanovení. Nejvyšší správní soud k výše uvedenému výstižně dodává, že „po celou dobu dokazování tíží obě strany vzájemná

⁸⁶ 2 Afs 160/2016-38, op. cit.

povinnost spolupráce (součinnosti). Daňový řád je v celé své šíři protkнут zmíněnou zásadou, která se projevuje například v poučovací povinnosti správce daně, možnosti stanovit daň dle pomůček či oprávnění uložit pořádkovou pokutu. Jednání vykračující za hranice principu součinnosti může vést jak ke nezákonnosti postupu správce daně (chybějící poučení), tak i ke stanovení daně podle pomůček (daňový subjekt rezignuje na spolupráci se správcem daně). Zjednodušeně řečeno, dokazování se nesmí proměnit v „námořní bitvu“, ve které daňový subjekt označí či přímo předloží správci daně důkazní prostředek a ten mu bez dalšího ohlásí „voda“, načež stejnou bláškou použije i daňový subjekt k otázkám týkajícím se zjištění a objasnění skutkového stavu.“⁸⁷

Výsledkem dokazování je zpravidla unesení či neunesení důkazního břemene. Daňový subjekt určitou skutečnost prokáže či nikoliv. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu dále platí, že „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůček, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“.

Dle důvodové zprávy k § 98 daňového řádu „stanoví postup, který umožní stanovit daň v případě, že daňový subjekt nesplní svoji zákonem stanovenou povinnost, tj. neunese důkazní břemeno, v důsledku čehož je zmařena možnost stanovení daně na základě dokazování.“ Zákonodárce tedy přímo počítal s neunesením důkazního břemene jako skutečností, která může vést ke stanovení daně podle pomůček. Ústavní soud v usnesení⁸⁸ ze dne 7. 1. 2003, sp. zn. II. ÚS 420/02 porušení povinnosti v podobě neunesení důkazního břemene akceptoval, když stanovil, že „[i] situace, kdy daňový subjekt se správcem daně spolupracuje, avšak není schopen svá tvrzení doložit, představuje případ, kdy při dokazování nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene stěžovatelem nemohl stanovit daňovou povinnost dokazováním, a správně aplikoval daňové pomůčky.“⁸⁹

⁸⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-34.

⁸⁸ Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, dovodil, že „precedenční síla kteréhokoliv nálezu je nesrovnatelná s precedenční silou kteréhokoliv usnesení“. Daně však nikterak nezpochybňuje argumentační přesvědčivost závěrů vyslovených v usnesení Ústavního soudu.

⁸⁹ V daném případě však není od věci upozornit na skutečnost, že byla porušena především povinnost řádně vést skladovou evidenci a došlo k situaci, kdy předložené účetnictví daňového subjektu tak bylo neprůkazné. Závěr Ústavního soudu je lehce zavádějící, neboť právě výše uvedené okolnosti vedly ke stanovení daně podle pomůček.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu jako druhou podmínku pro stanovení daně podle pomůcek identifikuje skutečnost, že „*daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“.⁹⁰ Rozšířený senát k rozsahu zpochybněného účetnictví uzavřel, že „*pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.*“⁹¹

Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku.⁹² V rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, Nejvyšší správní soud konstatoval, že (důraz přidán) „[s]právce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz **o hospodaření daňového subjektu.**“

Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že stanovení daně částečně na základě dokazování a částečně podle pomůcek zákon nepřipouští.⁹³

Daň ve smyslu ustanovení zákona o daních z příjmů je vždy spjatá se zdaňovacím obdobím, kterým je zpravidla kalendářní rok.

⁹⁰ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29.

⁹¹ Ibid.

⁹² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142.

⁹³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004-67 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-88.

3.4 Syntéza poznatků a závěr

První dílčí právní otázka – existence algoritmu či pravidla pro přechod na pomůcky – byla zodpovězena rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu. Zavádění výčtových ustanovení namísto neurčitých právních pojmů odmítá např. sousední rakouská právní doktrína.⁹⁴ Na druhou stranu je zapotřebí upozornit na skutečnost, že aplikace pomůcek bude připadat v úvahu v situaci uzavření daňovým subjektem jediného obchodu ročně a neprokázání výdajů na nákup daného zboží (neprokázání 100 % uplatňovaných výdajů), ačkoliv u daňového subjektu, který uzavře větší počet obchodů, může být situace ohledně téhož nákupu totožného zboží diametrálně odlišná (neprokázání výdajů na nákup daného zboží v měřítku zdaňovacího období a objemu uzavřených obchodů neovlivní spolehlivost stanovení daně na základě dokazování – nezatemní obraz o hospodaření daňového subjektu). Daná situace přímo souvisí s odpovědí na druhou otázku – zda musí být uplatnění pomůcek vždy spojeno se zdaňovacím obdobím či přímo s daní za jednotlivé plnění? Právě zde se projevuje nastavení velmi neostré hranice, odkdy se již přechází na pomůcky, jako velmi problematické. Stanovení daně na základě pomůcek pozitivně diskriminuje daňový subjekt, který neunesl své důkazní břemeno ve zvýšené intenzitě (zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu) oproti daňovým subjektům, kteří své daňové břemeno neunesli pouze částečně (daň bude možno stanovit dokazováním); to vše zcela nezávisle na výsledné výši daňové povinnosti. Odpovědí na třetí otázku pak je, že stanovení daně podle pomůcek u subjektů, kteří neprokázali výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, je přímo diskriminační oproti osobám, které řádně plnily své daňové povinnosti, neboť stanovení daně podle pomůcek zpravidla nezohledňuje skutečnost, že výdaje nemusí být fakticky vynaloženy vůbec, mohou být reálně vynaloženy v daleko nižší hodnotě, než která se „doměří“ jako přiměřená, neboť mohou dopředu počítat se stanovením daně na základě pomůcek, které musí být přiměřené; v neposlední řadě může stanovení daně na základě

⁹⁴ Srov. např. NEUMAYR, M. a G. REISSNER (eds.). *Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht – Band 1*. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2011, s. 1093. ISBN 978-3214037918.

pomůcek legalizovat (prát) „špinavé peníze“ či přímo napomáhat daňovým podvodům (výmaje se nespárují s příjmy).

Ke stanovení daně podle pomůcek je podle názoru autora zapotřebí přistupovat velmi opatrně a pečlivě.⁹⁵ Pokud například daňový subjekt není schopen prokázat, že určité práce byly zhotoveny konkrétním daňovým subjektem, správce daně si musí být vědom, že stanovením výdajů podle pomůcek dojde k vytvoření nespárovaného příjmu, který nemusel být zdaněn. Dochází k daňovému podvodu. Na tyto situace by mohl dopadat tzv. vědomostní test.⁹⁶ Neprokáže-li tento, že přijal alespoň základní preventivní opatření (vytvoření auditní stopy apod.), nemělo by docházet k vytváření „umělých“ výdajů. Toto řešení však naráží na skutečnost, že většinou je daň stanovena podle pomůcek v případech, že je účetnictví daňového subjektu odcizeno či podlehne živelné pohromě. Uplatnění modifikovaného vědomostního testu v případech stanovení daně podle pomůcek by spíše nahrálo tomu, že se namísto alespoň nepatrné snahy o prokázání určitých daňově významných skutečností bude účetnictví odcizováno pravidelněji.

Elektronická evidence tržeb a přístup správce daně k výpisům z bankovních účtů daňových subjektů danou situaci zlepšují. Jedná se o sekundární zdroje, jimiž je možné párovat konkrétní příjmy a výdaje a narovnat postavení daňových subjektů v prostředí příjmových daní.

K rovnoprávnějšímu postavení daňových subjektů by také přispělo zkrácení zdaňovacího období či zákonná elektronizace daňových dokladů do speciálně zřízených úložišť (cloudů), čímž by se zachovala možnost stanovit daň dokazováním. Čím bližší bude pojem daň a daň z jednotlivého obchodu, tím vyšší bude ochrana celého daňového systému a rovnost mezi daňovými subjekty.⁹⁷

Z popsaného lze vyvodit jediné – je zapotřebí co nejvíce prosazovat stanovení daně na základě dokazování, jakožto primárního a preferovaného způsobu

⁹⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40.

⁹⁶ Srov. ŘEZNÍČKOVÁ, K. *Daň z přidané hodnoty z perspektivy aktuálních legislativních změn*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o. p. s. ve spolupráci s Právnickou fakultou Univerzity Palackého v Olomouci, 2016, s. 104 a násl. ISBN 978-80-87382-79-0.

⁹⁷ Nejvyšší správní soud v nedávné době předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku, ve které mezi jinými upozorňuje i na problém odlišení daně vyměřené za jednotlivá plnění a daně vyměřené za zdaňovací období. Srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 271/2017-56.

stanovení daně.⁹⁸ Opačné způsoby stanovení daně vedou k daňovým podvodům a vytvoření vysoce nesolidárního a nerovného prostředí. Ačkoliv se proto zavedení tzv. esenciálních výdajů zdá *prima facie* nápadem, kterým lze docílit narovnaní situace daňového subjektu, fakticky povede k diskriminaci všech ostatních. Navíc požadavek na zohlednění logicky nutně vynaložených výdajů je zcela v rozporu s ustálenými požadavky na přechod na pomůcky.⁹⁹

⁹⁸ Srov. BAXA, J. Pomůcky a sjednání daně. In: BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 288 a násl. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁹⁹ Blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35.

4 PROJEKT VÝZKUMU A VÝVOJE JAKO PÍSEMNÝ DOKUMENT

4.1 Úvod

V rámci výzkumu a vývoje je na daňový subjekt kladem požadavek vést projektovou dokumentaci, v jaké formě však má být předmětná dokumentace vedena již zákon neukládá, a tak v rámci praxe vyvstaly otázky, co vše je považováno za projektovou dokumentaci, v jaké formě je nutné ji vést a zda je pod pojmem „projektová dokumentace“ považován jednotný dokument či v souhrnu i jednotlivé části, které nejsou „svázaný“ dohromady.

Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu v rozsudku z roku 2014, *„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 (§ 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní (§ 34c stejného zákona).“*¹⁰⁰

4.2 Judikatura

Společnost TZB Orlová, s. r. o., jejíž hlavní činnost spočívá v diagnostice, montážích, servisu a monitorování provozu energetických celků, si v rámci podnikatelského záměru uplatnila položku podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), v souvislosti s výkonem výzkumu a vývoje v rámci projektu „Vývoj automatizace uhelných kotelen nad 200 kW, které splňovaly emisní limity“.¹⁰¹ V souvislosti s otázkami, zda jsou naplněny podmínky uplatnění předmětné položky, tj. prvku novosti a technické nejistoty, vyvstaly otázky, co se formy projektové dokumentace týče.

V rámci zahájené kontroly správce daně posuzoval předloženou dokumentaci, kterou s ohledem na § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů považoval za nedostatečnou, a to především z důvodu formy. Tento názor opřel

¹⁰⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56.

¹⁰¹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34.

o konstatování, že v případě uplatnění předmětné odčitatelné položky na výzkum a vývoj je subjektu ukládána povinnost vytvořit písemný dokument, „*tj. jediný souhrnný dokument, obsahující veškeré náležitosti tam uvedené. Subjekt takový dokument zpracován neměl a náležitosti projektu byly obsaženy v několika dokumentech.*“¹⁰² Správce daně zřejmě příliš horlivě a restriktivním způsobem vykládal znění zákona, neboť společnost předloženou dokumentaci vedla v elektronické formě. Nutno podotknout, že podle významu zákona o daních z příjmů není výslovně vyžadováno, aby projekt výzkumu a vývoje byl daňovým subjektem „*představován jediným, uceleným dokumentem; z povahy věci lze nicméně takový požadavek dovodit (§ 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů).* Nesplňuje-li projekt bezeschytku tento požadavek, jde o nedostatek formální, který správce daně a priori nezabývá se jeho věcným obsahem.“¹⁰³ Je tak zřejmé, že byť byl projekt veden a předložen správcem daně v elektronické formě, měl se jím zabývat, a ne ho odmítnout pouze s odkazem na nedostatečnost formy, správce daně se dopustil příliš formalistického pojetí daného zákonného ustanovení.

4.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Ostravě

Společnost T'ZB Orlová podala žalobu, v níž namítala, že projekt výzkumu a vývoje byl předložen a obsahoval veškeré náležitosti podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se nicméně obsahovou stránkou nezabýval a svoji pozornost směřoval především na formu, v jaké byl projekt výzkumu a vývoje veden. Co se právní formy týče, krajský soud se v rámci účinných předpisů v roce 2006, konkrétně podle § 21 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, § 37 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, § 42 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“) a § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, vyjádřil, že „*právní řád striktně rozlišoval mezi písemnou (listinnou) podobou dokumentu a jeho podobou elektronickou; pokud by bylo záměrem zákonodárce přiznat dokumentu v elektronické podobě účinky úkonu písemného, výslovně by tak stanovil.*“¹⁰⁴ Dle krajského soudu je tak

¹⁰² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Ibid.

formou ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů pouze dokument, jež je zachycen jen na analogovém nosiči dat (zpravidla papíru). „*Neměl-li subjekt před zahájením vývoje zpracován projekt v této analogové podobě, nesplnil požadavek § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Písemný projekt (ve smyslu shora uvedeného ustanovení) představuje jeden jediný ucelený celek, tj. souborný dokument, který je oddělený od jiných dokumentů a musí obsahovat v tomto ustanovení určené náležitosti, mj. údaj o předpokládaných nákladech (výdajích), o kvalifikaci a pracovněprávním vztahu osob podílejících se na řešení výzkumu a vývoje, a to již před zahájením realizace projektu.*“¹⁰⁵ Vzhledem k předestřenému způsobu vedení projektu v jiné než krajským soudem „preferované“ formě soud konstatoval, že společnost nesplnila požadavky kladené zákonem, co se formy týče a tak uzavírá, že odčitatelná položka nákladů na výzkum a vývoj nepřísluší subjektu k uplatnění.

4.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Proti rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě podala společnost TZB Orlová kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Napadala závěry správce daně i krajského soudu za příliš formalistické závěry, s přihlédnutím k významu ustanovení na podporu výzkumu a vývoje co se formy projektu týče. Nejvyšší správní soud se k formě vyjádřil tak, „*z dikce zákona skutečně explicitně plyne, že projekt výzkumu a vývoje je písemný dokument. Pokud jde o pojem písemnosti, má 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 ve formě elektronické podobně je právě povaha nosiče, nicméně obě formy mohou být formami písemnými.*“¹⁰⁶ Krajský soud v argumentaci špatně aplikoval samotné ustanovení § 42 odst. 1 občanského soudního řádu, na kterém chtěl poukázat na rozdílnost, co se formy a požadavku na její dodržení týče, ovšem z předmětného ustanovení vyplývá, že „*podání je možno učinit písemně nebo ústně. Písemné podání se činí v listinné nebo elektronické podobě prostřednictvím veřejné datové sítě, telegraficky nebo telefaxem.*“¹⁰⁷ Tudíž Nejvyšší správní soud vyvrátil závěr krajského soudu a sám konstatoval, že není možné trvat na restriktivním požadavku, jenž by spočíval v povinnosti kladené na daňový

¹⁰⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

subjekt, aby projektová dokumentace měla podobu písemné, resp. výlučně listinné (analogové) podoby. Nejvyšší správní soud tudíž připouští rovněž vedení a uchování projektové dokumentace v podobě elektronické, jež je kdykoliv jednoduše převoditelná do listinné podoby.

Dalším bodem, jímž se Nejvyšší správní soud zabýval, byla otázka, zda z § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů plynula povinnost vést projekt výzkumu a vývoje v jediném, tj. uceleném dokumentu. Vzhledem k tomu, že v rozhodném období neobsahoval zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu“) relevantní odpověď, bylo nutno si tuto otázku vyjasnit v rámci praxe.

Nutno podotknout, že výslovný požadavek na vedení projektové dokumentace v jednotném dokumentu byl vyjádřen v Metodickém pokynu Ministerstva financí D-288, nicméně ten slouží jako návod pro postup správních orgánů a není právně závazným vůči fyzickým a právnickým osobám.¹⁰⁸ Společnost započala s projektem výzkumu a vývoje, resp. jeho přípravnou fází již v roce 2005, kdy právní úprava obsahovala možnost odečtení vynaložených nákladů na projekt. Jakmile subjekt započal s první fází realizace projektu, došlo k 1. lednu 2006 k účinným změnám, jejichž výsledkem byl § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů kladoucí požadavky na projekt výzkumu a vývoje. K tomu Nejvyšší správní soud konstatoval, že vzhledem k specifické situaci bylo nutno zohlednit jak tyto objektivní, tak i subjektivní skutečnosti, tudíž *„je zřejmé, že v době, kdy se společnost připravovala na realizaci projektu, nebyla pro uplatnění této odpočitatelné položky stanovena povinnost vypracovat projekt v požadovaných parametrech ani v daňovém, ani v žádném dalším právním předpisu. Současně není pochyb o tom, že dokumenty předložené stěžovatelem skutečně nejsou uceleným dokumentem, průběžně docházelo ke jeho doplňování a neobsahuje všechny nově vyžadované obsahové náležitosti.“*¹⁰⁹

¹⁰⁸ Pokyn D-288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96003/2005-151.

¹⁰⁹ 2 Afs 24/2012-34, op. cit.

Subjekt se snažil součinně spolupracovat již se správcem daně, kdy zákonem požadovaným náležitostem vyhověl v dokumentu „Podnikatelský záměr – vývoj automatizace uhelných kotelen“ z nichž byly patrný jak stránka nákladová, tak i osoby podílející se na řešení projektu. Jak je následně z předmětného případu zřejmé, vznikem nové právní úpravy se snažil nedostatky z vlastní iniciativy v co nejkratší době odstranit.

V souvislosti z předestřených okolností, jež vzal Nejvyšší správní soud v potaz, rozhodl, že „*Poněvadž dílce zákona o daních z příjmů explicitně nestanoví povinnost vypracování souborného dokumentu, který nemůže být jakkoli doplňován, mohl se žalobce domnívat, že lze chybějící skutečnosti obsáhnout též v dokumentu jiném, který se pak následně stane obsahovou součástí projektu.*“¹¹⁰ Nedostatky projektu měly být posuzovány jako nedostatky pouze formální a správce daně se měl soustředit, zda subjektem předestřené cíle odpovídají reálným výstupům. „*Odmítnutí odečtení nákladů pouze s odkazem na formální nedostatky projektu (jejichž relevance se nadto ukázala jako nesprávná či sporná) je výrazem přepjatého formalismu, který zcela odhlíží od smyslu předmětné odčitatelné položky, kterou je daňová podpora výzkumu a vývoje. Lze tedy k této dílčí otázce uzavřít, že předložil-li stěžovatel správci daně nikoli ucelený a zcela formálně bezvadný soubor dokumentů, měl být v posuzovaném případě, z hlediska formálních požadavků, akceptován jako projekt.*“¹¹¹ Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil s argumentací krajského soudu a vytvořil tak určitý právní názor, jenž by měl být aplikován i v dalších obdobných případech, tak založil určitou právní jistotu pro další subjekty, jež vedou dokumentaci jinak než v jednotném dokumentu, podotýkám, že se jednalo o specifický případ, kdy již realizace projektu byla zahájena před zákonným ustanovením kladoucím požadavky na formu projektové dokumentace.

4.3 Analýza zákonného textu

Je nutné podotknout, že výše zmíněný případ je specifický právě v tom, že daňový subjekt zahájil přípravu výzkumu a vývoje již v roce 2005, tj. za situace, kdy neexistovala žádná pravidla týkající se formálních požadavků vztahující se na formu projektové dokumentace. Povinnost vypracovat projekt odpovídající požadavkům § 34 odst. 5 zákona o daních

¹¹⁰ 2 Afs 24/2012-34, op. cit.

¹¹¹ Ibid.

z příjmů byla zavedena až s účinností od 1. ledna 2006, až tímto datem začal daňový subjekt předkládat správci daně „postupně“ projektovou dokumentaci. Otázkou tedy bylo, zda takto postupně více předkládaných dokumentů je správce daně oprávněn považovat za relevantní, co se posuzované formy týče, neboť tato projektová dokumentace netvořila jeden souhrnný dokument, jak bylo požadováno § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů s účinností od 2006.

Neboť se jednalo o specifický případ, Nejvyšší správní soud zohlednil všechny objektivní i subjektivní okolnosti případu a připustil postupné předkládání projektu (nikoliv tedy v jednom dokumentu najednou) i v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 60/2014-56 ze dne 26. 8. 2014.

Co se dnešní momentální situace týče je problematika formy projektu v § 34c zákona o daních z příjmů (účinnost od 2017). Z předmětného ustanovení výslovně neplyne požadavek, aby projekt výzkumu a vývoje představoval ucelený dokument, avšak z povahy věci lze tento požadavek dovodit. Neboť jak bylo i judikováno, 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 (§ 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní (§ 34c zákona o daních z příjmů). 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.¹¹²

Domnívám se, že tímto rozhodnutím se soud snažil apelovat na daňový subjekt, a to v uvědomění si významu ustanovení o výzkumu a vývoji, tj. primárním důvodem není snižování daňových povinností představovaných v uplatňování nákladů na projekt výzkumu a vývoje, ale celospolečenského prospěchu, a proto se mi zdá, že právě kladené požadavky týkající se formy projektu nejsou přehnané, nýbrž se jedná o „podmínku“, která je, pokud daňový subjekt opravdu koná v rámci „obecného blaha“, splnitelná.

¹¹² Srov. 6 Afs 60/2014-56, op. cit.

Jak je tedy z předestřené konstatace Nejvyššího správního soudu zřejmé, daňový subjekt bude muset již ve fázi rozhodování posoudit, zda bude chtít uplatnit náklady na projekt výzkumu jako položku odčitatelnou od základu daně, a dále určit, jakým způsobem povede projektovou dokumentaci. Nebude-li vedena v předepsané formě, bude se jednat o důvod, pro nějž správce daně tyto náklady vyloučí a daňový subjekt tak přijde (zpravidla) o vysokou finanční částku, o níž mohl snížit svou daňovou povinnost. Nejčastější chyby pojící se s projektovou dokumentací jsou okamžik sestavování projektu, předpoklad celkových výdajů a způsob hodnocení a kontroly výsledků, jichž bylo projektem na vědu a výzkum dosaženo. Bude-li daňový subjekt obezřetný a vyvaruje-li se předestřených nejčastějších chyb v projektové dokumentaci, neměl by přijít do „křížku“ se správcem daně.¹¹³

Pokud by projekt splňoval veškeré zákonem požadované náležitosti, avšak ne formu, v níž má být veden, musím konstatovat, že by to byla „opravdu škoda“, kdyby taková, dejme tomu opravdu „formalita“ měla způsobit škodu/ztrátu daňovému subjektu. Tudíž nelze nic než apelovat na dodržování obsahových i formální požadavků, neboť správce daně opravdu není povinen zkoumat propojitelnost dokumentace z pohledu, zda je či není nákladem projektu výzkumu a vývoje.

4.4 Syntéza poznatků a závěr

Institut odpočtu na výzkum a vývoj byl zákonodárcem zaveden za účelem usnadnění a motivace daňových subjektů k participaci a zajišťování lepšího a účelnějšího využívání známých zdrojů. K otázce motivace je zcela na místě připomenou, že právě ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů jako položky snižující základ daně, jsou motivační. Naivně by mohl někdo konstatovat, že daňový subjekt nebude hledat cesty, v rámci kterých by mohl optimalizovat své daňové povinnosti. Celý institut výzkumu a vývoje je především zaměřen na vývoj, a ve snaze zajištění lepší budoucnosti pro společnost. To je podle mého názoru ten stěžejní důvod zavedení předmětného institutu

¹¹³ JACKOVÁ, M. Odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně – unesete důkazní břemeno? *BusinessInfo.cz* [online] [cit. 7. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/odpocet-nakladu-na-vyzkum-a-vyvoj-od-zakladu-dane-unesete-dukazni-bremeno-90299.html>

do zákona o daních z příjmů v souvislosti s kompenzací nejistoty, s jakou daňový subjekt do takového projektu vstupuje.¹¹⁴

S otázkou formy, v jaké má být projekt výzkumu a vývoje veden, se vypořádal až Nejvyšší správní soud, který konstatoval, že byť předmětný subjekt začal s projektovou realizací za dob, kdy požadavky na dokumentaci nebyly tak specifické, má správce daně povinnost hledět na obsahové náležitosti. Nejvyšší správní soud vyjasnil i podstatu termínu „dokument“, kdy by již nemělo docházet k restriktivnímu konstatování, že dokumentem ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmů bude považována pouze forma analogická (listinná), nýbrž i forma elektronická. Dle mého názoru stojí za připomenutí § 33 odst. 2 písm. a) až c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, podle kterého účetní záznam může být jak v listinné, technické tak smíšené formě.

¹¹⁴ VLÁDA ČR. Vláda schválila věcný záměr zákona o podpoře a výzkumu. Praha: Úřad vlády v České republice. Rada pro výzkum, vývoj a inovace, 2016. *vlada.cz* [online] [cit. 7. 8. 2018]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/clenove-vlady/pri-uradu-vlady/pavel-belobradek/aktualne/vlada-schvalila-vecny-zamer-zakona-o-podpore-vyzkumu-147861/>

5 VÝDAJE VYNALOŽENÉ NA DOSAŽENÍ, ZAJIŠTĚNÍ A UDRŽENÍ ZDANITELNÝCH PŘÍJMŮ

5.1 Úvod

V § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je dán obecný rámec pro daňovou uznatelnost výdajů. Doslovně se zde uvádí: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.*“ Daňově uznatelné výdaje jsou výdaje podnikatele, o které si může snížit základ daně a tím tak daňově optimalizovat svoji výslednou daňovou povinnost, aby tak mohl učinit, musí se jednat o výdaje, které jsou prokazatelné, souvisejí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů daňového subjektu. Současně o těchto výdajích vede evidenci, nejčastěji ve formě účetnictví.¹¹⁵ Daňový subjekt se v dále rozebíraném případě snažil svou daňovou povinnost snížit o výdaje ve výši 600 000 Kč, a v dalším zdaňovacím období ve výši 800 000 Kč. Jím deklarované výdaje byly výdaje, jež vynaložil za realizaci reklamy ve formě polepů na závodní automobilová vozidla, avšak správce daně a následně i Nejvyšší správní soud došli k závěru, že k realizaci reklamy, jak daňový subjekt deklaroval, nedošlo a tyto výdaje daňovému subjektu jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů neuznal.

5.2 Judikatura

Společnost AXIMA spol., s r. o., se sídlem v Brně zabývající se činností vedení účetnictví, vedení daňové evidence a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, uzavřela smlouvy o nájmu reklamních ploch. První závazek v hodnotě 600 000 Kč byl uzavřen 30. 3. 2010, kdy velikost pronajímané plochy činila 300 m². V druhém

¹¹⁵ GOLA, P. Víte, jak poznat daňové výdaje? *Finexpert* [online] [cit. 6. 6. 2018]. Dostupné z: <https://finexpert.e15.cz/vite-jak-poznat-danove-vydaje>

případě se jednalo o smlouvu v hodnotě 800 000 Kč, uzavřené na rok 2011, kdy velikost pronajímané plochy činila 400 m².

Správce daně zahájil daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 a 2010, tak i na dani z přidané hodnoty a dani silniční. Gró zahájené daňové kontroly byla výzva k prokázání vynaložených nákladů ve výši 600 000 Kč, jež společnost uvedla jako náklad vynaložený na pronájem reklamní plochy uzavřené se společností Pavlík a partner, s. r. o. Následně byla v roce 2013 zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011. Na základě přijatých faktur, vynaložených nákladů na reklamu ve výši 800 000 Kč uzavřených taktéž se společností Pavlík a partner, s. r. o. AXIMA si objednala reklamní propagaci, a to především za účelem budování image, k tomu účelu uzavřela s „pronajímatelem“ Pavlík a partner, s. r. o. předmětné smlouvy. Správce daně po prozkoumání smluv o nájmu reklamní plochy došel k závěru, že „*Pavlík a partner, s. r. o. není poskytovatelem pronájmu reklamních ploch, ale na základě uzavřené mandátní smlouvy pouze prodejcem této služby. Vlastním poskytovatelem je zahraniční společnost PROTOTYPE TEAM Ltd., se sídlem na Britských panenských ostrovech (mandant), která touto mandátní smlouvou pověřila firmu Pavlík a partner, s. r. o. (mandatář), aby předmětnou službu propagovala a na její účet prodávala.*“¹¹⁶

Správce daně byl názoru, že daňový subjekt dostatečně jasně neprokázal to, že došlo k realizaci předmětného obsahu uzavřených smluv, tj. provedení reklamních služeb společností Pavlík a partner, s. r. o. (dále jen „Pavlík“) Správce daně v rámci provedeného šetření zjistil, že subjekt si prostřednictvím společnosti Pavlík objednal realizaci předmětné reklamy u společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. Správce daně konstatoval, že tyto náklady nelze považovat ve smyslu § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, to se také stalo předmětem sporu.

Součástí spisu správce daně byl i úřední záznam Policie ČR, z něhož vyplývá, že jednatel společnosti Pavlík je osobou ovládající i společnost PROTOTYPE TEAM Ltd. i AUDIT-INVEST Ltd.

¹¹⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017-42.

5.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Společnost AXIMA podala žalobu, v níž namítala, že krajský soud se spokojil s konstatováním správce daně a s jeho závěry pojících se k důkazním prostředkům, nikterak nezkoumal předložené fotografie, kterými se subjekt snažil prokázat provedení reklam, a dále že nenařídil výslech navrhovaných svědků.

Daňový subjekt předloženými fotografiemi prokazoval realizaci reklamy a svůj nárok na snížení základu daně o předmětné částky, avšak správce daně konstatoval, že předložené fotografie, na nichž byly zachyceny vozidla, nedokazují, že vozidla nesoucí polep, mimo jiné i jiných společností, by se účastnily jakékoliv soutěžní akce. Správci dani se nezdál ani fakt, že součástí smlouvy o nájmu reklamní plochy chybělo ustanovení o monitorování reklamy, tudíž společnost neměla, podle názoru správce daně, snahu získávat informace, jakým způsobem jsou její finanční prostředky užívány a zda dochází k plnění smlouvy. K tomuto závěru došel správce daně i z informace, kdy zjistil, že společnost AXIMA měla seznam závodních akcí k dispozici až po skončení sezony. Je nepochybné, že akce tohoto typu, v konkrétním případě závody sportovních vozidel LE MANS SERIES, SPORT CAR CHALLENGE A INTERSERIE, jsou plánované dostatečně dopředu, tudíž s názorem správce daně se ztotožňuji.

Dle AXIMA se jedná o výdaje uznatelné podle § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů „*neboť je zde jednoznačně daná posloupnost: uzavření smluv-provedení sjednání nebo plnění a vystavení faktur za provedené služby – úhrada vystavených faktur (výpisy z banky) – monitoring a zprávy o provedeném auditu.*“¹¹⁷ To také podložila fakturami vystavenými společností Pavlík jménem společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd, bankovními výpisy, z nichž vyplývá, že faktury byly uhrazeny a fotografiemi s dobře viditelným polepem společnosti AXIMA.

Odvolací finanční ředitelství zdůraznilo, že „*daňové řízení je ovládáno zásadou projednací, s níž souvisí povinnost žalobkyně (společnosti AXIMA) navrhnout pro prokázání svých tvrzení odpovídající důkazy. Žalovaný je navíc povinen rozhodovat ve skutkově shodných případech bez neodůvodněných rozdílů, přičemž neuznání výdajů uhrazených společností PROTOTYPE TEAM Ltd. (za účasti auditorské společnosti*

¹¹⁷ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017-42.

AUDIT-INVEST Ltd. "). V případě jiného daňového subjektu již Nejvyšší správní soud potvrdil rozsudkem ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37. Krajský soud v Brně shrnul judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že společnost byla povinna prokázat, „že objednaná služba – tedy reklama – byla fakticky provedena. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na povinnosti daňového subjektu prokázat svá tvrzení.“¹¹⁸ AXIMA rovněž namítala, že důkaz výslechu zástupců společnosti AUDIT-INVEST Ltd. nebyl proveden, byť jej bylo možné provést, neboť smlouva o výměně informací v daňových záležitostech mezi Českou republikou a Britskými panenskými ostrovy byla v době rozhodování předmětného sporu již platná.

5.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Proti rozhodnutí Krajského soudu v Brně podala společnost AXIMA kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Napadala závěry správce daně i krajského soudu v souvislosti se zásadou volného hodnocení důkazů. Společnost AXIMA konstatovala, že zprávy o auditu jednoznačně uvádějí, že k pronájmu reklamní plochy došlo a taktéž, že došlo k prezentaci na uvedených akcích, to se snažila prokázat i předložením bankovních výpisů, jež měly prokazovat úhradu faktur za objednané reklamy, a to včetně přiložených fotografií. Společnost AXIMA se dále odvolávala na auditorskou smlouvu, v níž je podle AXIMA prokázáno, že reklama byla uskutečněna. „Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2012, č. j. 7 Afs 55/2011-84 přitom vyplývá, že k prokázání uskutečnění reklamy může sloužit právě zpráva společnosti zabývající se monitoringem reklamy.“¹¹⁹ AXIMA argumentovala tak, že jak správce daně, tak i krajský soud mají povinnost hodnotit všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, a tudíž není nezbytné, aby provedení reklamy prokazoval každý jednotlivý důkaz.¹²⁰

Současně se Nejvyšší správní soud vyjádřil i ke znění § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů, kdy „platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro ujištění základnu daně odečtou ve výši prokázané

¹¹⁸ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017-42.

¹¹⁹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2012, č. j. 7 Afs 55/2011-84.

¹²⁰ WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 5. aktualizované vydání, doplněné o předpisy evropského práva. Praha: Linde, 2008. ISBN 978-80-7201-726-3, s. 272.

poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Dle již dříve vysloveného názoru Nejvyššího správního soudu z tohoto ustanovení nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést ke uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušující zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl (rozsudek ze dne 1. dubna 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, číslo 264/2004 Sb., Nejvyšší správní soud). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73). Důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008 č. j. 7 Afs 18/2008-48).¹²¹

Na základě § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je nositelem důkazního břemene společnost AXIMA, neboť „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v rádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“, s poukazem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nelze usuzovat, že „správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tuto povinnost nelze přenášet na správce daně.“ Nutno podotknout, „jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele (AXIMA): přitom v případě, že tak neučinil dospěl k závěru, že rozhodnutí správního

¹²¹ Srov. 6 Afs 191/2017-42, op. cit.

*orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72)*¹²²

Nejvyšší správní soud se vyjádřil k otázkám monitoringu, který podle Krajského soudu nebyl téměř žádný. Nejvyšší správní soud nepochybně fakt, že monitoring reklamy může sloužit jako důkaz, jímž subjekt deklaruje skutečné provedení reklamy, nicméně tento důkaz musí mít určitou kvalitu a vypovídací hodnotu. Ke zprávě o auditu se Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že „*neobsahuje žádné podrobnosti, které by svědčily o tom, že se osoby, jež zprávy vyhotovily, skutečně zúčastnily a vozidlo nesoucí polep se jménem stěžovatelky na nich viděly.*“¹²³

Co se fotografií týče, Nejvyšší správní soud nepochybně fakt, že je dobře viditelné jméno společnosti AXIMA, že skutečně automobilové vozy nesly polepy, na nichž bylo dobře viditelné jméno společnosti AXIMA. Nicméně Nejvyšší správní soud dodal, že fotografie pořízené a předložené neodpovídají prostředí motoristického závodu, „*že pouhý polep se jménem společnosti AXIMA byl umístěn na nějaké závodní vozidlo, nestačí k prokázání, že došlo k propagaci názvu společnosti na automobilových závodech. Pokud navíc smlouvy o nájmu reklamní plochy zdůrazňovaly, že se tyto smlouvy nevztahují k jednomu konkrétnímu vozidlu, považoval by Nejvyšší správní soud za logické, aby měla stěžovatelka k dispozici dokumentaci o všech vozidlech, na nichž byla objednaná reklama umístěna.*“¹²⁴ Závěrem Nejvyšší správní soud uzavřel, že společnost AXIMA nebyla schopná předložit jediný důkaz, který by jednoznačně prokazoval prezentaci jména alespoň na jednom automobilovém závodě. Subjektu se nepodařilo rozptýlit pochybnosti, kterých Nejvyšší správní soud nabyl a plně souhlasil se závěrem krajského soudu, že subjekt neprokázal, že jím vynaložené výdaje (náklady) sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že objednaná reklama byla skutečně realizovaná.

5.3 Analýza zákonného textu

Daňovému poplatníku je kladena povinnost podle § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů, aby prokázal výši nákladů, jež byly vynaloženy na dosažení,

¹²² Srov. 6 Afs 191/2017-42, op. cit.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid.

zajištění a udržení zdanitelných příjmů a následně si o tyto výdaje snížil základ daně. Daňový subjekt jako důkazní prostředky předložil auditorskou zprávu a fotografie.

Nutno podotknout, že společnost AXIMA odkazovala na provedení audit, jež byl zpracován společností AUDIT - INVEST Ltd. Ovšem správce daně po prozkoumání předložených auditorských zpráv nevzal za prokázané, „*že by audit, na který se společnost AXIMA odvolává, byl skutečně proveden. Navíc byla zjištěna vazba mezi jednatelem společnosti Pavlík partner, s. r. o. a společností AUDIT - INVEST Ltd.*“ Společnost AXIMA navrhovala jako další důkazní prostředek výslech zástupců auditorské společnosti. Vzhledem k tomu, že předmětná společnost je pod patronací Velké Británie, konkrétně sídlící na Britských Panenských ostrovech, správce daně tak návrhu nevyhověl. Spolupráce týkající se výměny informací v daňových záležitostech mezi Českou republikou a Britskými panenskými ostrovy lze aplikovat až na řízení týkající se zdaňovacích období počínaje 1. lednem 2013. K této námítce se Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že neprovedení výslechu nelze krajskému soudu vyčítat, neboť předmětná Dohoda vstoupila v platnost 19. prosince 2012 a v článku 16 písm. b) je aplikovatelná ve vztahu ke zdaňovacímu období počínaje 1. ledna 2013. Navíc podle Nejvyššího správního soudu lze pochybovat o tom, že provedením výslechu auditorů by došlo k objasnění a osvětlení případu.

V rámci případu bylo nutno opět zmínit § 92 odst. 3 daňového řádu, kdy nositelem důkazního břemene je společnost AXIMA, neboť „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). S poukazem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nelze usuzovat, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tuto povinnost nelze přenášet na správce daně. Nutno podotknout, jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele (AXIMA): přitom v případě, že tak neučinil dospěl k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.*“¹²⁵

¹²⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72.

5.4 Syntéza poznatků a závěr

Jak je z uvedeného případu očividné, daňový subjekt se snažil daňově optimalizovat svoji daňovou povinnost s cílem snížit svůj základ daně tak, aby placená dan z příjmů nebyla „tak“ vysoká. Daňový subjekt je povinen evidovat doklady a vést daňovou evidenci. Na základě takto vedené evidence má daňový subjekt povinnost vyčíslit svoji daňovou povinnost.¹²⁶ Právnícká osoba AXIMA vedla své náklady tak, aby byla schopna rozlišit náklady na daňově uznatelné a daňově neuznatelné. Daňově uznatelným nákladem bude výdaj určený na reklamu a propagaci. Tyto výdaje přímo souvisí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jehož je užíváno především k zviditelnění.

Správce daně bude posuzovat, do jaké míry takto vynaložené finanční prostředky souvisí s podnikatelskou činností daňového subjektu, avšak bude na daňovém subjektu, aby byl schopen doložit a prokázat jakým způsobem k realizaci reklamy došlo. To je i v zájmu daňového subjektu, neboť nebude-li toto prokázáno, nebude se jednat o daňově uznatelný náklad.¹²⁷ Pokud daňovému subjektu vznikly předmětné náklady, tj. ve vztahu k reklamě a propagaci své podnikatelské činnosti např. ve formě uzavření smluv o dílo, smluv o nájmu reklamních ploch atd., doporučuji uschovat si příslušné doklady včetně pořízení videozáznamu a fotografií. Byť se může zdát, že je to přehnané, v případě negativního posouzení vynaložených nákladů správcem daně, bude mít subjekt dostatečné podklady k prokázání uznatelnosti předmětných nákladů.¹²⁸

V předmětném sporu nebylo jednoznačně prokázáno, že výdaje deklarované daňovým subjektem byly vynaloženy za účelem propagace své podnikatelské činnosti. Jeví se mi spíše, že šlo o případ, kdy daňový subjekt ve snaze optimalizovat svou daňovou povinnost v rychlosti hledal náklady, tj. objednal

¹²⁶ HALABRINOVÁ, D. *Praktický průvodce podnikatele – aneb jak vést daňovou evidenci*. Brno: Aprofitail Czech Republic, 2016, s 12–41. ISBN 978-80-905622-0-2.

¹²⁷ KANDLER, L. Sponzorské dary, výdaje na reklamu a reprezentaci. *Portal.pohoda* [online] [cit. 4. 6. 2018]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/sponzorske-dary-naklady-na-reklamu-a-vydaje-na-re/>

¹²⁸ BURDA, Z. Náklady na reklamu a reprezentaci ve světle judikatury. *Daně a právo v praxi* [online] [cit. 4. 6. 2018]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d32800v41950-naklady-na-reklamu-a-reprezentaci-ve-svetle-judikatury/>

reklamní plochu na závodních automobilech. Nicméně správce daně a následně ani soud předmětné důkazy, jež tvořily zprávy o auditu a fotografie, nebyly přesvědčující, že k reklamní propagaci došlo v subjektem deklarovaných časech, tj. na automobilových závodech. K opačnému rozhodnutí by jistě mohl vést fakt, kdyby Nejvyšší správní soud nedošel ke zjištění napojení společnosti Pavlík na společnost AUDIT-INVEST, v nichž jednatelem byla tatáž osoba.

Na závěr bych dodala, že pokusy o uplatnění daňově uznatelných výdajů na reklamu poskytované společností Pavlík a partner, s. r. o. a monitorovanou společností AUDIT-INVEST nebyl ojedinělý, více rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-57 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2017, č. j. 9 Afs 310/2016-37. Uvedené rozsudky pro daňový subjekt vyzněly taktéž nepříznivě.¹²⁹

¹²⁹ 6 Afs 191/2017-42, op. cit.

6 PŘIZVÁNÍ ZNALCE K POSOUZENÍ PROJEKTU VÝZKUMU A VÝVOJE

6.1 Úvod

Daňovému subjektu je v rámci daňové optimalizace umožněno uplatnit tzv. odečet od základu daně z příjmu podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), který umožňuje daňovému subjektu odpočet částky vydané na projekty výzkumu a vývoje. Vznikem tohoto institutu se pojí otázka „co je možné považovat za výdaj vydaný na výzkum a vývoj“. Z judiciální praxe plyne, že projekt výzkumu a vývoje musí splňovat podmínky ocenitelnosti, tj. prvku novosti a současně technické nejistoty, s kterou daňový subjekt vstupuje do přípravné či realizační fáze projektu, neboť pouze za těchto předpokladů bude daňový subjekt mít právo uplatnit odečet výdajů takto vynaložených, tj. podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že správce daně zpravidla nedisponuje znalostmi technického rázu, jako jsou technologické normy vztahující se na týž projekt a další nutné znalosti související s odborným posouzením technického stavu a proveditelnosti projektu předkládaného daňovým subjektem, vyvstala další otázka, zda posouzení novosti a prvku nejistoty bude na správním uvážení správce daně či je nutno k takovému rozhodování přizvat znalce.

Vzhledem k problematickému uchopení institutů výzkumu a vývoje, a to především jejich uplatňování subjekty v hojném počtu, neboť se jedná o nezanedbatelné částky, kdy daňovému subjektu je umožněno užití daňového zvýhodnění až ve výši 100 % vynaložených nákladů, jedná se často o milionové částky. Na druhou stranu zákonodárce umožňuje čerpat tuto výhodu na základě prokázání a předložení projektové dokumentace. Na daňový subjekt jsou tak kladeny zvýšené nároky, co se prokazování předkládaných skutečností a výdajů týče.

Toto posouzení je často ponecháno pouze na samotném správci daně, jež dostane projektový spis, často technické povahy, tj. na míle vzdáleného jeho oboru, aby posoudil, zda subjekt čerpá předmětné zvýhodnění oprávněně či ne. V dosavadní praxi není zcela jednoznačně zakotveno, co se tedy

pod pojmem inovace a technická nejistota skrývá, na to nám odpoví pouze judikatorní praxe, bude tedy vždy záležet na konkrétním posuzovaném případě.

6.2 Judikatura

Společnost Fortell, s. r. o., jejíž hlavní činností je realizace pozemních staveb (průmyslové stavby, inženýrské a ekologické stavby, stavby energetických celků, stavby občanské vybavenosti a bytové stavby). V souvislosti se svým zaměřením činnosti se zákazníci obraceli s různými požadavky spočívajícími ve výrobě v oboru strojírenství. Jedním z nich byl i požadavek na výrobu formy a nástrojů nezbytných k navazující výrobě dílů, z nichž následně zákazníci měli vyrábět finální výrobky. Společnost Fortell, s. r. o. se tak zavázala vyrobit formy na vstřikování plastů a dalších nástrojů, jejichž užití bude dále využito například jako krytina svítlny, kryty filtru, úchytek, šroubů a dalších. Tuto činnost deklarovala společnost ve svém daňovém přiznání jako náklady na realizaci projektu výzkumu a vývoje s využitím odpočtu vzniknuvších nákladů podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů na základ daně za rok 2008 ve výši 3 541 120 Kč a za rok 2009 ve výši 488 323 Kč.

Po provedené kontrole a přezkumu projektu výzkumu a vývoje správce daně konstatoval, že společnost Fortel, s. r. o. opravdu vyráběla předměty – formy na vstřikování plastů a nástroje sloužící k následné výrobě krytů atd., avšak z předložené projektové dokumentace neshledává naplnění prvků nutných k uplatnění § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj. prováděné činnosti v rámci předmětných projektů neobsahují ocenitelný prvek novosti, neboť společnost pouze upravovala již vyzkoušený pracovní proces tak, aby vyhovoval zákazníkům zadaným parametrům. Správce daně tak konstatoval, že se jedná o výrobu formy či nástroje podle zadání zákazníka, a tudíž se nejedná o výzkumnou a vývojovou činnost. Co se druhé podmínky uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj týče: *„cílem projektů nebylo hledat nové jevy, struktury či postupy, ani aplikovat nové technologické procedury, či ty známé aplikovat novým způsobem. Žalobkyně byla navíc u všech projektů schopna formu či nástroj vyrobit, a nebyl zde dán proto prvek technické nejistoty. Často přitom při výrobě vycházela z již dříve vyráběných produktů. Při realizaci došlo k využívání již známé a osvědčené technologie a postupů, jednalo se o běžné inovace, resp. výrobní zakázky na výrobu*

*splňující parametry dle požadavků zákazníka.*¹³⁰ K tomuto závěru nahrává i to, že společnost vždy deklarovala, že předmětnou zakázku přijímá a splní, *de facto* tomu tak také bylo téměř u všech zakázek.

Vzhledem k množství předložené dokumentace, jejíž součástí byly výkresy, tabulky s popisem ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické nejistoty, které společnost deklaruje jako znalecké posudky, byly správcem daně posouzeny jako odborná posouzení, neboť zde absentovala kritéria pro znalecké posudky. Na základě předloženého projektu byla činnost společnosti podřazena pod bod 4 písm. j) pokynu Ministerstva financí D-288 k uplatňování jednotného postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen pokyn D-288).¹³¹ Nutno podotknout, že správce daně není vybaven a není na něm ani možno požadovat znalosti či schopnosti nutné k posouzení technických parametrů, konkrétně v tomto případě, odborných znalostí vztahujících se k oboru strojírenství. Z toho důvodu měl správce daně užít § 95 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), 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 rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.“¹³²

6.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové

Společnost Fortel podala žalobu, v níž se k prvku technologická nejistota vyjadřovala: „*nikdy nebylo jisté, zda půjde formu či nástroj vyrobit dle specifikací zákazníka. Stejně tak ocenitelný prvek novosti byl přítomen, jednalo se totiž o vývoj nových forem a nástrojů následně sloužících k výrobě nově uváděných výrobků na trh.*“¹³³

Krajský soud se v rámci žaloby vyjádřil k otázce výzkumu a vývoje takto: *Pokud ze sbornážděných důkazů vyplývá, že společnost vyráběla za předem dohodnuté ceny, v předem dohodnutých termínech a s využitím známé technologie formy či nástroje na základě požadavků zákazníka, tj. hlavním cílem projektů se stala výroba funkční formy (nástroje) dle specifikace zákazníka, přičemž 100 % projektů řádně ukončila,*

¹³⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119.

¹³¹ Pokyn D–288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96003/2005-151.

¹³² 10 Afs 24/2014-119, op. cit.

¹³³ Ibid.

*pak se dle přesvědčení krajského soudu nejednalo o výzkum a vývoj.*¹³⁴ K otázkám ocenitelného prvku novosti Krajský soud uvedl, „*ocenitelný prvek novosti představuje zlepšení výrobku či stroje významně přesahující úroveň běžného vylepšování dílčích vlastností výrobku. Výrobek tedy musí získat nové vlastnosti, vykonávat další podstatné činnosti dříve nemožné*“.¹³⁵

Co se zařazení pod bod 4 písm. j) pokynu D-288 týče, soud přitakal správci daně, kdy správně podřadil předmět výroby pod tento bod, přičemž se tedy jedná o mírnou inovaci prováděnou společností v rámci využití jejích již známých výrobních postupů. „*Toto vyhodnocení bylo možno učinit i bez zadání znaleckých posudků, neboť je zřejmé i laikovi, bez ohledu na technické podrobnosti projektů. Nebylo tedy ani zapotřebí odborné kvalifikace úředních osob, aby dospěly ke uvedenému závěru. Předložená vyjádření odborných osob nebylo možno považovat za znalecké posudky, neboť neobsahovala zákonné náležitosti.*“¹³⁶

Zde se tedy krajský soud spokojil s převzetím argumentace aplikované správcem daně, který konstatoval, že pokud společnost garantovala schopnost výroby poptávané formy či nástroje a ty následně ve 100 % případů vyrobila, abscentuje zde ocenitelný prvek novosti, taktéž technická nejistota.

6.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Proti rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové podala společnost Fortell kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Nesouhlasila zejména s tím, že na základě svých projektů byla zařazena pod bod 4 písm. j) pokynu D-288, podle něhož nelze u těchto projektů uplatnit odpočet nákladů od základu daně. „*Projekty obsahovaly ocenitelný prvek novosti, proto měly být posouzeny jako inovace ve smyslu bodu 3 písm. e) pokynu D-288, s podpůrným konstatováním, že společnost je schopna vyrobit formy mnohdy na základě nereálných představ designérů svých zákazníků. Výzkum a vývoj ve strojírenství není založen na objevení něčeho netušeného a převratného.*“¹³⁷ V kasační stížnosti namítala dále i nevyporádání se s námitkami týkajícími se prvku novosti a technické nejistoty, s čímž Nejvyšší správní soud nesouhlasil a stěžejní kasační námitkou se tak stala otázka aplikace § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, zda společnost

¹³⁴ 10 Afs 24/2014-119, op. cit.

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Ibid.

byla oprávněna vzniknuvší náklady odečíst od základu daně jako náklady projektu spadající svým významem pod pojmy výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud se k neurčitým právním pojmům jako je ocenitelný prvek novosti a technická nejistota vyjádřil takto: *“pojmy zahrnují jevy 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.”*¹³⁸

Nejvyšší správní soud uzavírá, *„pouze skutečnost, že stěžovatelka dokázala ve všech případech požadované zakázky vyrobit, nerylučuje, že stěžovatelka v rámci jejich realizace musela vyjasňovat technickou nejistotu. Tvrzení stěžovatelky, že od počátku nemuselo být řešení těchto projektů zcela zřejmé a vyžadovalo ze strany stěžovatelky mimo jiné inovaci výrobních postupů či několikeré modifikace projektů, nelze bez odborného posouzení jí předkládaných údajů vyvrátit.”*¹³⁹ Samotné posouzení jaké náklady budou správcem daně podřazeny pod § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je obtížné, to ví i Ministerstvo financí, které vydalo pokyn D-288.

Je tedy zřejmé, že pokud by společnost předložila, byť stejné množství dokumentace jako to bylo v tomto případě, včetně znaleckých posudků, které by správce daně musel brát v potaz, nevznikl by zde prostor, kdy správce daně zpochybňoval zhodnotitelnost a naplnění podmínek k uplatnění § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud nechce předjímat, že ve sporech týkajících se výzkumu a vývoje, a především otázek podřaditelnosti pod náklady uplatnitelné k odečtu podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je nezbytné provést znalecké posouzení, avšak *„předkládá-li daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní, není možno jejich hodnocení odmítnout.”*¹⁴⁰ V souvislostech celého případu se Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že právě v tomto konkrétním případě a současně vzhledem ke složitosti a technickému rázu výroby, bylo nutné pro náležité zhodnocení a posouzení přítomnosti či absence prvku novosti a technické nejistoty vyjádření znalce.

138 10 Afs 24/2014-119, op. cit.

139 Ibid.

140 Ibid.

6.3 Analýza zákonného textu

Ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů stanoví, že „*od základu daně lze odečíst 100 % výdajů/nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzoru či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje*“.¹⁴¹ Nutno podotknout, že exaktní definici výzkumu a vývoje nenalezneme, a v souvislosti s daňovým právem se musíme spokojit s ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, k jehož aplikaci přistoupí subjekt, jenž kumulativně splňuje podmínky ustanovení, tj. jedná se o projekt výzkumu a vývoje, kdy tento projekt musí mít podobu prací (experimentálních, teoretických, projekčních či konstrukčních), výroby vzorků, prototypu atd.¹⁴² V souvislosti s judikatorní praxí přistoupil Nejvyšší správní soud¹⁴³ k vymezení pojmu výzkumu a vývoje analogií na základě § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“), popisující výzkum a vývoj jako systematickou tvůrčí práci „*spočívající v rozšiřování poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, [prováděnou jako] základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků, [...] [aplikovaným výzkumem] jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi, ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum*“.¹⁴⁴

Vzhledem k takto širokému opisu, co je možné považovat za výzkum a vývoj, vydalo Ministerstvo financí pokyn D-288, který má sloužit jako „návod“

¹⁴¹ Srov. § 34 odst. 4 zákon o daních z příjmů, již neplatného znění, a § 34a odst. 1 a 2 zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴² Pokyn D-288, op. cit.

¹⁴³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 8 As 63/2012-37.

¹⁴⁴ § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje.

k zajištění jednotného postupu, jež má správce daně v rámci posuzování uplatnění odpočtu nákladů od základu daně na projekt výzkumu a vývoje uplatnit. Co do povahy pokynu D-288 jako interní normativní instrukce, je primárně závazný pouze pro správce daně, avšak je možné ho užít jako výkladové pravidlo v mezích zákona o daních z příjmů.¹⁴⁵

6.4 Syntéza poznatků a závěr

Je třeba předně uvést, že nejednoznačným pojmům jako je novost a technická nejistota bude vyjevna podstata a definice až v podobě judičiálního posouzení, tj. v konkrétních případech vzniknuvších sporů. S tím souvisí i způsob posuzování těchto technických inovací a postupů. Krajský soud se spokojil se závěry správce daně, který byť by chtěl, není schopen posoudit technický stav tak, jak je schopen ho posoudit znalec z oboru. Právě v případech jako byl tento, kdy se jednalo o kategorii výroby v rámci strojírenského průmyslu, bylo na uvážení správce daně, zda oplývá znalostmi vhodnými k posouzení posuzovaného případu. Pokud společnost nepředložila znalecké posudky, měl tak učinit správce daně a využít institutu § 95 daňového řádu a znalce z oboru přizvat.

Pokud tak neučinil správce daně, měl tak k odstranění nejasností a vypořádání se s důkazy ve formě projektové dokumentace, učinit krajský soud, ten tak neučinil a pouze replikoval závěry správce daně. S argumentací, že z předložené dokumentace bylo jasné i laikovi, že se nejedná o případ projektu vývoje a výzkumu. S tímto závěrem se zcela neztotožňuji, a to především v souvislosti s argumentací, kdy pokud společnost deklaruje, že zakázku splní a nakonec se jí to povede, tak se „jistě“ nejedná o projekt výzkumu a vývoje a tudíž daňové zvýhodnění podle § 34 zákona o daních z příjmů není tento subjekt oprávněn využít.

K postupu krajského soudu se Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že opravdu není možné přejímat stanovisko správce daně, a to spočívající v argumentaci, kdy deklarace přijetí objednávky a jejího následného kladného ukončení znamená, že se nejedná o projekt výzkumu a vývoje, ale naopak je nutno brát na zřetel především dosavadní způsoby výroby, které jsou společnosti známé.

¹⁴⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59.

Na tuto otázku má odpovědět projektová dokumentace a pokud možno další důkazy, které budou podepřeny závěry znalců ve znaleckém posudku toho konkrétního oboru. Nutno podotknout, že co do váhy znaleckého posudku v souvislosti s dalšími důkazy nemá větší důkazní sílu než ostatní důkazní prostředky.¹⁴⁶ Jde o důkazní prostředek jako každý jiný, platí pro něj všechny obvyklé zásady dokazování, zejména pak zásada volného hodnocení důkazů. V souvislosti s předmětnou zásadou nelze přenést odpovědnost za správné rozhodnutí ve věci na znalce, znalecký posudek svojí podstatou přispívá k dokreslení a představení konkrétně řešené věci. Na základě § 10 daňového řádu je to však správce daně, komu byla zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní a jež je nositelem práva na posouzení oprávněnosti a správnosti údajů obsažených v tvrzení daňového subjektu (včetně správnosti odčitatelné položky), nikoliv znalec.

K tomu i Ústavní soud v nálezu ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 4457/12, uvedl „*znalecký posudek je nutno hodnotit stejně pečlivě, jako každý jiný důkaz; nepožívá větší důkazní síly a musí být podrobován všestranné prověrce nejen právní korektnosti, ale i věcné správnosti.*“¹⁴⁷ K hodnocení znaleckého posudku je nutné přistoupit komplexně, tudíž předmětem hodnocení bude proces utváření, přípravy, průběh, věrohodnost východisek včetně závěrů dovozených znalcem.¹⁴⁸ Dle mého názoru bude-li chtít daňový subjekt uplatnit výhodu spočívající v § 34 zákona o daních z příjmů vyvíjející projekt výzkumu a vývoje, musí počítat se zvýšenou administrativou spočívající v řádném vedení projektové dokumentace, tak i s možností nutnosti doložení znaleckých posudků, které mohou právě daňovému subjektu napomoci v přesvědčení správce daně, že se o výzkum a vývoj opravdu jedná, a ušetřit si tak zdlouhavé dokazování jinými prostředky. Dle mého názoru není více vhodného důkazního prostředku, jako je znalecký posudek, k tvrzení skutečností, jež se váží k deklaraci naplnění podmínek stanovených zákonem k uplatnění položky odečtu nákladů na výzkum a vývoj, pokud se jedná o technické, strojírenské

¹⁴⁶ HAMRAN, R. *Zrovnoprávnění znaleckých posudků v soudním řízení*. Praha: KŠB, 2011. *ksb.cz* [online] [cit. 5. 4. 2018]. Dostupné z: https://www.ksb.cz/cs/novinky-publikace/clanky/180_zrovnopraveni-znaleckych-posudku-v-soudnim-rizeni

¹⁴⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 4457/12.

¹⁴⁸ MUSIL, J. *Hodnocení znaleckého posudku*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2010. *mvr.cz* [online] [cit. 5. 4. 2018]. Dostupné z: <http://www.mvr.cz/clanek/hodnoceni-znaleckeho-posudku.aspx>

a další obdobné obory, která „již z povahy věci“ nelze bez odborného posouzení označit za irelevantní, byť z judikatorní praxe Nejvyššího správního soudu neplyne nezbytnost provedení znaleckého posudku ve všech případech týkajících se výzkumu a vývoje.¹⁴⁹ Nutno dodat, že co se posuzování nákladů týče, vydalo OECD tzv. Frascati manuál, který popisuje metodiku výpočtů nákladů na výzkum a vývoj, avšak nejedná o dokument právně závazný v ČR, nicméně může sloužit jako dobrý pomocník při vytváření projektové dokumentace a předejít co bude nutné doložit znaleckými posudky.¹⁵⁰

Jistě by nebylo na škodu, kdyby byly určité pasáže pokynu D-288 přeneseny do zákonného textu, a to minimálně ve formě demonstrativního výčtu uvedeny činnosti prováděné poplatníkem při realizaci projektů, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů.

¹⁴⁹ EUPSI. Rozpor mezi znaleckým posudkem a odborným vyjádřením. Hodonín: Evropský ústav práva a soudního inženýrství, 2016. *eupsi.cz* [online] [cit. 7. 8. 2018]. Dostupné z: http://www.eupsi.cz/rozpor_mezi.html

¹⁵⁰ SMART TECH SOLUTIONS. Frascati manuál. Zlín: Smart Tech Solutions, 2010. *smar-tech.cz* [online] [cit. 7. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.smartech.cz/frascati-manual/>

7 POVAHA SLEVY NA DANI PODLE § 35 ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

7.1 Úvod

Následující kapitola bude věnována problematice slevy na dani z příjmů, konkrétně slevě na dani podle § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Před dalším výkladem nutno stručně uvést, že slevou na dani český zákon o daních z příjmů rozumí částku, kterou je poplatník oprávněn odečíst od konečné částky daně.¹⁵¹ Je tedy nutné si uvědomit zásadní rozdíl mezi dalšími položkami, které ve svém výsledku snižují daňovou povinnost, nicméně činí tak jiným způsobem. Příkladem lze poukázat na náklady (výdaje), které po jejich odečtení od příjmů (výnosů) tvoří základ daně, či na nezdanitelnou část základu daně (§ 15 zákona o daních z příjmů) a odčitatelné položky od základu daně (§ 34 zákona o daních z příjmů). Daňová účinnost slevy je tudíž daňově výraznější než snížení základu daně, z něhož se daň platí.¹⁵²

Předmětem dalšího výkladu bude (jak výše uvedeno) sleva na dani podle § 35 zákona o daních z příjmů, tj. sleva na dani pro poplatníky zaměstnávající osoby se zdravotním postižením a osoby s těžším zdravotním postižením.

Uvedená sleva na dani jistě plní významnou sociálně-hospodářskou funkci, a je proto nutné si plně uvědomit základní východiska daného právního institutu a tyto respektovat. Právě těmito, resp. konkrétněji smyslem a účelem dané slevy na dani se v nedávné době zabýval Krajský soud v Ostravě, jehož rozhodnutí bude dále popsáno.

Hypotézou této kapitoly je ověření toho, že uvedená sleva na dani má plnit zejména sociálně žádoucí cíl, kterým je motivovat zaměstnavatele k zaměstnávání hendikepovaných osob a současně snižovat nezaměstnanost v rámci této chráněné skupiny zaměstnanců.

¹⁵¹ JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 238. ISBN 978-80-7380-639-2.

¹⁵² PELC, V. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-517-6.

7.2 Judikatura

Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 3. července 2013 u fyzické osoby MK (dále jen „žalobce“) daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. Žalobce v řádném daňovém tvrzení za toto období uplatnil slevu na dani podle ustanovení § 35 zákona o daních z příjmů ve výši 334 665 Kč. V kontrolovaném období žalobce zaměstnával na základě uzavřených pracovních smluv zaměstnance s těžším zdravotním postižením, v důsledku čehož pobíral od Úřadu práce příspěvek na podporu zaměstnávání těchto osob. V rámci své samostatné (podnikatelské) činnosti žalobce poskytoval poradenství v ekonomické oblasti, kdy za sledované období vykázal zdanitelné příjmy za poskytnuté poradenské služby, přičemž takto dosažené zdanitelné příjmy nesouvisely s prací vykonávanou zdravotně postiženými zaměstnanci. Správce daně dospěl v průběhu daňové kontroly k závěru, že žalobce sice splnil formální náležitosti pro uplatnění slevy na dani podle ustanovení § 35 zákona o daních z příjmů, avšak ve výsledku bylo postupem žalobce dosaženo takového zvýhodnění, jež není smyslem předmětného zákonného ustanovení, jelikož žalobce svým jednáním vytvořil umělou situaci umožňující mu zisk daňového zvýhodnění, na které by bez tohoto jednání nedosáhl. Správce daně proto po provedené daňové kontrole vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň za kontrolované zdaňovací období ve výši 309 825 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 61 965 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo. Uvedlo, že žalobce ve zkoumaném zdaňovacím období nevykázal žádné reálné tržby za služby či produkty, na kterých by se svou prací podíleli zdravotně postižení zaměstnanci žalobce, a předmětnou slevu na dani si uplatnil z daně vypočtené z příjmů ze závislé činnosti, přičemž výše těchto příjmů není rozhodně ovlivněna případnou rizikovostí související se zaměstnáváním zdravotně postižených osob.¹⁵³

¹⁵³ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 86/2015-43.

7.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Ostravě

Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Krajský soud této vyhověl a rozsudkem ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 86/2015-43, zrušil rozhodnutí o odvolání.

Soud zdůraznil, že podle ustanovení § 35 odst. 1 zákona o daních z příjmů se poplatníkům uvedeným v § 2 a 17 daň za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok, nebo za zdaňovací období kratší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců spadajících do kalendářního roku, anebo za část uvedených zdaňovacích období, za kterou se podává daňové přiznání, snižuje o: a) částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo, b) částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo.

Soud se zprvu zabýval interpretací daného ustanovení zákona ve vztahu k požadavku, aby se na příjmech, z nichž je vyčíslována daň, podíleli přímo zdravotně postižení zaměstnanci. Poukázal na ústavní maximum vyjádřenou v v čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy, podle které lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon, a naopak každý občan může činit, co není zákonem zakázáno. Ze zkoumaného ustanovení § 35 zákona o daních z příjmů (ani z žádného dalšího ustanovení tohoto právního předpisu) uvedený požadavek (přímé účastní hendikepovaných zaměstnanců) neplyne. Krajský soud se neztotožnil ani s teleologickým výkladem daného ustanovení provedeným orgány finanční správy. Primárním účelem takto poskytované slevy na dani totiž podle soudu není kompenzovat daňovým subjektům zaměstnávajícím zdravotně postižené osoby případné snížené výnosy a zvýšené náklady související se zaměstnáváním těchto osob, jak nesprávně uvádí správní orgány. Takovou kompenzační funkci plní zejména příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením poskytovaný příslušnou krajskou pobočkou Úřadu práce, jenž potenciálně zvýšené náklady a naopak snížené výnosy související se zaměstnáváním těchto osob předpokládá. Primárním účelem ustanovení § 35 zákona o daních z příjmů

je motivovat zaměstnavatele k zaměstnávání osob se zdravotním postižením skrze poskytovanou slevu na dani; cílem je tedy zamezit potenciálně nadměrné nezaměstnanosti zdravotně postižených osob, přičemž sleva na dani představuje až důsledek uskutečnění primárního účelu, tj. zaměstnání zdravotně postižených osob. Právě nestanovením dalších zákonných požadavků k uplatnění příslušné slevy zákonodárce odlišil účel příspěvku a slevy na dani. Pokud by úmyslem zákonodárce bylo podmínit uplatnění této slevy skutečně vzniklými náklady na zaměstnávání zdravotně postižených osob, potom by tato vůle byla explicitně vyjádřena.

Za použití jazykového i teleologického výkladu dospěl soud k závěru, že poskytnutí uvedené slevy na dani není podmíněno shora uvedeným požadavkem podílu zdravotně postižených zaměstnanců na výnosu zaměstnavatele, a žalobci je tudíž třeba přisvědčit, že jedinou podmínkou pro uplatnění slevy je samotná skutečnost zaměstnávání zdravotně postižených osob.

Obdobné závěry pak krajský soud v rozsudku uvedl i ve vztahu k výkladu dané normy ve vazbě na podmínku uplatnění slevy na dani z příjmů plynoucích pouze ze samostatné činnosti. Ani tato podmínka není zákonem o daních z příjmů explicitně stanovena. V daném kontextu nelze považovat za správný závěr Odvolacího finančního ředitelství, že záměrem zákonodárce bylo umožnit uplatnění daňového zvýhodnění toliko vůči dani vypočtené z příjmů ze samostatné činnosti, v rámci níž dochází k zaměstnávání zdravotně postižených osob. Takový výklad je neudržitelný jednak z hlediska absence výslovné zákonné úpravy, zejména však z hlediska účelu interpretovaného ustanovení. Sleva na dani je slevou na vlastní daňové povinnosti poplatníka – fyzické i právnické osoby; nejde o snížení daňového základu, nýbrž o zmenšení konkrétní daňové povinnosti, vlastní daně. Sleva na dani není vázána na samotný základ daně, nýbrž se uplatňuje až vůči vyčíslené daňové povinnosti; jedná se o neutrální daňové zvýhodnění v tom smyslu, že není podstatné, vůči kterému druhu příjmu se tato sleva uplatňuje. Pakliže by zákonodárce zamýšlel svázat toto daňové zvýhodnění s určitým druhem příjmu, volil by patrně konstrukci navazující dané zvýhodnění již na samotný daňový základ, a nikoliv až na výslednou daňovou povinnost. Soud tedy dospěl k závěru, že uplatnění uvedené slevy na dani není podmíněno ani požadavkem co do druhu příjmu. Není možné žalobci přičítat k tíži,

že v rámci své daňové optimalizace postupoval v souladu se zákonem tak, aby pro něj výsledná daňová povinnost ve vztahu k jeho příjmům ze závislé i podnikatelské činnosti představovala co nejmenší finanční zatížení. V posuzovaném případě podle soudu správní orgány nepostupovaly *secundum et intra legem*, pokud extenzivním výkladem nepřipustně rozšířily okruh podmínek pro možnost uplatnění slevy na dani.¹⁵⁴

7.3 Analýza zákonného textu

Základní východiska stran slevy na dani pro poplatníky zaměstnávající osoby se zdravotním pojištěním jsou v zákoně o daních z příjmů zakotvena v § 35 odst. 1 a 2 zákona (ve znění účinném pro rozhodné období): „Poplatníkům uvedeným v § 2 a 17 se daň za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok, nebo za zdaňovací období kratší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců spadajících do kalendářního roku, anebo za část uvedených zdaňovacích období, za kterou se podává daňové přiznání, snižuje o a) částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo, b) částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo.“ Samotný výpočet slevy pak obsahují odstavce 2 a 3 daného ustanovení.¹⁵⁵

Uvedená právní úprava tedy svědčí o výše uvedené skutečnosti, že se jedná o slevu na dani, tj. položku snižující samotnou výslednou daňovou povinnost.¹⁵⁶ Oprávnění uplatnit si slevu na dani zákon výslovně přiznává jak právnickým, tak i fyzickým osobám (poplatníkům daně z příjmů).

Zákon o daních z příjmů rozlišuje výši slevy podle stupně zdravotního postižení zaměstnané osoby. Na tomto místě je vhodné poznamenat, že podle § 67 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů se za zdravotně postižené osoby považují fyzické osoby, které jsou orgánem

¹⁵⁴ 22 Af 86/2015-43, op. cit.

¹⁵⁵ K postupu při výpočtu slevy viz MACHÁČEK, I. Sleva na dani při zaměstnávání osob se zdravotním postižením. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2018, č. 7, s. 15. ISSN 1210-6739.

¹⁵⁶ PELC, 2015, op. cit.

sociálního zabezpečení uznány: a) invalidními ve třetím stupni („osoba s těžším zdravotním postižením“), b) invalidními v prvním nebo druhém stupni, nebo c) zdravotně znevýhodněnými. Skutečnost, že jde o osobu se zdravotním postižením, dokládá fyzická osoba: a) posudkem nebo potvrzením orgánu sociálního zabezpečení v případech výše uvedených v písm. a) nebo b), b) potvrzením nebo rozhodnutím orgánu sociálního zabezpečení v případě uvedeném ve výše uvedeném písm. c).

7.4 Syntéza poznatků a závěr

Výše popsané závěry Krajského soudu v Ostravě je nutné plně aprobovat. Zprvce nelze než kvitovat, že soud se neomezil pouze na jazykové znění zákonného textu, a zohlednil jak ústavní principy veřejného práva, tak smysl a účel jím zkoumané právní úpravy a rovněž její základní principy. Aplikací těchto východisek pak zcela adekvátně dospěl k závěru o zákonitosti postupu žalobce. Současně pak explicitně uvedl, že smyslem uvedené slevy na dani není kompenzovat daňovým subjektům zaměstnávajícím zdravotně postižené osoby případné snížené výnosy a zvýšené náklady související se zaměstnáváním těchto osob, nýbrž jím je motivovat zaměstnavatele k zaměstnávání osob se zdravotním postižením skrze poskytovanou slevu na dani (tj. zamezit potenciálně nadměrné nezaměstnanosti zdravotně postižených osob). Jinými slovy, nárok na slevu nezakládá až dosažení určitých příjmů založených na práci hendikepovaných osob, nýbrž pouhá skutečnost, že tyto osoby poplatník zaměstná. Uvedený závěr (potvrzující výše stanovenou hypotézu) ostatně odpovídá rozumnému uspořádání vztahů. Jeví se totiž být vysoce nelogickým a nepraktickým, aby poplatník musel prokázat přímou spojitost mezi prací hendikepovaných osob a dosaženými příjmy.

O přesvědčivosti a správnosti daného závěru Krajského soudu ostatně svědčí, že Odvolací finanční ředitelství tento přijalo (a nepodalo kasační stížnost), a dále také fakt, že předmětný rozsudek byl zveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (č. 3719/2018 Sb. NSS), a to s následujícími právními větami: „I. Primárním účelem slevy na dani dle § 35 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je motivovat zaměstnavatele k zaměstnání osob se zdravotním postižením, nikoliv kompenzovat daňovému subjektu snížené výnosy

a zvýšené náklady vzniklé zaměstnáváním zdravotně postižených osob. II. Vzhledem k tomu, že sleva na dani dle § 35 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, není snížením daňového základu, ale je slevou na vlastní daňové povinnosti poplatníka, není vázána pouze na příjmy plynoucí ze samostatné výdělečné činnosti, při které poplatník zaměstnává osoby se zdravotním postižením.¹⁵⁷

¹⁵⁷ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Právní věty. Brno: Nejvyšší správní soud, 2017. *nssoud.cz* [online] [cit. 9. 8. 2018]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/mainc.aspx?cls=EvidencniListVety&evl_id=96234

8 DŮKAZNÍ BŘEMENO, DAŇOVĚ ÚČINNÝ VÝDAJ A DEKLAROVANÝ DODAVATEL

8.1 Úvod

V současnosti se judikatura správních soudů vyostřuje a precizuje i v otázce prokazování deklarovaného dodavatele, a to jak u daně z přidané hodnoty,¹⁵⁸ tak i u daně z příjmů (fyzických a právnických osob). Již delší dobu se ustaluje rozložení důkazního břemene v příjmových daních, co do otázky prokazování tvrzeného a deklarovaného dodavatele. Především, jsou-li o něm pochybnosti.

Prokázání daňového výdaje (nákladu) spočívá primárně v unesení důkazního břemene. Autor si proto úvodem dovolí předestřít rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně v daních z příjmů, jak ho chápe judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

*„Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.“*¹⁵⁹ Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat.¹⁶⁰ Na druhou stranu však má daňový subjekt povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí.¹⁶¹ Svá tvrzení

¹⁵⁸ Srov. protichůdné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Druhý zmíněný rozsudek se stal hlavním argumentačním instrumentem pro závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015-48. Bude tedy zajímavé, na jakou stranu se Nejvyšší správní soud přikloní (kasační stížnost je evidována pod sp. zn. 1 Afs 334/2017).

¹⁵⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125.

¹⁶⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72.

¹⁶¹ Srov. náleze Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95.

prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.¹⁶²

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.¹⁶³ „Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tížší důkazní břemeno, a to právě ve vztahu ke prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č.j. 2 Afs 24/2007-119, č.j. 9 Afs 30/2008-86, č.j. 1 Afs 39/2010-124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz>). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu ke výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“¹⁶⁴

Pro uplatnění výdajů (nákladů) na základě obdržených faktur je zapotřebí mít na zřeteli, že formálně bezvadný daňový doklad není sám o sobě důkazem prokazujícím, že práce byly provedeny dodavatelem, který je na něm uveden a v rozsahu, který je fakturován. Žalovaný, resp. správce daně nemá povinnost prokazovat, že práce byly provedeny subjektem odlišným od subjektu uvedeného na doloženém daňovém dokladu (blíže usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 6. 2002, sp. zn. IV ÚS 19/02).

„Pokud vzniknou správci daně pochybnosti o tom, že ke provedení zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v daňových dokladech, a pokud zároveň správce daně

¹⁶² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124.

¹⁶³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68.

¹⁶⁴ 1 Afs 39/2010-124, op. cit.

tyto své pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádří a konkretizuje, ztrácí předložený daňový doklad presumovanou důkazní hodnotu.

Jestliže správce daně unese důkazní břemeno týkající se zpochybnění věrohodnosti daňových dokladů, je zapotřebí, aby žalobce toto své tvrzení doložil dalšími důkazními prostředky nacházejícími se obvykle mimo sféru jeho účetnictví (např. listiny a výslechy svědků). Žalobce je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.’ (citováno z rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, sp. zn. 31 Ca 62/2002).¹⁶⁵

Na jednu stranu má daňový subjekt povinnost prokazovat to, co je sám povinen tvrdit (resp. tvrdí), na druhou je to správce daně, který daňový subjekt musí vyzvat k prokázání obligatorních tvrzení pro aplikaci určitého ustanovení (daňového) zákona. Otázkou tedy zůstává, zda je daňový subjekt povinen, chce-li si uplatnit výdaje podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tvrdit a prokázat, kdo je dodavatelem deklarovaného plnění (zboží, služeb)?

Judikatura správních soudů je v této otázce místy nejednotná. Namátkou lze uvést rozsudek 9. senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68¹⁶⁶ a rozsudek 1. senátu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017-20.¹⁶⁷

Cílem této kapitoly bude objasnění toho, zda je podmínkou nutnou k uznání účinnosti (daňové uznatelnosti) výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů i prokázání dodavatele. Pro účely exemplifikace bude použit recentní rozsudek prvního senátu, který se k dané problematice výslovně vyjádřil.

8.2 Judikatura

Žalobce v daňovém řízení tvrdil, že nakoupil hutní materiál od společnosti BEST BUY, s. r. o. K tomuto deklarovanému plnění předložil žalobce

¹⁶⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49.

¹⁶⁶ Srov. Lichnovský, O., Prokazování výdajů u daně z příjmů. In *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 31. 7. 2018]; či PEJC, V. § 24 [Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu]. In: PEJC, V. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 617. ISBN 978-80-7400-517-6.

¹⁶⁷ Obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116.

daňové doklady. V daném případě však správce daně o nákladech zachycených na daňových dokladech žalobce vyjádřil pochybnosti. Žalobce vyzval k prokázání, jak deklarované zboží použil k dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů; komu bylo zboží fakturováno; kdo zajišťoval přepravu a nakládku směrem od dodavatele k žalobci a od žalobce k jeho odběratelům; kde bylo zboží skladováno; s kým byly obchodní případy jmenovitě uzavírány a jak byla provedena úhrada zboží. Žalobce v reakci na výzvu uvedl, že nákup byl proveden za účelem dalšího prodeje, jednáno bylo asi s panem K., přepravu zajišťoval dodavatel, zboží bylo přijato na sklad v Uherském Brodě, ve většině případů se jednalo o dodávky, které nelze spárovat s vystavenými fakturami (bylo dodáno větší či menší množství), nakládání se zbožím vyplývá ze skladových karet. Za odběratele účastník řízení označil T., s. r. o., přičemž bylo jednání s panem J. a panem F. Část zboží byla odvezena přímo od dodavatele k odběrateli, přepravu zajišťoval dodavatel. Další dodávky byly přijaté na sklad v Uherském Brodě a poté prodány, přepravu zajišťoval pan LK.

Na ústním jednání žalobce správci daně sdělil, že netuší s kým za BEST BUY jednal. Netrvá nutně na tom, že bylo jednáno právě s panem K. Dále sdělil, že si nepamatuje na první jednání, kolik jednání se uskutečnilo či kdo se těchto jednání zúčastnil. Písemné smlouvy nebyly uzavřeny. Neexistují žádné protokoly o předání zboží ani objednávky. Správce daně na základě svědeckých výpovědí a výpovědi žalobce zpochybnil deklarovaného dodavatele. Výdaje uplatňované žalobcem z plnění poskytnutých obchodní společností BEST BUY neuznal za vynaložené v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, neboť nebylo prokázáno, kým byly výdaje poskytnuty.¹⁶⁸

8.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Krajský soud v Brně ve svém rozsudku¹⁶⁹ vyšel z toho, že v souzené věci bylo důvodem pro doměření daně z příjmů právnických osob neprokázání, že výdaj na zaplacení zboží dodaného od BEST BUY mohl žalobce uplatnit jako daňově účinný náklad. Skutečností, která nebyla podle správních orgánů

¹⁶⁸ Skutkový stav shrnut z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2017, č. j. 31 Af 14/2015-75 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017-20.

¹⁶⁹ 31 Af 14/2015-75, op. cit.

prokázána, je to, že dodavatelem žalobce byla opravdu tato společnost. Východisko žalovaného (Odvolací finanční ředitelství), že podmínkou uznatelnosti výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů je prokázání, že zboží, na které žalobce výdaj vynaložil, pochází od deklarovaného dodavatele, bylo podle krajského soudu nesprávné. V této souvislosti krajský soud poukázal na rozdíl mezi koncepcemi daně z příjmů a daně z přidané hodnoty (a na rozdílná pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a pro uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty). Na základě judikatury dospěl krajský soud k závěru, že prokázání skutečnosti, že dodavatelem byla daňovým subjektem tvrzená společnost, není podmínkou uznání nákladu podle § 24 zákona o daních z příjmů. Důvod, na němž bylo postaveno doměření daně, neobstojí; krajský soud proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.¹⁷⁰

8.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud vyšel z judikatury Ústavního soudu (náleze ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04) a zopakoval jeho závěry, přičemž zdůraznil úvahu Ústavního soudu, že „[i] za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod“.

Z citovaného vyvodil, že u daňových nákladů je podstatné, kdo je skutečným dodavatelem. Nemusí jím však nutně být osoba uvedená na dokladech. Vyvstanou-li pochybnosti, musí mít daňový subjekt dostatečný prostor k prokázání skutkového stavu (uplatnění zdanitelných příjmů) jinými prostředky. Nejvyšší správní soud pro výše uvedené uzavřel, že „[p]ostup daňových orgánů, které po žalobci požadovaly, aby doložil, kdo byl skutečným dodavatelem plnění prokazovaného shora popsanými fakturami, je tedy souladný s citovaným právním názorem.“

¹⁷⁰ Blíže 1 AfS 168/2017-20, op. cit.

Kasační soud se dále vypořádal se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73. Shledal, že uvedené závěry jsou zcela aplikovatelné i v nyní projednávané věci. Rozsudek 9. senátu zdůrazňuje, že daňovému subjektu musí být v takovém případě dána možnost odstranit rozpory v jeho tvrzeních, případně tato tvrzení upravit, a předložit či navrhnout za tímto účelem další důkazy. Rozsudek však nestanoví, že by snad nebylo zapotřebí prokázat, kým bylo zboží, ze kterého se uplatňuje výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů, dodáno.

Obdobné závěry soud vyslovil i vůči rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31. Zdůraznil, že názor vyslovený ve zmíněném rozsudku (nemusí se prokazovat konkrétní dodavatel) není možno vykládat izolovaně. „*Soud zde ve vztahu k dodavateli uvedenému na dokladu uvedl, že není třeba, aby plnění uskutečnila právě tato osoba. Nicméně za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, ubrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem.*“¹⁷¹

V neposlední řadě bylo zdůrazněno, že je třeba vycházet též z logiky příjmové daně. „*Finanční úbrada poskytnutá jedním daňovým subjektem (objednatel) uplatňovaná jako daňově účinný náklad je totiž současně příjmem jiného daňového subjektu (dodavatele). Za účelem správného zjištění a stanovení daně je proto třeba zkoumat, kterému subjektu odlišnému od dodavatele uvedeného na dokladu, skutečně vznikl příjem, který u něj může tvořit základ daně z příjmů. I z tohoto důvodu je tedy nutno trvat na objasnění průběhu celé obchodní transakce.*“¹⁷²

Soud pro výše uvedené dospěl k závěru, že i v případě daně z příjmů je určení osoby dodavatele plnění relevantní. „*Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou (za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný.*“¹⁷³

¹⁷¹ 1 Afs 168/2017-20, op. cit.

¹⁷² Ibid.

¹⁷³ Ibid.

8.3 Analýza zákonného textu

Zákon o daních z příjmů v § 24 definuje výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. „*Základem daní z příjmů je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy.*“¹⁷⁴

Zákon obsahuje demonstrativní výčty výdajů, které považuje za daňově uznatelné a výdajů, které za daňově uznatelné nepovažuje. „*Pod pojmem výdaj chápeme především peněžní či naturální výdaj směřující mimo vlastní hospodaření poplatníka (zaplacené zboží, služby třetím osobám apod.), nákladem vlastní náklady poplatníka při jeho činnosti v rámci jeho hospodářského provozu (třeba náklady poplatníka na provoz stavební mechanizace, kterou bezplatně umožnil využít v rámci pomoci poskytnuté formou nepeněžního plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelní pohromy).*“¹⁷⁵ Soud výdaje chápe jako snížení státního rozpočtu, tím i přenesení daňové zátěže na všechny poplatníky.¹⁷⁶ Je proto nutné dbát na to, aby byly uznány toliko výdaje, které splňují zákonem stanovené podmínky. Nejvyšší správní soud svou judikaturou dovodil, že „*za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.*“¹⁷⁷ Soud k těmto základním podmínkám připomenul, že daňový subjekt je povinen v případě pochybností prokázat, že výdaje skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.¹⁷⁸

Dle § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, musí účetní doklad obsahovat jeho účastníky. Velké množství daňových subjektů

¹⁷⁴ BAKEŠ, M., R. BOHÁČ, M. KARFÍKOVÁ, P. KOTÁB, H. MARKOVÁ, P. NOVOTNÝ a P. VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6, s. 211.

¹⁷⁵ PELC, 2015, op. cit., s. 617.

¹⁷⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č. j. 1 Afs 48/2004-92.

¹⁷⁷ 5 Afs 40/2005-72, op. cit.

¹⁷⁸ Ibid. Dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60. Právě toto tvrzení však doznává jisté změny (viz závěr kapitoly).

musí přizpůsobit své faktury požadavkům na ně kladených v § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Povinnost prokazovat údaje vedené v účetnictví pak bude souviset s § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád“).

8.4 Syntéza poznatků a závěr

Judikatura správních soudů se interpretačně posouvala od východiska nastaveného Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, ve kterém poskytl daňovým subjektům prostor pro vyjasnění nesrovnalostí a uvedení skutkového stavu na pravou míru. Nejvyšší správní soud v některých rozsudcích¹⁷⁹ dezinterpretoval toto procesní právo (proměnil ho v právo hmotné) a dovedl, že není zapotřebí prokazovat dodavatele. Daný závěr by nebyl vadný, avšak nesmí se odhlédnout od skutečnosti, že sice není třeba prokazovat deklarovaného dodavatele, což ovšem neznamená, že se obecně nemusí prokazovat žádný dodavatel (bez adjektiva „deklarovaný“).¹⁸⁰

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68 stran hypotézy kapitoly uzavřel, že „[d]aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy“.

Jedná se o situaci podobnou v úvodu zmíněnému, podle autora, vybočení z argumentační linie dezinterpretací závěrů Soudního dvora Evropské unie čtvrtým senátem,¹⁸¹ jehož závěry však již byly velmi silně korigovány rozsudkem prvního senátu.¹⁸²

Obecně je možno dodat, že prokázání osoby dodavatele je z pohledu státního rozpočtu a smyslu a účelu párování plateb (příjmů a výdajů) pro daň z příjmů právnických osob stejného významu jako pro daň z přidané hodnoty. Daň

¹⁷⁹ Za všechny např. úvodem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68.

¹⁸⁰ Ke stejným závěrům dospívá i Nejvyšší správní soud v 10 Afs 235/2015-72, op. cit.

¹⁸¹ 4 Afs 58/2017-78, op. cit.

¹⁸² 1 Afs 328/2017-66, op. cit.

na výstupu je vázána na dani na vstupu u další osoby, stejně tak je výdaj jedné osoby příjmem druhé. Celý tento systém má tvořit nepřerušovaný obchodní řetězec (prodávaneho zboží či poskytovaných služeb), v němž se zdaňuje rozdíl mezi příjmy a výdaji a přidaná hodnota (rozdíl mezi vstupy a výstupy).

Další skutečností, na kterou je nutno upozornit, je, že kontrolní hlášení sice nachází svou příjmovou podobu v evidenci tržeb a správce daně proto může párovat příjmy a výdaje stejně jako daně na vstupu a výstupu, ovšem stále nedochází k celkovému narovnání informační asymetrie.¹⁸³ Kontrolním hlášením a elektronickou evidencí tržeb se narovnává defaultní informační asymetrie mezi správcem daně a daňovým subjektem.¹⁸⁴ Správce daně proto většinou bude mít povědomí o tom, mezi kým se daný obchodní případ udál, avšak nemusí znát všechny podrobnosti tohoto případu, neboť má k dispozici pouze formální podklady – tok peněz, faktury apod.

Rozložení důkazního břemene popsané judikaturou Ústavního soudu¹⁸⁵ (daňový subjekt prokazuje to, co sám tvrdí) ve spojení s § 92 odst. 4 daňového řádu a skutečností, že zákon mezi obligatorní náležitosti faktur, daňových dokladů či smluv řadí i identifikaci dodavatele (stran smlouvy), utváří závěr, že pro účinné uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je jakožto podmínku bez níž nelze (*sine qua non*) zařadit i identifikaci (skutečného) dodavatele.

¹⁸³ Evidence tržeb nedopadá na všechny zdanitelné příjmy.

¹⁸⁴ BRAŽINA, R., LIŠKA, M. *Právo být slyšen ve správním a daňovém řízení*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2017. ISBN 978-80-210-8895-5, s. 102.

¹⁸⁵ Srov. Pl. ÚS 38/95, op. cit.

9 MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

9.1 Úvod

Tak jak v dnešní době dochází pomocí moderních technologií ke zkracování vzdáleností a k propojení celého světa, dochází mnohem častěji i k přeshraničním obchodům. Tyto obchody s mezinárodním prvkem pak mají návazně mezinárodní daňové konsekvence, tj. konsekvence, při kterých hrají roli právní řády dvou (či více) států. Z důvodu zapojení více právních řádů, které mají v zásadě odlišná pravidla pro danění příjmů, hrozí, že jeden příjem by měl podléhat dani ve všech zainteresovaných státech, tedy, hrozí dvojitá zdanění. Dvojitá zdanění lze definovat jako situaci, kdy je stejný předmět daně podrobován dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy.¹⁸⁶

Dvojitá zdanění jednoho a téhož příjmu u jednoho a téhož daňového subjektu je v zásadě nežádoucím jevem, neboť je v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, podle kterého jsou orgány veřejné správy povinny při ukládání a vymáhání daní šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod.¹⁸⁷

Za účelem vyloučení dvojího zdanění a dále také za účelem zjednodušení a zpřehlednění mezinárodního obchodování a jeho daňových dopadů dochází mezi mnohými státy po několik desetiletí ke sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění. Tyto bilaterální mezinárodní smlouvy kromě ochrany proti dvojitému zdanění dále zaručují právní jistotu daňových subjektů při realizaci určitých mezinárodních transakcí, jejichž řešení je popsáno v příslušném článku smlouvy.

Uvedené smlouvy dvojitému zdanění zabraňují zejména tak, že určují stát, kde se příjem (či náklad) daňově uplatní, a samotný způsob zamezení dvojitému zdanění (zápočet daně, metoda vynětí příjmů, uplatnění daně zaplacené v zahraničí jako přeshraniční náklad snižující základ daně).¹⁸⁸ Samotná

¹⁸⁶ SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 27. ISBN 978-80-7552-688-5.

¹⁸⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007-87.

¹⁸⁸ SOJKA, 2017, op. cit, s. 30–41.

pravidla pro zdanění příjmů či odečtení nákladů (tedy kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.) však zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu.¹⁸⁹

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění hrají v rámci daňového práva významnou roli. Je proto nutné věnovat intenzivní pozornost jejich výkladu a aplikaci. Tato kapitola se bude věnovat dvěma recentním rozsudkům Nejvyššího správního soudu, týkajícím se právě smluv o zamezení dvojího zdanění (jejich správné aplikaci a interpretaci). Konkrétně pak bude pojednáno o případu týkajícím se posouzení aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění v situaci existence vnitrostátního osvobození daného příjmu od daně a dále o případu zdanění příjmů tichého společníka podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Již v této části je nutno zdůraznit, že jakkoli jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění do určité míry obsahově obdobné (což je způsobeno tím, že jsou více či méně odvozeny od různých časových verzí modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění), každá smlouva je nadále originálem obsahujícím specifická pravidla. Niže uvedené judikатурní závěry týkající se dvou konkrétních smluv (smlouvy uzavřené s Německem a smlouvy uzavřené s Nizozemským královstvím) tudíž nelze bez dalšího přenášet i na další mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Hypotézou následující kapitoly budiž, že soudy rozhodující ve správním soudnictví při zacházení se smlouvami o zamezení dvojího zdanění zohledňují specifika těmto smlouvám vlastní.

9.2 Judikatura

9.2.1 Příklad I

První část této kapitoly bude věnována rozsudkům krajského soudu a Nejvyššího správního soudu zabývajícím se posouzením otázky, zda je česká obchodní společnost oprávněna si v České republice započíst daň zaplacenou v Německu v souvislosti s příjmem získaným z prodeje

¹⁸⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2009, č. j. 2 Afs 83/2008-58.

obchodního podílu v německé společnosti za situace, kdy je daný příjem podle českého zákona o daních z příjmů¹⁹⁰ od daně osvobozen.

Obchodní společnost European Data Project, s. r. o. (dále jen „žalobce“ nebo „stěžovatel“) dne 10. října 2012 prodala svůj obchodní podíl ve společnosti Admiral Play GmbH (v nominální hodnotě 3 000 000 €) zahraniční společnosti LOWEN ENTERTAINMENT GmbH. Prodejní cena obchodního podílu činila částku 22 500 000 €, tj. 929 964 700 Kč. Dne 8. března 2013 žalobce v Německu uhradil zálohou daň z prodeje tohoto obchodního podílu ve výši 160 228 €, tj. 4 028 132 Kč. Žalobce podal dne 10. června 2013 Specializovanému finančnímu úřadu (dále také „správce daně“) řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. ledna 2012 do 31. prosince 2012, v němž na řádku 10 uvedl hospodářský výsledek ve výši 1 001 098 313 Kč, na řádku 40 vyloučil výdaje ve výši 104 265 649 Kč, na řádku 110 uvedl osvobozené příjmy 929 964 700 Kč a na řádku 320 uvedl daň zaplacenou v zahraničí ve výši 106 591 Kč. Celkovou daň (na řádku 340) žalobce vyčíslil částkou 27 606 289 Kč.

Dne 8. září 2013 pak žalobce podal za výše uvedené zdaňovací období dodatečné daňové přiznání, ve kterém změnil hodnotu na řádku 320 (zápočet daně zaplacené v zahraničí), a to na částku 4 134 723 Kč, v důsledku čehož se snížila celková daň na řádku 340 na hodnotu 23 578 157 Kč. V ostatním (tj. na řádcích 10, 40 a 110) zůstaly údaje beze změny. Součástí podaného dodatečného daňového přiznání byla textová příloha obsahující vysvětlení důvodů podání dodatečného daňového přiznání. V ní žalobce uvedl, že *„přestože výnos z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH je v Česku osvobozen od daně z příjmů právnických osob, v Německu podléhá zdanění podle čl. 13 odst. 3 smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku: Zisky ze zřízení podílů na společnosti mající sídlo v jednom smluvním státě mohou být zdaněny v tomto státě. Daň v Německu činí 160 228 € a byla německému finančnímu úřadu zaplacená dne 8. 3. 2013. [...] Důvod, proč jsme názoru, že německou daň ve výši 4 028 131,92 Kč z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH lze započíst na řádku 320 v tomto dodatečném přiznání, přestože výnos*

¹⁹⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH je v Česku osvobozen od daně z příjmů právnických osob, je čl. 23 odst. 2 písm. b) a čl. 24 smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku“.

Správce daně zahájil stran uvedeného dodatečného daňového přiznání postup k odstranění pochybností, v rámci kterého se zabýval oprávněností uplatnění částky 4028 131,92 Kč na řádku 320 dodatečného daňového přiznání (zápočet daně zaplacené v zahraničí). Správce daně poukázal na ustanovení § 38f odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, § 23 odst. 1 a § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. a odst. 3 písm. b) téhož zákona, jakož i na čl. 13 odst. 3 a čl. 23 odst. 2 písm. b) vyhlášky č. 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“ nebo „smlouva“), podle kterých musí být příjmy ze Spolkové republiky Německa zahrnuty do daňového základu. Správce daně v předmětné výzvě k odstranění pochybností uvedl, že vzhledem k tomu, že příjem z prodeje obchodního podílu žalobce nebyl zahrnut do daňového základu příslušného zdaňovacího období, vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění částky 4028 131,92 Kč jako zápočtu daně zaplacené v zahraničí. Žalobce byl proto vyzván, aby prokázal splnění podmínky stanovené v čl. 13 odst. 3, v návaznosti na čl. 23 odst. 2 písm. b), smlouvy o zamezení dvojího zdanění a oprávněnost zápočtu daně zaplacené v zahraničí, tedy zahrnutí příjmu z prodeje předmětného obchodního podílu do daňového základu.

Vzhledem k tomu, že žalobce v reakci na výzvu správce daně předložil tytéž důkazní prostředky, které správce daně měl již k dispozici, neboť je žalobce připojil již k podanému dodatečnému daňovému přiznání, správce daně měl za to, že žalobce pochybnosti neodstranil a oprávněnost zápočtu daně (v návaznosti na splnění podmínky zahrnutí příjmu z prodeje obchodního podílu do daňového základu) s ohledem na vyloučení dvojího zdanění příjmu neprokázal. Správce daně proto vydal dne 27. ledna 2014 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. ledna 2012 do 31. prosince 2012 ve výši 0 Kč, tj. celkovou částku daně na řádku 320 ponechal v původní výši uvedené v řádném

daňovém přiznání. Správce daně upozornil na znění čl. 13 odst. 3 a čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podle kterých musí být příjmy ze Spolkové republiky Německo zahrnuty do daňového základu. Správce daně tak ve smyslu ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů požadoval v souladu s podmínkou stanovenou v čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění prokázání zahrnutí příjmu z prodeje obchodního podílu žalobce do daňového základu daně přiznané v České republice. Žalobce však podle správce daně zahrnutí tohoto příjmu do daňového základu, a tedy i oprávněnost zápočtu daně z prodeje obchodního podílu zaplacené v Německu ve výši 4 028 132 Kč, neprokázal.

Žalobce se proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru bránil odvoláním, které Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 20. srpna 2014 jako nedůvodné zamítlo a prvostupňové rozhodnutí správce daně potvrdilo. Odvolací orgán ve shodě se závěry správce daně poukázal na znění čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění a ztotožnil se se závěry správce daně, že v daném případě nebyly naplněny podmínky pro uplatnění zápočtu daně zaplacené v Německu. Odvolací finanční ředitelství dále nepřisvědčilo ani požadavku žalobce na uznání daně zaplacené v zahraničí (v částce 4 028 131,92 Kč) jako daňově uznatelného nákladu ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. V této souvislosti uvedlo, že z dikce předmětného ustanovení lze jako daňově uznatelný náklad uplatnit pouze daň z příjmů zaplacenou v zahraničí plynoucí z příjmů, které se zahrnují do základu daně. V daném případě však předmětný příjem z prodeje obchodního podílu v zahraniční společnosti do základu daně zahrnut nebyl. Odvolací orgán dále uvedl, že citované ustanovení zákona nadto umožňuje uplatnit daň zaplacenou v zahraničí v rozsahu, ve kterém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f zákona o daních z příjmů, až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, jehož se zahraniční daň týká.¹⁹¹

¹⁹¹ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 30 Af 69/2014-27. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2 Afs 166/2016-35.

9.2.1.1 *Rozsudek Krajského soudu v Brně*

Žalobce s posouzením věci provedeným orgány finanční správy nesouhlasil, a podal proto proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Domníval se, že důvodem, pro který lze německou daň z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH započíst na řádku 320 v dodatečném daňovém přiznání, přestože je výnos z prodeje obchodního podílu podle českého zákona o daních z příjmů osvobozen od daně z příjmů právnických osob, je znění čl. 23 odst. 2 písm. b) a čl. 24 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Žalobce upozornil, že jestliže se podle uvedeného ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají do českého daňového základu zahrnout příjmy z prodeje obchodního podílu zdaněné v Německu, pak je zákon o daních z příjmů evidentně v rozporu s touto smlouvou, neboť podle zákona o daních z příjmů se příjmy z prodeje obchodního podílu do základu daně nezahrnují. Žalobce taktéž shodně jako v podaném odvolání namítal, že má-li platit stav, kdy v Německu byl zdaněn příjem z prodeje obchodního podílu, avšak o tuto daň nemůže být v Česku snížena daň z příjmů právnických osob za rok 2012, pak orgány finanční správy měly (jak žalobce požadoval) uznat částku zaplacené daně ve výši 4028131,92 Kč jako daňově uznatelný náklad v roce 2013 podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Popsaný postup, kdy orgány finanční správy neuznaly zápočet německé daně na daň z příjmů právnických osob, ani neuznaly německou daň v daňově uznatelných nákladech, byl podle žalobce v rozporu s čl. 56 smlouvy o založení Evropského společenství, podle kterého jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy.

Krajský soud rozsudkem ze dne 26. 5. 2016, č. j. 30 Af 69/2014-27, podanou žalobu zamítl. Zdůraznil, že v projednávané věci se jednalo o prodej obchodního podílu žalobce jako mateřské společnosti ve své společnosti dceřině se sídlem v zahraničí. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů přitom do základu daně nevstupují příjmy osvobozené od daně, jimiž jsou i příjmy z prodeje obchodního podílu. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2. zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy z převodu podílu mateřské společnosti [viz § 19 odst. 3 písm. b) tohoto zákona] v dceřině společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.

Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že správce daně měl povolit žalobcem požadované započtení, a to podle článku 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podle uvedeného ustanovení se při vyměřování československých (českých) daní do daňového základu zahrnou příjmy ze Spolkové republiky Německo, které podle článků 10, 12, 13 odstavce 3, 16 a 17 mohou být zdaněny ve Spolkové republice Německo. Daň zaplacená ve Spolkové republice Německo podle článků 10, 12, 13 odstavce 3, 16 a 17 se započte na daň vybíranou v Československé socialistické republice z těchto příjmů. Ze skutkových okolností projednávané věci ovšem beze všech pochybností plyne, že žalobce v předcházejícím řízení toliko uplatnil zápočet daně zaplacené v zahraničí, aniž by v zahraničí dosažené příjmy v souladu s čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění současně zahrnul do českého základu daně (a to s poukazem na vnitrostátní úpravu a osvobození těchto příjmů podle § 19 zákona o daních z příjmů). Pokud se ovšem zahraniční příjmy z prodeje obchodního podílu nestaly součástí základu daně (a nestalo se tak ani k výzvě správce daně), nebylo možno se u těchto příjmů domáhat uplatnění vyloučení dvojího zdanění, neboť zápočet částky daně zaplacené v Německu (zde metodou prostého zápočtu) z podstaty věci nebylo možno realizovat vůči základu daně, který související příjem neobsahoval.

Jako nedůvodná byla rovněž odmítnuta žalobní námitka, že v případě nemožnosti započtení měla být žalobci částka zaplacené daně ve výši 4 028 132 Kč uznána podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů jako daňově uznatelný náklad. Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů platí, že mezi výdaje (náklady) podle odstavce 1 zákona, tj. výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy, patří také daň z příjmů zaplacená v zahraničí u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3, avšak pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f zákona. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, jehož se zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost

v tuzemsku, týká. V daném případě přitom nebylo prokázáno, že by předmětný příjem z prodeje obchodního podílu byl zahrnut do základu daně v České republice, a tedy zde nebyl dán prostor pro uplatnění v zahraničí zaplacené daně jako daňově uznatelného nákladu. Nadto je z výše citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů patrné (s ohledem na uplatňovanou metodu prostého zápočtu), že daň zaplacenou v zahraničí je možno uplatnit jako daňově uznatelný náklad pouze v rozsahu, v němž tato daň nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku (nikoli tedy daň v celé výši), a dále až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, jehož se týká (tj. zde v roce 2013). Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě bylo předmětem posouzení zdaňovací období roku 2012, nebylo možno z tohoto důvodu uvedené ustanovení na danou věc aplikovat.¹⁹²

9.2.1.2 *Rozsudek Nejvyššího správního soudu*

Žalobce (stěžovatel) se neztotožnil ani s citovaným rozsudkem krajského soudu, pročež proti němu podal kasační stížnost. Setrval na názoru, že na základě čl. 23 odst. 2 písm. b) a čl. 24 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN lze německou daň z příjmu z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH započíst na daň z příjmu uhrazenou v České republice nebo ji alespoň uplatnit v daňových nákladech podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, přestože výnos z prodeje obchodního podílu je v České republice osvobozen od daně z příjmu právnických osob. Dle stěžovatele je zákon o daních z příjmů v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Je tomu tak proto, že zákon o daních z příjmů stanoví, že příjmy z prodeje obchodních podílů se do základu daně nezahrnují, neboť jsou od daně z příjmů osvobozeny. Smlouva o zamezení dvojího zdanění naopak v článku 13 odst. 3 normuje, že zisky ze zcizení podílů na společnosti mající sídlo v jednom smluvním státě mohou být zdaněny v tomto smluvním státě a podle článku 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění se příjmy, které mohou být zdaněny v Německu, zahrnou do českého daňového základu. Na českou daň se započte daň zaplacená v Německu pouze do výše té části české daně vypočtené před započtením, která poměrně připadá na příjmy podléhající zdanění v Německu.

¹⁹² 30 Af 69/2014-27, op. cit.

Odvolací finanční ředitelství mělo podle stěžovatele neuznání zápočtu německé daně řešit dohodou podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neboť zdanění stěžovatele je výsledkem nesouladu českého zákona o daních z příjmů se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Orgány finanční správy mohly také postupovat podle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů a přijmout opatření k zajištění vzájemnosti a odstranění tvrdostí a nesrovnalostí nebo odvetná opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění tak, aby došlo k uznání zápočtu německé daně nebo alespoň k uplatnění daně v daňových nákladech.

Postup orgánů finanční správy je podle stěžovatele rovněž v rozporu s čl. 63 Smlouvy o fungování Evropské unie, podle něhož jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy. Stěžovatel spatřuje nepřipustnou diskriminaci v tom, že prodej obchodního podílu ve společnosti se sídlem v České republice je od tuzemské daně z příjmu osvobozen, zatímco prodej obchodního podílu ve společnosti se sídlem v Německu je v tomto státě zdaněn. Pokud podíl v české společnosti prodá německá společnost, tak příjem německé společnosti bude v České republice osvobozen od daně z příjmů právnických osob, zatímco když obchodní podíl v německé společnosti prodá česká společnost, tak tento příjem bude v Německu zdaněn a daná společnost v Německu zaplacenou daň nemůže započíst vůči české dani z příjmů ani ji uplatnit v daňových nákladech. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie.¹⁹³

Nejvyšší správní soud o podané kasační stížnosti rozhodl rozsudkem ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2 Afs 166/2016-35, kterým kasační stížnost zamítl.

Úvodem pregnantně shrnul, že předmětem sporu je otázka, zda je stěžovatel na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN oprávněn započíst daň z příjmu z převodu obchodního podílu zaplacenou v Německu na svou daňovou povinnost v České republice, když příjem z prodeje obchodního podílu nezahrnul do základu daně z důvodu, že tento příjem je od daně z příjmu v České republice osvobozen. Nejvyšší správní soud dále zopakoval, že podle čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN „[z]isky ze zřízení podílů na společnosti mající sídlo v jednom

¹⁹³ 2 Afs 166/2016-35, op. cit.

smluvním státě mohou být zdaněny v tomto státě.“ Dle čl. 23 odst. 2 písm. b) též smlouvy „[p]ři vyměřování československých daní se do daňového základu zahrnou příjmy ze Spolkové republiky Německa, které podle článků 10, 12, 13 odstavce 3, 16 a 17 mohou být zdaněny ve Spolkové republice Německa. Daň zaplacená ve Spolkové republice Německa podle článků 10, 12, 13 odstavce 3, 16 a 17 se započte na daň vybíranou v Československé socialistické republice z těchto příjmů. Částka, která se započte, však nemůže překročit takovou část daně vypočtené před započtením, která poměrně připadá na tyto příjmy podléhající zdanění ve Spolkové republice Německa.“

Z citovaného znění smlouvy o zamezení dvojího zdanění tedy podle soudu plyne, že právo zdanit předmětný příjem z prodeje obchodního podílu náleželo podle čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění Německu, kde také stěžovatel daň zaplatil. Pokud by příjmy z prodeje obchodního podílu podléhaly v České republice dani z příjmů, bylo by na místě postupovat podle čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění a metodou prostého zápočtu zamezit dvojímu zdanění. Metoda prostého zápočtu umožňuje, oproti metodě plného zápočtu, započíst daň zaplacenou v jiném státě pouze vůči části daně státu rezidence, která se vztahuje k předmětnému příjmu. Nicméně vzhledem k tomu, že příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti jsou v České republice osvobozeny od daně, dvojí zdanění předmětného příjmu nevzniká. Proto nebyly příjmy z převodu obchodního podílu zahrnuty do českého základu daně a proto nemohou být započteny oproti dani, která se vztahuje k předmětnému příjmu.

Nejvyšší správní soud proto danou otázku uzavřel s tím, že v projednávané věci nevznikl problém dvojího zdanění, neboť ačkoliv měl právo na zdanění stát zdroje (Německo), v České republice byl tento příjem od daně zákonem výslovně osvobozen. Vzhledem k tomu, že k dvojímu zdanění v daném případě nedochází, není třeba aplikovat čl. 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neboť dané ustanovení upravuje způsob předejití dvojímu zdanění.¹⁹⁴

Stejně tak soud nepřisvědčil kasační námitce týkající se porušení unijního práva. Připomněl, že přímé daně spadají do působnosti členských států. K porušení čl. 63 Smlouvy o fungování Evropské unie by tak mohlo dojít pouze v případech, kdy by daňové zacházení s rezidenty jiných členských států,

¹⁹⁴ 2 Afs 166/2016-35, op. cit.

kteří je objektivně srovnatelné s domácími rezidenty, bylo natolik znevýhodňující, že by odrazovalo od uskutečňování investic mezi členskými státy, přičemž by nebylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.¹⁹⁵ O takový případ se však v projednávané věci podle soudu nejedná, neboť nejde o objektivně srovnatelné situace. Jedná se totiž o pravidla zdanění dvou odlišných členských států, a nikoli o vnitrostátní pravidla, která by rozlišovala mezi tuzemskými daňovými rezidenty a daňovými rezidenty jiných členských států.

Nejvyšší správní soud aproboval i závěr krajského soudu o nemožnosti uplatnění částky daně zaplacené v Německu jako daňového nákladu (výdaje). Daň zaplacenou v zahraničí lze totiž uplatnit jako výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů teprve ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, jehož se zahraniční daň týká.¹⁹⁶

9.2.2 Případ II

Druhou otázkou týkající se mezinárodního zdanění, která byla v nedávné době posuzována soudy rozhodujícími ve správním soudnictví, byl režim zdanění příjmů tichého společníka, holandského rezidenta, podílejícího se na podnikání české obchodní společnosti. Referenčním rámcem proto byla Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, která nabyla účinnosti dne 5. 11. 1974 (viz vyhláška Ministerstva zahraničních věcí č. 138/1974 Sb.; dále také „smlouva o zamezení dvojího zdanění“ nebo „smlouva“).

Na úvod pro přehlednost dalšího textu nutno uvést relevantní ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Podle znění čl. 10 odst. 2 smlouvy: „*Dividendy mohou být zdaněny ve státě, ve kterém má sídlo společnost, která je vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu. Daň takto stanovená však nemůže přesáhnout 10 % hrubé částky dividend.*“

¹⁹⁵ Srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské Unie ze dne 8. 11. 2007 ve věci *Amurta SGPS*, C-379/05 ze dne 18. 12. 2007 ve věci *Gronfeldt*, C-436/06; či ze dne 2. 6. 2016 ve věci *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14.

¹⁹⁶ 2 Afs 166/2016-35, op. cit.

Podle čl. 10 odst. 3 smlouvy: „*Stát, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy, nezdaní bez ohledu na ustanovení odstavce 2 dividendy, vyplácené touto společností společností, jejíž jmění je zcela nebo zčásti rozděleno na akcie a která má sídlo ve druhém státě a vlastní přímo nejméně 25 % jmění společnosti, vyplácející dividendy.*“

Podle čl. 10 odst. 6 smlouvy: „*Výraz ‚dividendy‘, použitý v tomto článku, označuje příjmy z akcií, z požitkových listů nebo práv, kupsů, zakladatelských podílů nebo jiných práv s podílem na ziscích, právě tak jako příjmy z pohledávek s podílem na ziscích a příjmy z jiných společenských práv, které jsou postaveny na roveň příjmům z akcií daňovými předpisy státu, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy.*“

Podle čl. 23 smlouvy: „*Části příjmu osoby, mající bydliště či sídlo v jednom z obou států, které nejsou výslovně uvedeny v předchozích člancích této smlouvy, budou podlehat zdanění jen v tomto státě.*“¹⁹⁷

Skutkové okolnosti věci byly následující. Holandská obchodní společnost Synthon International Holding B.V. se sídlem Microweg 22, 6545 CM Nijmegen, Nizozemské království (dále také „žalobce“ nebo „stěžovatel“) dne 21. dubna 2004 uzavřela s českou obchodní společností QUINTA-ANALYTICA, s. r. o., podle § 673 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“) smlouvu o tichém společenství, na jejímž základě poskytla uvedené společnosti vklad ve výši 425 101 € (k provedení vkladu došlo reálně započtením pohledávky za společností). Podle uvedené smlouvy měl mít žalobce jako tichý společník nárok na podíl na čistém zisku společnosti ve výši 66 %. Dne 22. dubna 2013 strany podepsaly smlouvu o ukončení tichého společenství. Dle této smlouvy měla být žalobci z titulu jeho postavení tichého společníka vyplacena částka 5 408 890 €. Z této částky společnost QUINTA-ANALYTICA, s. r. o. (dále také „plátce daně“ nebo „plátce“) srazila a odvedla Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územnímu pracovišti pro Prahu 10 (dále také „správce daně“), daň z příjmů vybíranou srážkou ve výši 10 %.

Žalobce s tímto postupem plátce nesouhlasil, požádal proto v souladu s § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších

¹⁹⁷ Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhláška Ministerstva zahraničních věcí č. 138/1974 Sb.).

předpisů, plátce daně o vysvětlení. Následně žalobce podal správci daně stížnost na postup plátce ve smyslu § 237 odst. 3 daňového řádu. V ní uvedl, že vzhledem k tomu, že je nizozemským daňovým rezidentem, je namísto věc posuzovat podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, konkrétně buď podle jejího čl. 10 odst. 3 (je-li předmětný příjem dividendou ve smyslu smlouvy) nebo podle čl. 23 (jde-li o příjem ve smlouvě výslovně neuvedený).

Správce daně stížnost na postup plátce daně zamítl. Konstatoval, že čl. 23 smlouvy nelze aplikovat, neboť příjmy související se smlouvou o tichém společenství jsou specifikovány v čl. 10 odst. 6 smlouvy jako příjmy z pohledávek s podílem na ziscích. Článek 10 odst. 3 smlouvy pak rovněž nedopadá na situaci žalobce, neboť nespĺňuje podmínku přímého vlastnictví nejméně 25 % jmění plátce daně. Smlouva o tichém společenství totiž nezakládá existenci podílu na jmění společnosti, nýbrž podle § 681 obchodního zákoníku má tichý společník ohledně svého vkladu postavení jako věřitel ohledně své pohledávky. Na nastalou situaci je proto nutné aplikovat čl. 10 odst. 2 smlouvy a zdanit příjem sazbou 10 %. Plátce daně proto postupoval správně.

Nadřízený správce daně (Odvolací finanční ředitelství) zamítl odvolání žalobce směřující proti rozhodnutí o stížnosti a toto rozhodnutí potvrdil. Uvedl, že mezi stranami vznikl vzájemně podmíněný závazkový vztah, ve kterém se tichý společník zavázal poskytnout vklad, a druhá strana pak byla povinna vyplácet tichému společníkovi podíl na výsledku podnikání. Tichý společník má podle obchodního zákoníku postavení věřitele. Povaha vkladu tichého společníka se tedy výrazně liší od vkladů společníků obchodních společností. Tichý společník totiž nemá podíl na majetku společnosti. Žalobce jako tichý společník nespĺňoval podmínku přímého vlastnictví 25 % jmění plátce, a nelze tak na jeho situaci aplikovat čl. 10 odst. 3 smlouvy.¹⁹⁸

9.2.2.1 Rozsudek Městského soudu v Praze

Žalobce nesouhlasil s tím, jak byla věc posouzena v rámci finanční správy. Napadl proto rozhodnutí o odvolání žalobou u správního soudu.

Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 6. 2017, č. j. 3 Af 21/2014-48. Podle městského soudu v posuzované věci nelze

¹⁹⁸ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2017, č. j. 3 Af 21/2014-48. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2018, č. j. 7 Afs 265/2017-36.

aplikovat čl. 10 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neboť žalobce nevlastnil nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy (plátce daně). Tichý společník má totiž vůči společnosti postavení věřitele. Věřitel přitom není vlastníkem jmění svého dlužníka. Městský soud pak dodal, že na danou věc nelze aplikovat ani čl. 23 smlouvy, neboť sporný příjem není příjmem výslovně neuvedeným ve smlouvě, nýbrž jde o příjem z pohledávek s podílem na ziscích podle čl. 10 odst. 6 smlouvy.¹⁹⁹

9.2.2.2 *Rozsudek Nejvyššího správního soudu*

Ani s rozsudkem městského soudu žalobce (stěžovatel) nesouhlasil, a proto proti němu podal k Nejvyššímu správnímu soudu opravný prostředek, kasační stížnost. V té mj. namítl, že správní orgány i městský soud nesprávně vyložily text smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podle názoru stěžovatele je na vzniklou situaci nutné aplikovat buď čl. 23 smlouvy, nebo čl. 10 odst. 3 této smlouvy, neboť stěžovatel splnil podmínku přímého vlastnictví minimálně 25 % jmění plátce daně. Podle stěžovatele nelze pojem „jmění“ vymezit úzce jako „základní kapitál“; podle § 6 obchodního zákoníku je jměním soubor veškerého majetku a závazků právnické osoby. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.²⁰⁰

Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 25. 5. 2018, č. j. 7 Afs 265/2017-36. V rámci tohoto rozsudku připadlo soudu předně posoudit, zda finanční částka vyplacená plátcem daně stěžovateli spadala pod čl. 23, či pod čl. 10 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podle čl. 23 smlouvy podléhají příjmy osoby, mající bydliště či sídlo v jednom z obou států, které nejsou výslovně uvedeny v předchozích člancích této smlouvy, zdanění jen v tomto státě. Spadal-li by tedy příjem stěžovatele pod tento článek, nebylo by nutné jej danit v České republice, nýbrž by bylo namísteť jej zdanit v Nizozemském království. Pod uvedený článek je nutné zařadit ty příjmy, které nelze podřadit pod žádný jiný článek smlouvy o zamezení dvojího zdanění (jedná se o jakousi „sběrnou“ kategorii).²⁰¹

¹⁹⁹ 3 Af 21/2014-48, op. cit.

²⁰⁰ 7 Afs 265/2017-36, op. cit.

²⁰¹ 7 Afs 265/2017-36, op. cit.

Bylo proto nutné vyhodnotit, zda příjem, o který se v dané věci jedná, lze podřadit pod jakýkoliv jiný článek smlouvy, či nikoliv. Správní orgány a městský soud dospěly k závěru, že posuzovaný příjem je nutné podřadit pod čl. 10 smlouvy, neboť se jedná o „dividendu“ podle definice obsažené ve smlouvě. Dividendou (zdanitelnou podle čl. 10 Smlouvy) je totiž i „příjem z pohledávek s podílem na ziscích“ (viz výše citované znění čl. 10 odst. 6 Smlouvy).

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s tím, že předmětný příjem spadá pod článek 10 odst. 6 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, protože se jedná o „příjem z pohledávek s podílem na ziscích“. Z tohoto důvodu nelze daný příjem zahrnout pod článek 23 smlouvy. Zdůraznil, že je v dané věci potřebné vycházet z české soukromoprávní úpravy, neboť smlouva o tichém společenství byla v projednávané věci uzavřena právě podle českého obchodního zákoníku a její smluvní strany (tj. stěžovatel a plátce) se dohodly, že smlouva i právní vztahy ze smlouvy vyplývající se budou řídit právem České republiky. Podle české soukromoprávní právní úpravy pak má tichý společník ohledně svého vkladu právní postavení, jaké má věřitel ohledně své pohledávky (§ 681 obchodního zákoníku). Touto optikou je tedy tichého společníka nutné označit za věřitele majícího pohledávku za společností, do níž vložil vklad.

Dále bylo nutné určit, zda je s touto pohledávkou spojen podíl na zisku plátce daně. Ze soukromoprávní úpravy institutu tichého společenství plyne, že podílení se na zisku společnosti je jedním z pojmových znaků závazkového vztahu tichého společenství. Smlouvou o tichém společenství se tichý společník zavazuje poskytnout podnikateli určitý vklad a podílet se jím na jeho podnikání a podnikatel se zavazoval k placení části čistého zisku po odečtení povinného přídeľu do rezervního fondu. Soud dále nepřehlédl ani skutečnost, že právo stěžovatele na podíl na podnikání plyne i ze samotných smluvních ujednání stěžovatele a plátce daně obsažených v jimi uzavřené smlouvě o tichém společenství.

Na základě těchto úvah Nejvyšší správní soud uzavřel, že tichý společník tedy na základě daného právní vztahu přijímá, resp. je oprávněn přijímat „příjmy z pohledávek s podílem na ziscích“, jež jsou uvedeny ve výčtu příjmů spadajících pod „dividendy“ ve smyslu čl. 10 odst. 6 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tato skutečnost současně vede taktéž k závěru, že daný

příjem nelze podřadit pod čl. 23 smlouvy. Ten totiž vychází z toho, že pouze ty příjmy (části „příjmů“) osob, které mají bydliště či sídlo v jednom z obou států, které nejsou výslovně uvedeny v předchozích člancích této smlouvy, budou podléhat zdanění jen v tomto státě.²⁰²

V dalším kroku musel kasační soud zodpovědět otázku, zda příjem stěžovatele spadal pod odstavec druhý článku 10 smlouvy (k čemuž dospěly správní orgány a městský soud), či pod odstavec třetí daného článku (což požadoval stěžovatel). Poznamenáno budiž, že pokud by zkoumaný příjem bylo nutné posoudit podle čl. 10 odst. 3 smlouvy, Česká republika jej neměla vůbec danit. Soud se přiklonil na stranu orgánů finanční správy a městského soudu, když dospěl k závěru, že není namístě aplikovat článek 10 odst. 3 smlouvy, jak požadoval stěžovatel. K uvedenému závěru nicméně dospěl na základě úvah lišících se do jisté míry od úvah městského soudu i orgánů finanční správy.

Nejvyšší správní soud připomněl, že podle čl. 10 odst. 3 smlouvy: „*Stát, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy, nezdaní bez ohledu na ustanovení odstavce 2 dividendy, vypláčené touto společností společností, jejíž jmění je zcela nebo zčásti rozděleno na akcie a která má sídlo ve druhém státě a vlastní přímo nejméně 25 % jmění společnosti, vyplácející dividendy*“. V případě stěžovatele se stala spornou pouze podmínka přímého vlastnictví nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy (tj. plátce daně). Vzhledem k tomu, že uvedená podmínka není smlouvou o zamezení dvojího zdanění jakkoli blíže definována, její výklad je v souladu s čl. 3 odst. 2 smlouvy nutno provést podle českého právního řádu. Podle daného ustanovení totiž „*[k]aždý výraz, který není jinak definován, má pro aplikaci této smlouvy kterýmkoli z obou států smysl, který je mu určen právními předpisy tohoto státu, které upravují daně, jež jsou předmětem této smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad*“.

V rámci vlastního výkladu předmětné podmínky kasační soud zdůraznil, že pro výklad pojmů obsažených ve Smlouvě je nutno zohlednit význam právních pojmů obvyklý v době sjednávání smlouvy, tj. nikoli význam, který je jim přiznáván účinnými právními předpisy. V této době byl přitom pojem „jmění“, resp. „základní jmění“ používán pro právní institut později pojmenovaný jako „základní kapitál“. O této skutečnosti svědčí dobové

²⁰² 7 Afs 265/2017-36, op. cit.

zákony, které pojmem „základní jmění“ označují „základní kapitál“ společnosti. (srov. např. § 7 odst. 2 zákona č. 114/1964 Sb.,²⁰³ čl. II odst. 2 zákona č. 32/1961 Sb.,²⁰⁴ § 3 zákona č. 47/1971 Sb.,²⁰⁵ či § 6 zákona č. 145/1973 Sb.²⁰⁶). Uvedené potvrzuje i zákon č. 370/2000 Sb., který s účinností od 1. 1. 2001 zavedl do českého právního prostředí jednotný pojem „základní kapitál“, když ve svém čl. VII výslovně stanovil: „*Užívají-li právní předpisy pojem „základní jmění“, rozumí se tím „základní kapitál“*“. Důvodová zpráva k zákonu č. 370/2000 Sb. pak uvádí, že „*dosavadní pojem základní jmění v celém obchodním zákoníku i v ostatních právních předpisech nabrazuje pojmem základní kapitál, tak jak to vyplývá z terminologie ES o účetnictví.*“

Důraz na „kapitál“ podle soudu vyplývá i z dalších (zbývajících dvou) jazykových verzí smlouvy. Anglické znění předmětného článku uvádí následující: „*Notwithstanding the provision of paragraph 2 the State of which the company is a resident shall not levy a tax on dividends paid by that company to a company the capital of which is wholly or partly divided into shares and which is a resident of the other State and holds directly at least 25 per cent of the **capital** of the company paying the dividends.*“ Obdobně srov. nizozemskou verzi: „*Niettegenstaande de bepalingen van het tweede lid mag de Staat waarvan het lichaam inwoner is, geen belasting heffen op dividenden betaald door dat lichaam aan een lichaam waarvan het **kapitaal** geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld en dat inwoner is van de andere Staat en onmiddellijk ten minste 25 percent bezit van het kapitaal van het lichaam dat de dividenden betaalt.*“

Na základě popsáných úvah Nejvyšší správní soud uzavřel, že podmínku „*přímého vlastnictví nejméně 25 % jmění dle čl. 10 odst. 3 smlouvy splní subjekt mající minimálně 25% podíl na základním kapitálu obchodní společnosti vyplácející dividendy.*“

Vzhledem ke skutečnosti, že smlouva o tichém společenství zakládá „pouze“ čistě závazkový právní vztah mezi společností a tichým společníkem, a nekonstituuje žádný vztah tichého společníka k základnímu kapitálu podnikatele, uzavřel Nejvyšší správní soud spor s tím, že tichý společník z titulu svého postavení nesplňuje podmínku přímého vlastnictví části

²⁰³ *Vyžaduje-li to povaha právnícké osoby, zapisuje se do oddílu podnikového rejstříku podle § 6 i základní jmění, členové právnícké osoby, pokud ručí za její závazky, výše jejich podílů a rozsah jejich ručení, případně jiné skutečnosti, které podle zvláštních předpisů mají být zapsány do rejstříku, do něhož se zapisuje právnícká osoba.*

²⁰⁴ *Ustanovení § 6 zní „Základní jmění podniku činí 20 000 000 Kčs.“*

²⁰⁵ *Základní jmění podniku činí 27 000 000 Kčs.*

²⁰⁶ *Základní jmění podniku činí 20 000 000 Kčs.*

kapitálu společnosti, do níž vložil vklad. Příjem tichého společníka tudíž nelze podřadit článku 10 odst. 3 smlouvy a správní orgány postupovaly správně, pokud takový postup odmítly a příjem zdanily podle čl. 10 odst. 2 dané smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Kromě „čistě“ právních argumentů dále Nejvyšší správní soud poukázal na logické a funkční okolnosti věci, když uvedl, že jím provedený výklad vede k jedinému rozumnému uspořádání vztahů. Podíl na základním kapitálu je totiž jednoznačně určitelná, v zásadě stabilní a veřejně ověřitelná hodnota, kterou lze pro určení postupu při zdanění efektivně využít. Uvedené ovšem neplatí pro podíl na jiných majetkových hodnotách obchodní korporace – např. pro podíl na majetku (jako souhrnu všeho, co osobě patří), pro podíl na jmění (jako souhrnu majetku a dluhů osoby). Určování výše podílu na těchto hodnotách by v praxi způsobovalo nemalé potíže (obchodní společnosti vyplácející dividendy v postavení plátce daně by byly v řízení iniciovaném příjemcem dividend povinovány správci daně doložit svoji kompletní a detailní hospodářskou situaci ke konkrétnímu datu) a v některých případech by dokonce mohlo být i nerealizovatelné – příkladmo lze uvést velkou obchodní společnost uskutečňující vysoký počet obchodních transakcí v řádu sekund (podíl věřitele na majetku takové společnosti se návazně mění rovněž každou sekundu). Stežovatelem zastávaný výklad by nadto *ad absurdum* vedl k závěru, že jakýkoliv velký věřitel obchodní korporace (např. závazkový obchodní partner, či dokonce banka poskytující společnosti úvěr) by splňoval výše uvedenou podmínku „vlastnictví nejméně 25 % jmění“.²⁰⁷

9.3 Analýza zákonného textu

Vzhledem k tomu, že předmětem této kapitoly nebylo *a priori* vnitrostátní právo, nýbrž bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, není zde mnoho zákonného textu k analyzování.²⁰⁸ Existuje-li totiž mezinárodní smlouva upravující danou oblast, má tato přednost před textem vnitrostátní

²⁰⁷ 7 Afs 265/2017-36, op. cit.

²⁰⁸ Soukromoprávní úprava tichého společenství, či právní úprava osvobození od daně v případě převodu obchodního podílu nebudou z důvodu rozsahu kapitoly a také vzhledem k majoritnímu zaměření kapitoly na smlouvy o zamezení dvojího zdanění rozebírány.

ního zákona. Je tomu tak proto, že podle čl. 10 Ústavy České republiky vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Obdobně § 37 zákona o daních z příjmů stanoví, že ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak (v rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012-87, Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenal, že citované ustanovení je „reliktem“ z období, kdy neexistovala generální recepční norma, kterou nyní představuje právě čl. 10 Ústavy).

Je tedy nutné předně zohlednit smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti nutno také zdůraznit, že text jednotlivých smluv se v určitých detailech (případně i v podstatnějších ohledech) liší a je vždy nutné zohlednit jeho specifika a současně veškeré (do jisté míry atypické) výkladové metody týkající se právě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Příkladem lze poukázat na články 31, 32 a 33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Podle uvedených pravidel výkladu musí být mezinárodní smlouvy vykládány v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smluv.²⁰⁹ Brát zřetel je pak nutné i na různé jazykové verze smluv a na doplňkové prostředky výkladu (modelové smlouvy OECD a komentáře vztahující se k těmto vzorovým smlouvám).

9.4 Syntéza poznatků a závěr

Z výše uvedených rozhodnutí soudů rozhodujících ve správním soudnictví lze dovodit několik závěrů. Předně je zřejmé, že soudy při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění adekvátně zohledňují základní východiska a principy vlastní právě těmto smlouvám (čímž dochází k potvrzení výše stanovené hypotézy této kapitoly). Příkladem tohoto přístupu je první z výše popsaných případů, v rámci kterého soudy při posouzení oprávněnosti uplatnění zápočtu daně zohlednily skutečnost, že není možné se daného práva domáhat v situacích, ve kterých ve skutečnosti k žádnému dvojímu

²⁰⁹ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.

zdanění nedochází. V uvedené věci dále Nejvyšší správní soud explicitně vyjádřil skutečnost, že účelem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění není harmonizovat příslušnou daňovou úpravu, nýbrž pouze určit, který stát je příslušný ke zdanění daného příjmu, a v případě dvojího zdanění stanovit způsob zamezení takovému zdanění.

Z druhého rozebraného případu pak plyne, že soudy při výkladu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění respektují určitá specifika vlastní výkladu mezinárodních smluv (což opětovně svědčí potvrzení hypotézy této kapitoly). Zohledňují např. právní stav při sjednávání těchto smluv. Stejně tak soud provedeným výkladem ohledně pojmu „kapitál“ reflektoval různá znění smluv o zamezení dvojího zdanění, tak jak ukládá doktrína. Přehlednout pak nelze ani fakt, že Nejvyšší správní soud při výkladu cílil na rozumné uspořádání vztahů a na naplnění účelu smluv o zamezení dvojího zdanění, kterým je (vedle zabránění dvojímu zdanění mezi dvěma státy) chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při realizaci určitých mezinárodních transakcí, jejichž řešení je popsáno v příslušném článku smlouvy. Daňový poplatník by měl dopředu znát režim zdanění dané transakce.²¹⁰

Závěrem budiž uvedeno, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění hrají v rámci daňového práva významnou roli. Zabraňují totiž nežádoucímu dvojímu zdanění, které může být ze strany adresátů práva vnímáno velmi nespravedlivě. O poměrně četné aplikaci uvedených smluv svědčí mj. skutečnost, že tyto jsou konstantně předmětem rozhodovací praxe soudů rozhodujících ve správním soudnictví. Nelze nicméně přehlížet, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění nejsou ničím jiným než institutem zabraňujícím dvojímu zdanění (resp. zmírňujícím jeho dopady), a jako s takovými by s nimi mělo být zacházeno. Nelze je považovat za jednotnou a harmonizovanou právní úpravu přímých daní, či pouze na jejich základě dovozovat porušení unijního práva.

²¹⁰ VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 19. ISBN 9788073575502.

ČÁST DRUHÁ – MAJETKOVÉ DANĚ

10 SAZBA DANĚ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

10.1 Úvod

Byť jsou sazby daně z nemovitých věcí podle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“), obecně v České republice na velmi nízké úrovni, rozdíl mezi zdaněním jednotlivých druhů pozemků a staveb může být až několikanásobný.²¹¹ Stěžejní pro určení celkové sazby daně (s ohledem na možné násobící koeficienty jak sazby daně, tak i samotné daně) je správné zařazení nemovité věci do příslušné kategorie pozemků a staveb.

Teoreticky se nabízí otázka, zda mají být stavby při určení správné základní sazby daně posuzovány podle formálního (právního) určení nemovité věci (tj. např. u staveb podle kolaudačního rozhodnutí/souhlasu či stavebního povolení) nebo podle faktického stavu užívání nemovité věci. I z pohledu laického je evidentní, že přednost by mělo dostat reálné užívání nemovité věci. Odborný právní názor by měl vyjít z obecné daňověprávní zásady priority obsahu před formou, ze zásady materiální pravdy.²¹² Jak starší judikatura,²¹³ tak i odborná literatura²¹⁴ se přiklonily k závěru, že stěžejní je vždy faktický stav.

Tato kapitola si klade za cíl vymezit správný postup jak poplatníka (v rámci autoaplikace), tak správce daně (v daňovém řízení) při stanovení základní sazby daně z nemovitých věcí. Vychází z hypotézy, že při určení správné

²¹¹ Podrobněji např. RADVAN, M. *Místní daně*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-932-6.

²¹² § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“): „Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“

²¹³ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 3. 2003, sp. zn. 10 Ca 275/2002: „Pro stanovení základní sazby daně je rozhodné, k jaké podnikatelské činnosti je stavba využívána, k jaké podnikatelské činnosti stavba slouží.“

²¹⁴ RADVAN, 2012, op. cit, s. 157–158.

základní sazby daně z nemovitých věcí je rozhodující výhradně faktický stav užívání nemovité věci.

10.2 Judikatura

Správce daně vyměřil fyzické osobě J. K. daň z nemovitostí²¹⁵ za rok 2010 mj. i za stavbu, kterou posoudil jako stavbu určenou k podnikání, byť J. K. tvrdil, že k podnikání jsou určeny pouze dvě místnosti a ostatní plocha slouží k bydlení. Správce daně primárně vycházel z faktu, že dům byl původně postaven jako rodinný dům, ale později na žádost J. K. vydal stavební úřad stavební povolení na adaptaci tohoto rodinného domu na prodejnu elektroniky a reprografické techniky. V roce 1996 stavební úřad kolaudačním rozhodnutím povolil užívání stavby podle stavební dokumentace jako prodejny elektrotechniky a reprografické techniky. Od té doby stavební úřad nevydal jakékoli jiné rozhodnutí o přístavbě či změně v užívání, které by opravňoval užívat stavbu k jinému účelu než byla zkolaudována. Neboť je sazba daně u staveb užívaných k podnikání vyšší než u obytných domů, podal J. K. odvolání. To bylo Odvolacím finančním ředitelstvím v Brně zamítnuto a J. K. podal žalobu ke krajskému soudu.

10.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Krajský soud po prostudování správního spisu dovodil, že ze spisu nevyplývá oprávnění J. K. užívat stavbu k jinému účelu než k jakému bylo vydáno stavební povolení a k jakému byla následně zkolaudována. Dal za pravdu správci daně v tom, že *„uvedený objekt nemůže být zdaňován jako obytný dům, nýbrž jako stavba pro podnikatelskou činnost, protože v kolaudačním rozhodnutí byla nemovitost jednoznačně klasifikována jako prodejna, tedy jako objekt určený pro podnikatelskou činnost.“*²¹⁶ Soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a J. K. podal kasací stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Namítal zejména, že správní orgány a krajský soud vycházely pouze z formálněprávního stavu věci, aniž přihlédly k reálnému skutkovému stavu.²¹⁷

²¹⁵ Z nemovitých věcí od 1. ledna 2014.

²¹⁶ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 6. 2014, č. j. 29 Af 147/2011-213.

²¹⁷ Nutno na tomto místě podotknout, že z rozsudku krajského soudu vyplývá, že úřední osoby (pracovníci správce daně) nebyly do nemovitosti vpuštěny a daň byla stanovena podle pomůcek.

10.2.2 Rozhodování Nejvyššího správního soudu

Druhý senát Nejvyššího správního soudu zjistil, že shodnými právními otázkami se zabýval sedmý senát ve skutkově obdobné věci dokonce stejného poplatníka již dříve.²¹⁸ Tehdy souhlasil s postupem správce daně, že pro účely stanovení sazby daně z nemovitostí je třeba vyjít *a priori* z rozhodnutí o kolaudaci a stavebního povolení, protože tato rozhodnutí jsou především otázkou. Za rozhodující nepovažoval ani dělení provozních nákladů pro podnikání a pro bydlení pro účely daně z příjmů fyzických osob s tím, že pro účely sazby daně z nemovitostí jde o skutečnost nepodstatnou.

Druhý senát²¹⁹ však dospěl k odlišnému právnímu názoru.²²⁰ Uvádí, že je rozhodující, zda byla zdaňovaná nemovitost skutečně využívána k podnikatelské činnosti. Odkazuje přitom na dvě rozhodnutí dalších senátů Nejvyššího správního soudu,²²¹ která dospěla k závěrům, že je nezbytné upřednostnění faktického stavu zdaňované stavby před jejím formálním určením. Konkrétněji pak rozsudky stanoví, že zákon o dani z nemovitých věcí pro aplikaci základní sazby daně vyžaduje faktické užívání stavby pro podnikatelskou činnost (ne jak je stavba zkolaudována), že pro uplatnění základní sazby daně ze stavby není rozhodující skutečností evidence stavby v obchodním majetku poplatníka a že skutečný účel užívání konkrétní stavby nelze zjistit z předmětu podnikání zapsaného v obchodním rejstříku.

Druhý senát tedy věc předložil rozšířenému senátu se shrnutím, že „*názory obou senátů se liší v otázce, zda pro účely stanovení sazby daně z nemovitostí představují kolaudační rozhodnutí a stavební povolení pro správce daně rozhodnutí o především otázkách*²²² *a brání mu tak dovozovat, že by zdaňovaná stavba mohla mít jiný účel užívání, než takový, k němuž byla zkolaudována.*“²²³ Je však otázkou, proč tak neučinily i jiné senáty dříve. Nota bene, když v jednom z nich byl členem také soudce Šimka (v tomto případě člen druhého senátu předkládající věc rozšířenému senátu) a soudce Hubáček (senáty, jichž byl členem, rozhodovali ve stejné

²¹⁸ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 Afs 70/2011-84.

²¹⁹ Členem obou senátů byl přitom soudce Šimka.

²²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 153/2014-63.

²²¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 88/2013-24. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Afs 32/2013-21.

²²² Ve smyslu § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, resp. § 99 odst. 1 daňového řádu.

²²³ 2 Afs 153/2014-63, op. cit.

věci rozdílně). Z rozhodnutí však nelze dovodit, zda právě tito soudci už předložení věci rozšířenému senátu nenavrhovali dříve.

Rozšířený senát konstatoval, že „*z kolaudačního souhlasu, resp. stavebního povolení, lze seznat toliko stanovisko správního orgánu, s jakým účelem užívání dotčené stavby stát souhlasí, tedy stav formální.*“²²⁴ Tyto dokumenty tedy nemají žádný vztah k dani z nemovitých věcí a bez dalšího nemohou být považovány za rozhodnutí o předběžné otázce pro účely stanovení daně. Jak uvádí rozšířený senát, „*takovým rozhodnutím, kterým by byl správce daně pro tyto účely vázán, by však bylo např. rozhodnutí správního orgánu o přestupku spáchaném fyzickou osobou tím, že stavba byla užívána k jinému (konkrétně popsanému) účelu, než k němuž byla určena..., resp. o obdobném správním deliktu... spáchaném právníkem osobou (podnikatelem). V takovém rozhodnutí by totiž správní orgán posuzoval skutečné faktické využívání stavby; jeho zjištění by bylo relevantní i pro správce daně při určení sazby daně.*“²²⁵

Rozšířený senát dále dovodil, že žádná z historických úprav daně z nemovitostí a ani dnešní právní regulace daně z nemovitých věcí „*nevyžaduje pro určení předmětu daně, aby stavba byla užívána v souladu se stavebním povolením, resp. s kolaudačním souhlasem.*“²²⁶ Zákon o dani z nemovitých věcí sazbu daně spojuje se skutečným (faktickým) užíváním a v rámci podnikatelské činnosti dále rozlišuje, o jakou činnost se jedná (zemědělská, průmyslová, ostatní). Správce daně musí akceptaci dělení vynaložených nákladů na podnikatelské a na soukromé potřeby využít i pro daň z příjmů.²²⁷

Druhý senát Nejvyššího správního soudu na základě závěrů rozšířeného senátu shledal kasační stížnost důvodnou a zrušil rozsudek krajského soudu i druhostupňové správní rozhodnutí a vrátil věci k dalšímu řízení orgánům berní správy.²²⁸

10.3 Analýza zákonného textu

Jakkoliv doznal zákon o dani z nemovitých věcí od soudy posuzovaných případů několika více či méně podstatných změn, v analyzované otázce

²²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2016, č. j. 2 Afs 153/2014-71.

²²⁵ Ibid.

²²⁶ Ibid.

²²⁷ Ibid.

²²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 2 Afs 153/2014-79.

přednosti faktického stavu užívání stavby před jejím formálním (právním) určením je právní regulace nezměněná. Stále se předpokládá i zdanění černých staveb,²²⁹ stále se užívá pojmu „užívaný“ ve spojení s rekreačními objekty, podnikatelskými stavbami apod.²³⁰ V žádném případě není třeba jakéhokoliv formálního úkonu stavebního úřadu, katastrálního úřadu nebo jiného správního orgánu. Tento zvolený model je vyjádřením zásady rovnosti (vlastník nelegální stavby platí stejnou daň jako jiní poplatníci) a principu ekonomické výnosnosti (stavba užívaná k podnikání podléhá vyšší sazbě než budova obytného domu či byt, pro zemědělskou činnost je třeba větší plochy než pro podnikání v podobě poskytování služeb, a proto je sazba daně v prvním případě nižší). Pokud by byl preferován formální stav před faktickým, mohlo by to znamenat nižší daňovou povinnost pro toho, kdo neplní své veřejnoprávní povinnosti a neuvede právní stav do souladu se skutečným (např. bude rodinný dům i nadále zdaňovat nižší sazbou daně, bez ohledu na to, že v něm na převažující ploše podniká). Preference obsahu před formou vyplývá také z obecné daňověprávní zásady materiální pravdy.²³¹

10.4 Syntéza poznatků a závěr

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu kvituji a souhlasím se závěry, že při určení správné základní sazby daně z nemovitých věcí je rozhodující výhradně faktický stav užívání nemovité věci. Stanovená hypotéza tedy byla potvrzena. Byť se v daném případě jedná pouze o daň ze staveb a jediný konstrukční prvek, domnívám se, že tato judikatura je využitelná i pro daň z pozemků a dopadá i na další konstrukční prvky daně z nemovitých věcí, např. na situace, kdy je pozemek jinak veden v katastru nemovitostí, ale je jinak užíván, kdy je stavba zkolaudována jako jednopatrová, přitom má přistavěna další patra apod. Pozitivem je, že není třeba novelizovat zákon o dani z nemovitých věcí, minimálně z důvodů řešených analyzovanou judikaturou. Je však třeba měnit způsob dokazování správce daně: úřední osoba nemůže zůstat sedět na své židli, ale musí vyjít z úřadu a provádět místní

²²⁹ Srov. § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí.

²³⁰ Srov. § 11 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí.

²³¹ § 8 odst. 3 daňového řádu.

šetření. Mnohé (minimálně předběžné) poznatky může učinit také za využití moderních technologií, např. služby Google Street View.

V případě posuzovaném rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, kdy byla daň stanovena podle pomůcek, mám jistou pochybnost o dostatečném dokazování, zejm. správce daně. Jakkoliv je ze spisů patrné, že poplatník je do jisté míry kverulant, pomůcky by měly být až krajním prostředkem pro stanovení daně, pokud není možné stanovit daň dokazováním, v případě daně z nemovitých věcí a v této konkrétní kauze především místním šetřením či výslechem svědků – sousedů. V každém případě je třeba vycházet se zásady priority obsahu, tj. ze skutečného stavu užívání nemovité věci.

Pochybnost mám také k závěrům soudu, že kolaudačního souhlas, resp. stavební povolení nemají žádný vztah k dani z nemovitých věcí. Jistě se nejedná o rozhodnutí o předběžné otázce pro účely stanovení daně, ale vztah mají: mohou být využity jako důkaz či pomůcka. Nikdy ovšem jako důkaz jediný, ale v kontextu s dalšími důkazy (např. s reprintem z Google Street View) a především pak s místním šetřením.

11 ZÁKLAD DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

11.1 Úvod

Daň z nabytí nemovitých věcí nahradila v systému daní České republiky od 1. ledna 2014 daň z převodu nemovitostí. Specifikem této daně je skutečnost, že není upravena zákonem, ale zákonným opatřením Senátu.²³² Oproti původní právní regulaci, kdy byla daň hrazena prodávajícím, bylo záměrem Ministerstva financí stanovit jako poplatníka nabyvatele nemovité věci. To však senátoři odmítli a za poplatníka určili v obvyklých případech i nadále prodávajícího. Až s účinností od 1. listopadu 2017 bylo novelou zákona upraveno, že daň bude hrazena nabyvatelem vlastnického práva k nemovité věci, tj. kupujícím.

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, vč. např. směny, nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu práva či vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu. Jsou stanovena pravidla pro určení předmětu daně při zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k nemovité věci. Základem daně je obecně nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj (typicky odměna). Nabývací hodnota může mít čtyři formy. Při určitém zjednodušení je možné říci, že sjednaná cena (úplata) je použita, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě. V opačném případě bude využita srovnávací daňová hodnota. Srovnávací daňová hodnota je přitom částka odpovídající 75 % směrné hodnoty vypočítané poplatníkem podle vyhlášky, nebo znalcem zjištěné ceny; volba je na poplatníkovi. Zjištěná cena je nabývací hodnotou mj. u finančního leasingu a zajišťovacího převodu práva. Zvláštní cena se využívá v dražbách, při vkladech do obchodních společností, v souvislosti s pozůstalostí, při vyvlastnění atd.

Nejčastějším základem daně u běžných kupních smluv je sjednaná cena, tj. úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, běžně uváděná v kupní smlouvě též jako cena. „*Úplatou se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté*

²³² Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí“).

*plnění.*²³³ Tato kapitola si klade za cíl vyjasnit pojem úplata a její vliv na stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí. Vychází z hypotézy, že úplata tak, jak je zákonem definována, zahrnuje celou částku poskytnutou za přijaté plnění. Takový postup byl až donedávna běžnou praxí orgánů berní správy. Potvrzení hypotézy by znamenalo, že judikatura správních soudů a následně nastolená praxe Finanční správy ČR je chybná, neboť z úplaty vylučuje daň z přidané hodnoty. Pro účely analýzy byl zvolen rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. června 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35.

11.2 Judikatura

Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště ve Strakonících vydal poplatníkovi (obec Střelské Hoštice) platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí. Do základu daně, kterým byla sjednaná cena, přitom v souladu s obvyklou a do té doby nikým nerozporovanou praxí zahrnul i daň z přidané hodnoty, která byla součástí sjednané ceny. Odvolání obce Střelské Hoštice Odvolací finanční ředitelství zamítlo, přičemž argumentovalo především vymezením pojmu úplata a také důvodovou zprávou k zákonnému opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Obec Střelské Hoštice toto rozhodnutí napadla žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích.²³⁴

11.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích

Krajský soud žalobu zamítl. V rozsudku uvedl, že „za cenu sjednanou ... je třeba považovat částku zahrnující veškeré finanční plnění, které bylo za prodej nemovité věci ... (prodávajícímu – pozn. autora) poskytnuto ze strany kupujících. Jinými slovy charakter sjednané ceny za nabytou nemovitost má celková cena, kterou museli kupující vydat ze svého majetku k zaplacení nabývané nemovitosti. Takto sjednaná celková cena má tedy charakter úplaty ve smyslu ustanovení § 4 zákonného opatření Senátu, kdy se za úplatu považuje celá peněžní částka poskytnutá za přijaté plnění, včetně daně z přidané hodnoty.“²³⁵ Krajský soud dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který do jisté míry rozšířil definici kupní ceny o sjed-

²³³ § 4 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

²³⁴ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2017, č. j. 50 Af 35/2016-29. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35.

²³⁵ 50 Af 35/2016-29, op. cit.

nané další plnění, které má charakter úhrady za prodávanou nemovitost.²³⁶ Podle krajského soudu názor, že základ daně z nabytí nemovitých věcí má být stanoven na úrovni sjednané ceny bez daně z přidané hodnoty, nemá zákonnou oporu. Textace zákona je podle soudu jednoznačná a nečiní závažnější výkladové obtíže, praxe nevzbuzuje žádné pochybnosti ohledně zahrnování daně z přidané hodnoty jako součásti úplaty za nabývanou nemovitost. Protože obec Střelské Hoštice namítala také odchýlení se od dosavadní správní praxe, soud shrnul, že zákon o dani z nabytí nemovitých věcí je zcela odlišným právním předpisem ve vztahu k zákonu o dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti²³⁷ a není možné aplikovat judikaturu či stanoviska Ministerstva financí ke zrušenému zákonu na nové zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.²³⁸

11.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku²³⁹ shledal, že definice úplaty v zákonném opatření o dani z nabytí nemovitých věcí výslovně nestanoví, že daň z přidané hodnoty je součástí úplaty, a tedy součástí základu daně podle ceny sjednané. Výklad zahrnující do částky v peněžních prostředcích také daň z přidané hodnoty nelze pouze na základě jazykového výkladu bez dalšího vyloučit. Nejvyšší správní soud poukázal na nálezh Ústavního soudu, podle kterého jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení k obsahu právní normy²⁴⁰ a mají být využity další interpretační přístupy (výklady teleologický, historický, komparativní apod.). Důvodová zpráva k zákonnému opatření o dani z nabytí nemovitých věcí stanoví, že „*sjednaná cena zahrnuje jakékoli protiplnění, které je nebo má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto za nabytí vlastnického práva ke nemovité věci, a to buď nabyvatelem nebo jinou osobou, buď ve prospěch převodce, nebo třetí osoby. Ve svém důsledku to mimo*

²³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2005, č. j. 2 Afs 210/2004-81.

²³⁷ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí“).

²³⁸ 50 Af 35/2016-29, op. cit. Ke stejným závěrům dospěl Krajský soud v Českých Budějovicích také v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 10. 2016, č. j. 10 Af 18/2016-50.

²³⁹ 4 Afs 88/2017-35, op. cit. Stejně tak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 301/2016-70.

²⁴⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97.

*jiné znamená, že sjednaná cena je celkovou cenou včetně daně z přidané hodnoty.*²⁴¹ Nejvyšší správní soud však v důvodové zprávě postrádá vysvětlení záměru zahrnout daň z přidané hodnoty do základu daně a způsob provedení tohoto záměru.²⁴²

Dalším poněkud překvapivým závěrem učiněným soudem je shledaná obdobnost a shodný smysl zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí a zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, a tedy aplikovatelnost judikatury k předchozí úpravě. Smyslem transferové daně je podle soudu zdanění finančního výnosu získaného prodejem nemovité věci,²⁴³ a proto „za součást finančního výnosu převodce ... nelze považovat DPH, které bylo součástí kupní ceny převáděné nemovitosti ... Zahnutí DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí by proto neodpovídalo účelu daně z nabytí nemovitých věcí. Jak v kasační stížnosti uvádí stěžovatelka (obec Střelské Hoštice – pozn. autora), v takovém případě by převodce danil nejen svůj zisk z převodu nemovitosti, ale i částku, kterou inkasoval pro stát, a která se fakticky nestala částí jeho majetku ... Výklad zastávaný žalovaným (Odvolacím finančním ředitelstvím, které uvádí, že daň z přidané hodnoty je součástí sjednané ceny – pozn. autora) by byl rovněž v rozporu s principem daňové neutrality, neboť stěžovatelka (obec Střelské Hoštice – pozn. autora) by pouze z důvodu, že byla plátcem daně z přidané hodnoty, byla zatížena efektivně vyšší daní z nabytí nemovitých věcí než jiné srovnatelné subjekty, které by plátcí daně nebyly.“²⁴⁴

Protože si výklad jazykový s odkazem do důvodové zprávy k zákonnému opatření o dani z nabytí nemovitých věcí a další výklady (především teleologický a komparativní) dovozující účel daně z nabytí nemovitých věcí ve zdanění finančního výnosu odporují, aplikoval Nejvyšší správní soud princip *in dubio pro libertate*. Přiklonil se „k výkladu, podle něhož je třeba § 4 ve spojení s § 13 zákonného opatření vykládat způsobem, který neumožňuje zahrnout

²⁴¹ MINISTERSTVO FINANČÍ. Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. *Ministerstvo financí* [online] [cit. 2. 8. 2018]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-10-30_ZOS-c-340-2013-Sb-o-dani-z-nabyti-nemovitych-veci-duvodova-zprava.pdf

²⁴² 4 Afs 88/2017-35, op. cit.

²⁴³ Obdobně též náleží Pléna Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2005, č. j. 1 Afs 76/2004-59. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 30/2016-24.

²⁴⁴ 4 Afs 88/2017-35, op. cit.

DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí.“ Dodal, že „pokud skutečně Senát zamýšlel na rozdíl od předchozí úpravy do základu daně z nabytí nemovitých věcí daň z přidané hodnoty zahrnout, opomněl tak učinit dostatečně jasným a nepochybným způsobem.“²⁴⁵ Proto zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a související rozhodnutí správce daně a věc vrátil k dalšímu řízení.

11.3 Analýza zákonného textu

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Touto nemovitou věcí se rozumí pozemek, stavba nebo jednotka nacházející se na území České republiky, právo stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky, a spoluvlastnický podíl na takto definovaných nemovitých věcech. Předmětem daně je také nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu práva, nebo úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva. V případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem, jejichž spoluvlastníci jsou totožní, je předmětem daně pouze úplatné nabytí vlastnického práva k podílu na těchto nemovitých věcech v rozsahu, v jakém svou hodnotou odpovídá kladnému rozdílu mezi souhrnem hodnot všech podílů spoluvlastníka na těchto nemovitých věcech po vypořádání a před vypořádáním.²⁴⁶ Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí naopak není nabytí vlastnického práva k nemovité věci prováděním pozemkových úprav, přeměnami právnických osob s výjimkou převodu jmění na společníka, nebo poskytnuté jako náhrada při vyvlastnění.²⁴⁷

Za nabytí vlastnického práva k nemovité věci se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považuje také vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu a nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby, nebo neoprávněně zřízena na tomto pozemku. Za nabytí vlastnického práva k právu stavby se pro účely daně považuje také prodloužení doby, na kterou je právo stavby zřízeno.²⁴⁸

²⁴⁵ 4 Afs 88/2017-35, op. cit.

²⁴⁶ § 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁴⁷ § 5 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁴⁸ § 3 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

Pro analyzovanou judikaturu je stěžejní vymezení pojmu „úplata“. Tou zákonné opatření rozumí částku v peněžních prostředcích nebo hodnotu nepeněžního plnění určenou podle zákona upravujícího oceňování majetku, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění.²⁴⁹ Úplatou však není podíl na nemovitých věcech, ke kterému spoluvlastník při zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem, jejichž spoluvlastníci jsou totožní, pozbývá vlastnické právo vypořádáním.²⁵⁰

Základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota stanovená ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, snižená o uznatelný výdaj (odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu). Nabývací hodnotou může být sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena, nebo zvláštní cena.²⁵¹ Sjednaná cena je nabývací hodnotou, pokud je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, nebo tak stanoví přímo zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Srovnávací daňová hodnota je nabývací hodnotou, pokud je vyšší než sjednaná cena. Zjištěná cena se stává nabývací hodnotou ve všech ostatních případech vč. situací, kdy je tak přímo stanoveno zákonným opatřením o dani z nabytí nemovitých věcí. Zvláštní cena je nabývací hodnotou, pokud ji je možné určit.²⁵²

Sjednanou cenou se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. V případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci směnou nemovitých věcí se pro účely určení sjednané ceny nepřihlíží k hodnotě pozbývané nemovité věci za podmínky, že nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí a nabývací hodnotou není výlučně sjednaná cena.²⁵³

Samotný pojem „úplata“ je používán v mnoha právních předpisech.²⁵⁴ Velmi precizně je pojem úplaty v daňovém právu vyložen Tuláčkem, Boháčem

²⁴⁹ § 4 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁵⁰ § 2 odst. 4 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁵¹ § 10, 11 a 24 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁵² § 12 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁵³ § 13 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁵⁴ Např. § 1792 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 255 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů, § 43a zákona č. 252/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, § 16 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů.

a Hrdličkou.²⁵⁵ Pozitivní definici neobsahuje žádný soukromoprávní předpis; lze ji najít pouze v daňových zákonech. Vedle zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí vymezuje úplatu zákon o dani z přidané hodnoty, a to výhradně pro své účely²⁵⁶ jako částku v peněžních prostředcích nebo hodnotu nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně.²⁵⁷ Tuláček a kol dovozují, že „*smyslem a účelem vymezení úplaty v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí je pro účely této daně najisto vymezit obsah jinak právem pozitivně nedefinovaného pojmu soukromého práva. Přesto... nelze dospět ke závěru, že by se vymezení úplaty v zákonném opatření Senátu mělo použít pro účely celého právního řádu, tedy že by v konečném důsledku případný odlišný výklad pojmu úplata v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí měl vést ke posunu výkladu tohoto pojmu v soukromém právu. Naopak ale platí, že pokud v soukromém právu dojde ke posunu výkladu tohoto pojmu, je žádoucí, aby ke stejnému či obdobnému posunu významu došlo i v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí. K obdobnému závěru lze pak dospět i v případě úplaty podle zákona o dani z přidané hodnoty, neboť i zde je pojem úplata vymezen z důvodu, že předmětem daně z přidané hodnoty jsou některá úplatná zdanitelná plnění.*“²⁵⁸

Pakliže Ústavní soud dává za pravdu obci Střelské Hoštice v otázce dvojího zdanění, je třeba poukázat na fakt, že vnitrostátní dvojí zdanění není neobvyklé, např. ve vztahu akcíů a daně z přidané hodnoty²⁵⁹ nebo zdanění zisků obchodních korporací a zdanění podílů na zisku společníků a akcionářů.²⁶⁰ Jedná se o tzv. složenou daň, kdy v případě daně z přidané hodnoty do jejího

²⁵⁵ TULÁČEK, M., R. BOHÁČ a L. HRDLIČKA. Pojem úplaty v daňovém právu. *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica 1*, roč. LXIV, č. 1, s. 73–80. ISSN 0323-0619.

²⁵⁶ Aniž by tak stanovilo zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, i v tomto případě lze dovodit, že se jedná pouze pro vymezení pojmu pro účely tohoto zákonného opatření.

²⁵⁷ § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

²⁵⁸ TULÁČEK, BOHÁČ, HRDLIČKA, 2018, op. cit., s. 76.

²⁵⁹ Základem daně z přidané hodnoty je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátec za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Základ daně také zahrnuje jiné daně sensu largo, dotace k ceně, vedlejší výdaje (zejm. náklady na balení, přepravu, pojištění a provize), při poskytnutí služby i materiál, při poskytnutí stavebních a montážních prací materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují. Srov. § 36 zákona o dani z přidané hodnoty.

²⁶⁰ § 18 a 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

základu vstupuje jiná daň a v případě daně z příjmů fyzických osob je srážková daň stanovena z již jednou zdaněného základu daně. Je jistě možné, aby zákonodárce nahradil složenou daň jednoduchou daní formálně s jednou vyšší sazbou, ale v konečném důsledku ve stejné výši. Dvojí zdanění vypadá nespravedlivě, ale nutně nespravedlivým být nemusí, tím spíše nemusí být protiústavním.²⁶¹

11.4 Syntéza poznatků a závěr

Se závěry analyzovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, že daň z přidané hodnoty není možné zahrnout do základu daně z nabytí nemovitých věcí, nemohu souhlasit. Primárně konstatování, že v důvodové zprávě absentuje vysvětlení záměru zahrnout daň z přidané hodnoty do základu daně a způsob provedení tohoto záměru, je nedostatečné pro učinění závěrů. Naopak se domnívám, že důvodová zpráva poskytuje vysvětlení dostatečně a v obvyklém rozsahu. Bylo by možné namítat, že vymezení základu daně z přidané hodnoty je pregnantnější a že dokonce ze základu daně vylučuje samotnou daň z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je však daní harmonizovanou v rámci Evropské unie a lze souhlasit s Tuláčkem a kol., že pravděpodobně došlo k doslovné transpozici, aniž by byl zohledněn právní řád jako celek.²⁶² České právo je naopak založeno na vyloučení části úplaty: např. zákon o zadávání veřejných zakázek výslovně vylučuje zahrnutí daně z přidané hodnoty do hodnoty veřejné zakázky, která odpovídá výši úplaty za plnění veřejné zakázky vyjádřené v penězích.²⁶³

Neztotožňuji se se soudem ani v tom, že zákon o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí a zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí jsou obdobné a mají shodný smysl. Samozřejmě že regulace musí být do jisté míry obdobná, vždyť se stále jedná o transferovou daň. Ale zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí má mj. ve vztahu k posuzované věci jinak vymezen předmět zdanění a zákonodárce zvolil zcela novou definici sjednané ceny, která předtím absentovala. Především tato nová definice

²⁶¹ Viz argumentace Tuláčka a kol. TULÁČEK, BOHÁČ, HRDLIČKA, 2018, op. cit, s. 78–80.

²⁶² Ibid, s. 79.

²⁶³ § 16 odst. 1 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů. Obdobně TULÁČEK, BOHÁČ, HRDLIČKA, 2018, op. cit, s. 79.

znamená vůli zákonodárce změnit stávající způsob regulace a vymezit jinak základ daně. Návrh Ministerstva financí nadto konstruoval celou daň s ohledem na poplatníka – nabyvatele; ke změně na prodávajícího došlo až při projednávání v Senátu.²⁶⁴ Nedomnívám se tedy, že by bylo možné aplikovat na posuzovaný případ i judikaturu k předchozí úpravě.

Zdanění finančního výnosu získaného prodejem nemovitosti není zcela jistě jediný smysl daně z nabytí nemovitých věcí. Jak již dříve konstatoval Ústavní soud s odkazem na Kubátovou,²⁶⁵ v případě transferových daní „jde o daně, které jsou placeny nepravdělně, neboť ke zdanění majetku dochází jednorázově v okamžiku změny držitele. Odborná ekonomická literatura hovoří o tom, že funkcí daně z převodu nemovitostí je předejít daňovým únikům na darovací dani, které by se daňové subjekty mohly vyhnout fiktivními smlouvami o prodeji předmětného majetku, a v konečném důsledku i na dani dědické. Při neexistenci jedné z těchto transferových daní brozí, že bude díky tomu docházet k pokusům obcházet zákon.“²⁶⁶ V této kauze argumentovalo k funkcím daně z převodu nemovitosti přesvědčivě též Ministerstvo financí: „Alokační funkci této daně lze pojmout jako součást finančních vztahů vznikajících při vytváření příjmů, odčerpávání určité části důchodů právnických a fyzických osob a jejich následné rozmístování tam, kde je jejich využití nejefektivnější, k čemuž dochází prostřednictvím státního rozpočtu. Finanční prostředky získané z výnosů daní se alokují především do státního rozpočtu, kde jsou určeny na zabezpečování veřejných statků. Redistribuční funkce spočívá v redistribuci od vlastníků nemovitostí směrem k nevládníkům, tedy od majetnějších k méně majetným. Představuje též pojistku proti daňovým únikům. Daň z převodu nemovitostí plní také regulativní funkci, neboť od hodnoty vlastněné a převáděné nemovitosti je odvozena výše daňového zatížení jednotlivých poplatníků, a tak se zmírňují rozdíly v důchodech jednotlivých osob. Majetek je totiž ve společnosti z hlediska vlastnického rozdělení nerovnoměrně. Stabilizační funkci nenaplnuje daň z převodu nemovitostí automaticky, ale může ji naplňovat vlivem rozhodnutí politické reprezentace o úpravách sazby nebo osvobození s ohledem na cyklické výkyvy v ekonomice.“²⁶⁷ Ústavní soud uzavřel, že posuzování protiústavnosti daní

²⁶⁴ S účinností od 1. listopadu 2017 je daň hrazena nabyvatelem vlastnického práva k nemovité věci, tj. kupujícím.

²⁶⁵ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2003, s. 235. ISBN 80-902752-2-2.

²⁶⁶ Pl. ÚS 29/08, op. cit.

²⁶⁷ Ibid.

„*z hlediska tří základních funkcí daní a daňového systému, a to funkce alokační, distribuční a stabilizační (-) náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodávce.*“²⁶⁸

Nejvyšším správním soudem zmiňované hrazení „daně z daně“, tedy vnitrostátní dvojí zdanění či tzv. složená daň, není nejen v České republice neobvyklé a typicky se objevuje ve zdanění vybraných komodit (akcíz a daň z přidané hodnoty) či zisků obchodních společností (daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob).

Konečně k zásadě *in dubio pro libertate* (*in dubio mitius, in dubio contra fiscum*). Zahraniční publikace týkající se daňového práva upozorňují na nevhodnost tohoto principu a zahraniční soudy jej (až na výjimky, např. Belgie²⁶⁹) opouštějí pro jeho nekonzistentnost s účelovým přístupem k interpretaci. Pokud stát prohraje spor s daňovým subjektem z důvodu nejasné právní normy s odkazem na princip *in dubio contra fiscum*, má tendenci tuto svoji „chybu“ napravit zpřesněním textace normy, nikoliv však jejího obsahu. V dalším zdaňovacím období tak již není pochyb o právech a zejména (daňových) povinnostech daňového subjektu, a přestože jeho chování je totožné jako v předchozím zdaňovacím období, jeho zdanění bude odlišné. Je tedy na místě klást si otázku, zda je možné hovořit o rovnosti daňových subjektů jak mezi sebou, tak v jednotlivých zdaňovacích obdobích.²⁷⁰

Byť mi tento názor není blízký, Ministerstvo financí připouští, že zásada *in dubio mitius* by mohla mít své opodstatnění v situacích, kdy po využití všech metod interpretace zůstanou vedle sebe dva rovnocenné výklady dané normy.²⁷¹ Nicméně s ohledem na výše uvedenou argumentaci se nedomnívám, že v posuzovaném případě neexistují takové výklady; naopak vedle jazykového výkladu též výklady teleologický, historický a komparativní svědčí výkladu jedinému, podle něhož je základem daně cena sjednaná včetně daně z přidané hodnoty. Hypotéza, že úplata tak, jak je zákonem definována, zahrnuje celou částku poskytnutou za přijaté plnění, byla potvr-

²⁶⁸ Pl. ÚS 29/08, op. cit.

²⁶⁹ THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. Hague: Kluwer Law International, 2003, s. 136. ISBN 90-411-9923-3.

²⁷⁰ BOHÁČ, R. a M. RADVAN. Vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, roč. 2015, č. 2, s. 36–39, s. 37. ISSN 1211-9946.

²⁷¹ 4 Afs 88/2017-35, op. cit.

zena. Bohužel chybná je judikatura správních soudů z úplaty vylučující daň z přidané hodnoty. V konkrétním případě mám dokonce za to, že Nejvyšší správní soud nejdříve rozhodl o výsledku a až následně hledal důvody pro výrok.

Chybná je bohužel i následně nastolená správní praxe Finanční správy ČR,²⁷² která se přizpůsobila judikatuře. Bez ohledu na osobu poplatníka a bez ohledu na to, zda předmět daně z nabytí nemovitých věcí vznikl do 31. října 2016 nebo od 1. listopadu 2016, určila, že součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí není daň z přidané hodnoty. Také doporučila, aby byla ve smlouvách týkajících se nabytí vlastnického práva k nemovité věci v zájmu dalšího jednoduchého výpočtu ceny sjednané vždy jednoznačně vyčíslena částka odpovídající dani z přidané hodnoty.

²⁷² FINANČNÍ SPRÁVA ČR. Do základu daně z nabytí nemovitých věcí se DPH nezahrnuje ani v případech, kdy je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel a cena sjednaná je včetně DPH. *Finanční správa ČR* [online] [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/DPH-a-zaklad-DNNV-8875>

ČÁST TŘETÍ – DALŠÍ PŘÍMÉ DANĚ *SENSU LARGO* A ODVODY

12 ODVOD ZA PORUŠENÍ ROZPOČTOVÉ KÁZNĚ

12.1 Úvod

Odvod za porušení rozpočtové kázně může být orgánem finanční správy vyměřen např. v situaci, kdy příjemce dotace nesprávně hospodaří s poskytnutou dotací, která je vymezena v § 3 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“).²⁷³ Odborná právní veřejnost pak pojímá dotace spíše jako všeobecné, bez stanoveného účelu.²⁷⁴ Z pohledu zákona o rozpočtových pravidlech se však nejedná o jedinou formu peněžních prostředků, kterou může daňový subjekt využít k realizaci svých projektů. Ustanovení § 3 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech hovoří o institutu obdobného ražení – návratné finanční výpomoci.

Poskytování dotací či návratných finančních výpomocí však má pro jejich příjemce kromě benefitu ve formě příchozích peněžních prostředků státu či těch státem poskytnutých i své stinné stránky. Jednou z esenciálních povinností příjemce dotace je jejich užití podle podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace či návratné finanční výpomoci, a to v souladu s účelem, na nějž mu byla poskytnuta. Vedle toho má příjemce dotace také další povinnosti, mezi které patří zejména povinnost postupovat podle právního řádu České republiky, tj. dodržovat zákony. Zákon o rozpočtových pravidlech pak v § 3 písm. e) upravuje, co zákonodárce vnímá jako neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv,

²⁷³ GROSSOVÁ, M. E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: KEY Publishing, s. r. o., 2008, s. 14. ISBN 978-80-87071-77-9.

²⁷⁴ Srov. BAKEŠ, M., M. KARFÍKOVÁ, P. KOTÁB a H. MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 113. ISBN 978-80-7400-440-7.

státního fondu nebo Národního fondu. Výše uvedené je jedním ze dvou základních východisek pro vymezení mantinelů samotného porušení rozpočtové kázně.

Co je třeba rozumět pod pojmem „porušení rozpočtové kázně“, je upraveno v § 44 zákona o rozpočtových pravidlech. Jedná se o variaci situací, přičemž především jde o neoprávněné použití či zadržení veřejných peněžních prostředků či porušení povinností stanovených při nakládání s nimi (jde i o povinnosti smluvní). V rámci porušení rozpočtové kázně je zapotřebí rozlišovat peněžní prostředky, jichž se týká, jak vyplývá z prvních dvou skutkových podstat – neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu,²⁷⁵ a neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.²⁷⁶ Následující § 44 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech pak blíže rozděluje peněžní prostředky a poskytnuté peněžní prostředky, a to podle zdroje jejich získání příjemcem dotace (např. peněžní prostředky státního rozpočtu, poskytnuté peněžní prostředky ze státního rozpočtu a dále prostředky různým způsobem získané z Národního fondu²⁷⁷).

Daná oblast je předmětem velice rozmanité judikatury správních soudů, které postupně jednotlivými rozhodnutími vytvářejí mantinely pro chování příjemců a poskytovatelů dotací a návratných finančních výpomocí a zejména pro samotnou správu odvodů za porušení rozpočtové kázně, kterou podle § 44a odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech vykonávají finanční úřady

²⁷⁵ § 44 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech.

²⁷⁶ § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.

²⁷⁷ Národní fond je blíže vymezen v § 37 zákona o rozpočtových pravidlech, a to jako souhrn: (a) peněžních prostředků, které svěřuje Evropská unie České republice k realizaci programů nebo projektů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie prostřednictvím strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu, (b) peněžních prostředků přechodového nástroje (Transition Facility) a (c) peněžních prostředků finančních mechanismů, které jsou České republice svěřeny na základě mezinárodních smluv, včetně úroků z nich. Memorandem o ustavení Národního fondu byl ke dni 31. 12. 1998 zřízen na Ministerstvu financí České republiky Národní fond jako centrální místo státní správy pro převod prostředků z Evropské unie určených pro Českou republiku k financování programů a projektů v souladu s příslušnými Finančními memorandy. Pro více informací o pravomocích Národního fondu a jejich výkonu viz oficiální stránky odboru 55 Ministerstva financí České republiky – Národní fond. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/organizacni-struktura/verejne-rozpocty-sekce-06/odbor-55-narodni-fond>

podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V ještě relativně nedávné době byl zastáván názor, že v případě porušení rozpočtové kázně bude příjemci dotace vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně v částce, v níž byla tato porušena. Správní soudy pak ve svých prvních rozhodnutích na přelomu roku 2013 a 2014 začaly prosazovat zohlednění principu proporcionality ve vazbě na charakter a závažnost porušení rozpočtové kázně. Tento princip byl postupem času více rozvíjen a zapracováván do rozhodovací činnosti správních soudů (a v důsledku toho i finanční správy), přičemž tím došlo ke značné roztržitosti a v některých případech dokonce Nejvyšší správní soud napětí mezi řádným hospodařením s veřejným majetkem a porušením rozpočtové kázně vyhodnotil ve prospěch řádnosti hospodaření, bohužel však podle mého názoru v rozporu se zákonem²⁷⁸ (srov. např. rozsudek ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32, ve věci *ALEMA Lanškeroun*).

Tato kapitola si klade za cíl shrnout vývoj v oblasti stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, zejména s přihlédnutím k nutnosti aplikovat zásadu proporcionality. Vychází z hypotézy, že dosavadní judikatura správních soudů je značně roztržitá, což dokládá nedávné předložení jedné z krucióálních oblastí dané agendy rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu,²⁷⁹ který se svým rozhodnutím bude snažit nastolit jednotný směr rozhodování správních soudů, a to i s ohledem na zásadu právní jistoty příjemců dotace.

12.2 Judikatura

V rámci oblasti správy odvodů za porušení rozpočtové kázně je aktuálně před správními soudy řešena celá řada otázek, z nichž některé jsou zcela zásadní. V dalších částech se proto budu věnovat dvěma z nich, a to otázce jednoznačnosti, srozumitelnosti a určitosti podmínek poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci a otázce principu proporcionality a rozmanitosti přístupu správních soudů k němu.

²⁷⁸ Mám za to, že i formální pochybení je porušením rozpočtové kázně, přičemž až výše odvodu za toto porušení je projevem proporcionality zohledňující všechny skutkové okolnosti případu a jeho dopady.

²⁷⁹ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 1 Afs 291/2017-24.

12.2.1 Jednoznačnost, srozumitelnost a určitost podmínek poskytnutí dotace

Společnosti ALEMA Lanškroun, a. s. (dále jen „ALEMA“) byla poskytnuta dotace na dotační projekt „*Zvýšení produktivity práce ve výrobě plastových dílů*“ ve výši 4 620 000 Kč, a to na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 6. prosince 2010, které v rámci Operačního programu Podnikání a inovace (OPPI) vydalo Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „poskytovatel dotace“). Uvedené prostředky byly poskytnuty v souladu s § 14 zákona o rozpočtových pravidlech, přičemž byly tvořeny v rozsahu 85% ze strukturálních fondů a v rozsahu 15% ze státního rozpočtu. Nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace byly Podmínky poskytnutí dotace ze státního rozpočtu ČR a prostředky ze strukturálních fondů ES. Dotační prostředky byly žalobci poskytnuty dne 19. dubna 2011 na jeho běžný bankovní účet v uvedené celkové částce 4 620 000 Kč. Na základě podnětu poskytovatele dotace, který byl doručen správci daně a podle kterého „*výběrová řízení byla ŘO OPPI MPO opětovně přezkoumána a vzhledem k množství nedostatků a nálezům auditního teamu navrhuje ŘO OPPI korekci ve výši 100% hodnoty VŘ*“, byla dne 1. srpna 2012 u ALEMY jako příjemce dotace zahájena kontrola skutečností rozhodných pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně podle zákona o rozpočtových pravidlech. Podle přílohy č. 1 ke zprávě o auditu poskytovatele dotace operace ze dne 15. února 2010, komentář č. 1, se uskutečnila celkem čtyři výběrová řízení, a to v období únor až březen 2010, přičemž podle zjištění auditu zařazením podkritéria „*Stávající strojový park*“ uchazeči, kteří v minulosti dodali zadavateli menší množství strojů než ostatní uchazeči nebo nedodali žádné stroje, jsou svými současnými nabídkami znevýhodněni, protože nemohli toto podkritérium žádným způsobem ovlivnit. Podle závěru tedy došlo k porušení podmínek hlavy I., článku II, odstavec 2, písm. d) Podmínek poskytnutí dotace, kde je stanovena povinnost postupovat při výběru dodavatelů podle Pravidel pro výběr dodavatelů. Zpracovatel auditu uvedené pochybení vyhodnotil jako porušení rozpočtové kázně, přičemž uvedl, že se jedná o negativní zjištění s nízkou mírou významnosti s finančním dopadem. Dále bylo učiněno negativní zjištění s malou mírou významnosti, tj. administrativní pochybení bez identifikace finančního dopadu, týkající se chybně stanovených lhůt

pro podání nabídek. V zadávací dokumentaci pak všechna čtyři výběrová řízení v bodě 6 „*Kritéria pro hodnocení uchazečů*“ mají na prvním místě podle důležitosti (uvedeno výslovně) uvedeno kritérium „*Profesionální způsobilost*“ a v rámci něj na druhém místě podkritérium „*Stávající strojový park*“, kde bylo výslovně uvedeno: „*Body přidělujeme podle poměru počtu strojů firem účastníků se výběrového řízení, které má společnost, X ve stávajícím strojovém parku. Cílem je úspora operačních nákladů na zaškolení obsluhy strojů.*“ Toto podkritérium má váhu 15 bodů ze 100 možných bodů. Je tedy zjevné, že žalobce učinil součástí nejdůležitějšího kritéria pro hodnocení uchazečů („*Profesionální způsobilost*“) právě podkritérium „*Stávající strojový park*“. Teprve po kritériu „*Profesionální způsobilost*“, následovala další kritéria seřazená podle důležitosti, a to „*Splnění technických parametrů*“, „*Cena nabídky, školení, záruka*“ a „*Ekonomika provozu, podpůrné programy*...“.

S výsledkem kontrolního zjištění byla ALEMA seznámena prostřednictvím protokolu ze dne 6. listopadu 2013, podle kterého došlo zařazením výše uvedeného kritéria „*Stávající strojový park*“ do hodnocení všech čtyř výběrových řízeních (předmět 1. výběrového řízení – horizontální vstříkolis s uzavírací silou 175 tun, 1 ks; předmět 2. výběrového řízení – horizontální vstříkolis s uzavírací silou 100 tun, 1 ks; předmět 3. výběrového řízení – horizontální vstříkolis s uzavírací silou 80 tun, 3 ks; předmět 4. výběrového řízení – vertikální vstříkolis s uzavírací silou 50 tun, 1 ks) k tomu, že byl hodnocen uchazeč a jeho dřívější dodávky a nikoliv jeho vlastní současná nabídka. Tím došlo ke znevýhodnění nabídek ostatních uchazečů, kteří dodali v minulosti méně strojů, resp. nedodali žádné stroje a nemohli toto kritérium ovlivnit. Tím došlo podle správce daně k porušení Pravidel pro výběr dodavatelů, část Obecné principy, bod 3, kde je výslovně uvedeno „*Výběr dodavatele musí být transparentní, nediskriminační a dodržovat rovný přístup.*“ Správce daně shledal další pochybení, která vymezil pod písmeny b) až g) a která vyhodnotil rovněž jako porušení Pravidel pro výběr dodavatelů, Obecné principy pod bodem 3, neboť došlo k porušení vlastních stanovených „*Kritérií pro hodnocení uchazečů*“, udělováním chybného počtu bodů při hodnocení nabídek, nepřesným uváděním typů nabídnutých a vyhodnocených strojů a uváděním rozdílné ceny ve vyhodnocení od ceny uvedené ve výběrovém řízení a dále dospěl k závěru, že zadavatel v rozporu s Pravidly pro výběr dodavatelů,

bod 13, nedodržel minimální lhůtu pro předkládání nabídek do třiceti dnů od data zveřejnění v Obchodním věstníku, když v daném případě lhůta činila přesně 29 dnů a 16 hodin namísto plných 30 dnů. Správce daně tak vyhodnotil, že došlo k porušení podmínky stanovené v Podmínkách poskytnutí dotace, hlava I., článek II., odstavec 2, písm. d), kde je stanovena povinnost postupovat při výběru dodavatelů podle Pravidel pro výběr dodavatelů, které jsou přílohou podmínek poskytnutí dotace.

Zpráva o daňové kontrole zjištění o porušení rozpočtové kázně uvedená pod bodem b) až g) již neoznačovala za porušení rozpočtové kázně, a to s odůvodněním, že se jednalo o porušení technické a administrativní povahy, výslovně proto stanovila, že se vypouští z kontrolního zjištění. Správce daně posoudil okolnosti zjištěné ve vztahu ke kritériu „*Stávající strojový park*“ jako porušení Podmínek poskytnutí dotace podle hlavy I., článku II., odst. 2, písm. d), tj. povinnost příjemce dotace postupovat při výběru dodavatelů podle Pravidel pro výběr dodavatelů, které tvoří přílohu Podmínek poskytnutí dotace. Konkrétně se jednalo o porušení bodu 3 části Obecných principů Pravidel pro výběr dodavatelů, který stanoví, že výběr dodavatele musí být transparentní, nediskriminační a musí dodržovat rovný přístup. Současně správce daně srozumitelně objasnil, že zadávací dokumentace sice není v rozporu s § 44 odst. 9 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění účinném do 31. března 2011 (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“), avšak zařazením hodnotícího kritéria „*Stávající strojový park*“ do zadávací dokumentace byl hodnocen uchazeč a jeho dřívější dodávky a nikoliv jeho vlastní současná nabídka, čímž mohlo být ovlivněno rozhodování možných uchazečů pro podání nabídek, čímž mohl být ovlivněn výběr nejvýhodnější nabídky. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že s ohledem na porušení Pravidel pro výběr dodavatelů ve všech výběrových řízeních a s ohledem na to, že poskytovatel dotace nevyužil možnosti označit méně závažná porušení rozpočtové kázně podle § 14 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách, se jedná o porušení rozpočtové kázně v celé výši poskytnuté dotace, čemuž musí odpovídat stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dle protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole správce daně jednotlivé výsledky kontrolovaných podmínek popsal rovněž z důvodu, aby mohlo dojít cestou případné žádosti o prominutí ke zmírnění

tvrdosti odvodové povinnosti a aby při posuzování této žádosti bylo zřejmé, jaké podmínky byly splněny a zda bylo dosaženo účelu poskytnuté dotace. Správce daně přitom odmítl akceptovat legitimitu znevýhodnění uchazečů ve výběrovém řízení z důvodů ekonomických zájmů zadavatele. Pravidla pro výběr dodavatelů (příloha Podmínek poskytnutí dotace) pak v části Obecné principy, pod bodem 3 obsahují ustanovení: „*Výběr dodavatele musí být transparentní, nediskriminační a dodržovat rovný přístup.*“ U slova „nediskriminační“ je učiněn odkaz na poznámku pod čarou č. 2: „*Výklad pojmu nediskriminační poskytuje zejména § 44 odst. 9 zákona č. 137/2006 Sb.*“

V důsledku konstatování porušení rozpočtové kázně vydal správce daně dne 3. dubna 2014 platební výměr, kterým vyměřil ALEMĚ odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 693 000 Kč, proti němuž podala ALEMA odvolání. Odvolací finanční ředitelství svým rozhodnutím podle § 114 odst. 2, 3 daňového řádu potvrdilo platební výměr a odvolání ALEMĚ zamítlo. V odůvodnění jednoznačně Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že bod 3 Obecných principů Pravidel pro výběr dodavatelů, která jsou přílohou Podmínek poskytnutí dotace), odkazuje na poznámku pod čarou č. 2 obsahující výraz „*zejména*“, tedy ve vztahu k nediskriminačnímu přístupu se nejedná o taxativní výčet definice daného pojmu, nýbrž toliko o výčet demonstrativní, příkladný. Proto také správce daně uvedl, že sice zadávací dokumentace není v rozporu s § 44 a odst. 9 zákona o veřejných zakázkách, čímž měl na mysli zejména to, že neobsahuje v souladu s tímto ustanovením zapovězené odkazy na konkrétní obchodní firmy, zejména značky atd., přesto je uvedené kritérium „*Stávající strojový park*“ diskriminační, neboť nesouvisí přímo s předmětem zakázky a dále neumožňuje stejný přístup pro všechny potencionální uchazeče, neboť je vázáno na předchozí plnění, které není předmětem veřejné zakázky, a které potencionální uchazeči nemohou žádným způsobem ovlivnit. Tím dochází k porušení zásady zákazu diskriminace a rovného zacházení. Uvedené je v rozporu se základním principem stanoveným v bodě 3 Pravidel pro výběr dodavatelů. ALEMA podala proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství žalobu ke krajskému soudu.²⁸⁰

²⁸⁰ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 7. 2017, č. j. 22 Af 34/2015-47.

12.2.1.1 Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích

Krajský soud primárně posuzoval, zda uvedením podkritéria „*Stávající strojový park*“ v zadávací dokumentaci porušila ALEMA zásady uvedené v § 6 zákona o veřejných zakázkách, tj. zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.

K otázce dodržení zásady zákazu diskriminace krajský soud uvedl, že se podle jeho názoru jedná o diskriminační kritérium, neboť toto nesouviselo s předmětem zakázky, nýbrž hodnotilo minulost soutěžitele, kterou tento již nemohl ve výběrovém řízení ovlivnit. Uvedené kritérium tak bylo způsobilé odradit potenciální uchazeče, zejména ty uchazeče, kteří se na trhu objevují jako nově přichozí a stejně tak i ty uchazeče, kteří v minulosti žalobci strojový park nedodali. Krajský soud s ohledem na rozhodovací praxi Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a správních soudů zdůraznil, že „*účelem zakotvení zákazu diskriminace je zejména zajištění hospodářské soutěže a konkurenčního prostředí v zájmu dosažení primárního cíle zákona o veřejných zakázkách, kterým je zajištění hospodárnosti a účelnosti nakládání s veřejnými prostředky.*“²⁸¹

ALEMA podle krajského soudu, ač neúmyslně, naplnila také diskriminační kritérium, i přesto, že formálně se jako zadavatel podmínek zachovala ke všem potenciálním uchazečům stejně (stejně kritérium pro všechny soutěžitele), neboť z pohledu materiálního, se v týchž otázkách uchazečům o veřejnou zakázku chovala různě (uchazeči, kteří jí v minulosti nedodali strojový park vs. uchazeči jmenovitě známí z minulého dodání strojového parku). Dle krajského soudu sledovala ALEMA při výběru nejvhodnější nabídky ryze osobní zájmy, jelikož sporované kritérium bylo možno zcela vypustit bez vlivu na kvalitu realizace zakázky, neboť by v opačném případě došlo pouze ke zvýšení jejích nákladů (a nikoli nákladů veřejného rozpočtu). Krajský soud v rozsudku zdůraznil, že: „*...[k]ritéria však musí korespondovat s předmětem podnikání a dalšími specifickými a racionálně odůvodnitelnými požadavky, avšak vždy v kontextu účelu poskytnutí dotace z veřejných prostředků, protože je třeba si uvědomit, že jde o nakládání právě s veřejnými prostředky, kterými je příjemce dotace dotován, na což není právní nárok. Jestliže příjemce dotace zachází s prostředky z veřejného rozpočtu, pak je na místě, aby si počínal mimořádně obezřetně a těch jednání,*

²⁸¹ Viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 13. 4. 2016, č. j. 52 Af 3/2015-141.

kteřá mohou být považována za diskriminační, byť skrytě diskriminační je třeba se vyvarovat. Jestliže žalobce jako příjemce dotace byl obdařen tím dobrodiním od ČR, že mu byla poskytnuta dotace, pak si musel být vědom, což vyplývá i z podmínek poskytnutí dotace, že jejich čerpáním bude následně podrobena kontrole a že veškeré nesrovnalosti bude nucen řádně objasnit. Tedy žalobce se měl jako ke zvolení kritéria, tak k veškerým operacím, které jsou spojeny s hospodařením s prostředky z veřejného (zde ze státního rozpočtu), stavět maximálně obezřetně. To však pravděpodobně žalobce neučinil, když upřednostnil vlastní ekonomické zájmy.“

Dále se krajský soud zabýval možným porušením zásady transparentnosti, kdy odkázal na dřívější názor Nejvyššího správního soudu, který uvedl, že: „[Z]ásada transparentnosti je porušena tehdy, pokud jsou zadavatelově postupu sledány takové prvky, jež by zadávací řízení činily nekontrolovaným, hůře kontrolovaným, nečitelným a nepřehledným nebo jež by vzbuzovaly pochybnosti o pravých důvodech některých kroků zadavatele.“²⁸² Z uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu podle názoru krajského soudu také plyne, že podmínkou dodržení zásady transparentnosti je takový průběh zadávacího řízení, který se navenek jeví jako férový a řádný. Je podle něj třeba připustit, že potenciálnímu uchazeči se takový postup jako férový jevit nemohl, a to právě proto, že se jednalo o zařazení podkritéria, které sám nemohl již ovlivnit a rovněž proto, že mu nebylo známo, kolik uchazečů uvedené podkritérium splňuje, tedy je zvýhodněno samotnou zadávací dokumentací.²⁸³

Krajský soud proto dospěl k závěru, že k porušení rozpočtové kázně ALEMOU došlo, a to porušením jejích zákonných povinností podle § 6 zákona o veřejných zakázkách, konkrétně zařazením kritéria „*Stávající strojový park*“ do zadávací dokumentace. Krajský soud se také ztotožnil se stanovením odvodu ve výši 100 % poskytnuté dotace, jelikož se podle jeho názoru nejednalo o takovou interpretaci či aplikaci principu proporcionality, která by byla v extrémním rozporu s principy spravedlnosti.²⁸⁴ Z těchto důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a ALEMA podala kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

²⁸² Viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 13. 4. 2016, č. j. 52 Af 3/2015-141.

²⁸³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 45/2010-15.

²⁸⁴ 52 Af 3/2015-141, op. cit.

12.2.1.2 *Rozsudek Nejvyššího správního soudu*

Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku²⁸⁵ nejprve zabýval námitkou, že krajský soud neprovedl některé navržené důkazy a ani se s důkazními návrhy nijak nevypořádal v odůvodnění svého rozsudku, přičemž dospěl k závěru, že krajský soud tímto jednáním zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností podle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ř. s.“). Ač by ke zrušení rozsudku stačilo výše uvedené, Nejvyšší správní soud posoudil i zbývající námitky, neboť ty jsou od argumentace zásadou ochrany legitimního očekávání oddělitelné, lze je samostatně posoudit a jejich posouzení bude v pokračujícím řízení relevantní.

Předně Nejvyšší správní soud rozporoval názor krajského soudu, že se na ALEMU vztahuje zákon o veřejných zakázkách, neboť podle rozhodnutí o poskytnutí dotace tvořila tato pouhých 50% způsobilých výdajů projektu a ALEMA tak není dotovaným zadavatelem ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o veřejných zakázkách, nicméně připustil, že i přesto je příjemce dotace povinen při nakládání s rozpočtovými prostředky dodržovat nejen zákonné podmínky, ale též podmínky stanovené ve smlouvě či rozhodnutí o poskytnutí dotace.²⁸⁶

Stěžejním závěrem tohoto rozhodnutí je skutečnost, že právo poskytovatele dotace vymezit podmínky jejího čerpání souvisí s povinností vymezit dotační podmínky jednoznačným, určitým a srozumitelným způsobem, který zajistí předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání poskytnuté dotace či uplatnění sankčního odvodu, resp. stav, kdy příjemce bude mít jistotu ohledně obsahu dotačních podmínek. Jelikož je to podle Nejvyššího správního soudu poskytovatel dotace, který primárně svým rozhodnutím vytváří právní rámec, v jehož mezích má příjemce dotace povinnost se pohybovat, musí být připraven unést i případné negativní důsledky vyplývající z již ustálené zásady, podle které nelze neurčitost právního pojmu v dohodě o poskytnutí prostředků klást k tíži příjemci finančních prostředků jakožto slabší strany, a to v situaci, kdy zvolí při stanovení povinností neurčité právní pojmy, které nemají jednoznačnou zákonnou definici. V daném případě

²⁸⁵ 52 Af 3/2015-141, op. cit.

²⁸⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ustanovení pravidel pro výběr dodavatelů nesplňují v otázce zákazu diskriminace požadavky jednoznačnosti, určitosti a srozumitelnosti. Nejvyšší správní soud však dodal, že „*není vůbec zřejmé, zda jsou subjekty, které nepodléhají zákonu o veřejných zakázkách, povinny řídit se při výběru dodavatelů tímto zákonem, případně v jakém rozsahu*“.

K nejednoznačnosti výkladu neurčitého pojmu zákazu diskriminace dále značně přispívá čl. 18 pravidel pro výběr dodavatelů, který stanoví, že pro naplnění podmínky nediskriminačního výběru dodavatele je nutné, aby zadavatel vybral vždy nejvýhodnější nabídku. Nejvyšší správní soud zkonstatoval, že „*dané ustanovení je nejen obecné a nic neříkající, nýbrž dokonce nesprávné. Podle ustálené judikatury správních soudů k zákonu o veřejných zakázkách je volba hodnotících kritérií pro výběr dodavatelů z důvodu rozmanitosti potřeb zadavatelů a rozdílných charakteristik jednotlivých zakázek na volné ekonomické úvaže zadavatele. Kritéria však musí být jasná a nediskriminační (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 8. 2010, č. j. 62 Ca 10/2009-113, publ. pod č. 2424/2011 Sb. NSS)*“.

Následně pak dodal, že „*Pravidla pro výběr dodavatelů toto pravidlo obrací, když namísto požadavku, aby kritéria pro výběr nejvýhodnější nabídky byla nediskriminační, stanoví, že výběr dodavatele není nediskriminační tehdy, pokud je vybrána nejvýhodnější nabídka*“.

Nelze proto klást ALEMĚ k tíži, že si ustanovení pravidel pro výběr dodavatelů vyložila fakticky po svém. Nejvyšší správního soudu totiž judikoval, že „*[e]xistuje-li v případě nejednoznačnosti právních pravidel více možných výkladů, nelze jejich adresátům zpětně během daňové kontroly bez dalšího klást k tíži, že správní orgány tato pravidla vykládají jiným způsobem*“.

ALEMA podle soudu již ve správním řízení předložila odhad nákladů na uvedení do provozu jiného typu lisů, než kterými již disponuje, čímž dokládala ekonomickou opodstatněnost sporného hodnotícího kritéria. Správní orgány a potažmo i krajský soud však tento její výklad předmětných ustanovení pravidel pro výběr dodavatelů bez dalšího odmítly, aniž by se jakkoli vypořádaly s důvodností (či případnou nedůvodností) předestřené argumentace.

Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud uvedl, že nesmí být při výkladu jednotlivých konkrétních ustanovení poskytnutí dotace opomíjen účel, za nímž byla dotace poskytnuta. Nelze tedy odhlížet od skutečnosti, že k faktickému naplnění účelu poskytnutí dotace došlo, ALEMA poptávané stroje

nakoupila a ekonomickou výhodnost nabídek doložila racionálními ekonomickými argumenty.

Nejvyšší správní soud proto v posuzovaném případě nepřisvědčil závěru o porušení rozpočtové kázně, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích a související rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.²⁸⁷

12.2.1.3 *Druhý rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích*

Krajský soud po podání kasační stížnosti přerušil řízení o žalobě proti rozhodnutí o odvolání, kterým byl potvrzen platební výměr č. j. 400023/14/2800-04705-602605 ze dne 3. 4. 2014, kterým správce daně vyměřil ALEMĚ odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 3 927 000 Kč. Při následném rozhodnutí ve věci²⁸⁸ přejal krajský soud právní posouzení učiněné Nejvyšším správním soudem a také v případě druhého platebního výměru konstatoval, že stanovení pravidel pro výběr dodavatelů nesplňuje v otázce zákazu diskriminace požadavek jednoznačnosti, srozumitelnosti a určitosti, přičemž nelze klást ALEMĚ zpětně během daňové kontroly bez dalšího k tíži, že si tato pravidla vyložila jiným způsobem než správce daně. Krajský soud nakonec zopakoval tvrzení Nejvyššího správního soudu, že: „... *ke faktickému naplnění účelu poskytnutí dotace došlo, stěžovatelka poptávané stroje nakoupila a ekonomickou výhodnost nabídek dokládá racionálními ekonomickými argumenty.*“

12.2.2 Princip proporcionality

Městu Krnov byla na základě rozhodnutí Ministerstva pro místní rozvoj (dále jen „poskytovatel dotace“) poskytnuta dne 14. srpna 2009 dotace ve výši 7 870 000 Kč na realizaci projektu „Výstavba lokální infrastruktury Krnov-kasárna“. Na základě podnětu poskytovatele dotace byla dne 10. prosince 2013 zahájena daňová kontrola, v rámci níž bylo zjištěno, že město Krnov jako veřejný zadavatel vyhlásilo výběrové řízení na zakázku realizace akce ve zjednodušeném podlimitním řízení. Dne

²⁸⁷ 2 Afs 142/2016-32, op. cit.

²⁸⁸ Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 3/2015-151.

9. června 2009 odeslalo výzvu k podání nabídek pěti zájemcům a zveřejnilo ji na svých internetových stránkách. Lhůta pro podání nabídek byla stanovena do 25. června 2009 a jediným hodnotícím kritériem byla nabídková cena. S vybraným uchazečem, společností STRABAG, a. s., byla dne 5. srpna 2009 uzavřena smlouva o dílo na původní rozsah zakázky za cenu 6 988 628 Kč bez daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Již v průběhu výběrového řízení město Krnov zjistilo, že rozsah zakázky není v zadávací dokumentaci úplný, neboť výkaz výměr nezahrnuje nutné demoliční a bourací práce. Výkaz výměr byl projektantem upraven a dne 24. června 2009 zaslán městu Krnov. Na základě upraveného výkazu výměr byl dne 10. srpna 2009 uzavřen se zhotovitelem dodatek č. 1 ke smlouvě, kde byly položky oceněny jako vícepráce na 1 831 284,40 Kč bez DPH, tj. 26 % původní zakázky. Následně byla cena navýšena ještě dodatkem č. 2 ze dne 20. října 2009 o 254 809,70 Kč bez DPH z důvodu změny technického řešení komunikací podle technické dokumentace.

Součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace byly Podmínky poskytnutí dotace, v nichž poskytovatel dotace v části I. vymezil ty, jejichž porušení je závažným porušením rozpočtové kázně s postihem v podobě odvodu podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech (mj. v bodě 3 prokázání splnění termínu realizace akce, a to protokolem o předání a převzetí akce a návrhem na vydání kolaudačního souhlasu v termínu ukončení realizace, tj. do 31. prosince 2009). V části II. byly uvedeny podmínky, jejichž porušení je považováno za méně závažné porušení rozpočtové kázně s postihem odvodu podle § 44a odst. 4 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech (mj. v bodě 4 předložení podkladů pro finanční vypořádání dotace ministerstvu do 15. února 2010). Město Krnov převzalo dílo dne 30. listopadu 2009, žádost o vydání kolaudačního souhlasu podalo ve dnech 18. března 2010 a 22. března 2010. Podklady k finančnímu vypořádání akce byly doručeny poskytovateli dotace dne 24. května 2010. Po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole vydal dne 21. srpna 2014 správce daně platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 7 870 000 Kč, jenž byl napaden odvoláním. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. března 2015 bylo odvolání města Krnov zamítnuto a platební výměr potvrzen. Město Krnov podalo

proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství žalobu ke krajskému soudu.²⁸⁹

12.2.2.1 *Rozsudek Krajského soudu v Ostravě*

Při posuzování důvodnosti žaloby považoval krajský soud za zásadní zodpovězení otázky, nakolik závažné bylo zjištěné porušení podmínek poskytnutí dotace. K tomu krajský soud uvedl, že podmínkou dotace spočívající v prokázání splnění termínu realizace projektu do 31. prosince 2009 město Krnov nesplnilo. Dílo sice převzalo již 30. listopadu 2009, žádost o vydání kolaudačního souhlasu však podal opožděně. Předmetná podmínka byla sjednána jako závazná a její porušení proto mělo být sankcionováno odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Krajský soud však odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu,²⁹⁰ z níž vyplývá, že porušení podmínek dotace je třeba posuzovat s ohledem na dodržení účelu poskytnutí dotace. Za závažné porušení podmínek pak lze považovat pouze takové porušení, jímž došlo k neoprávněnému nakládání s poskytnutými prostředky. Nepostačí tedy, že je jako závažné smluvní strany sjednaly v dotačních podmínkách. V posuzovaném případě žalobce sice porušil podmínky dotace tím, že o vydání kolaudačního souhlasu požádal opožděně, to ale samo o sobě neodůvodňuje stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši poskytnuté dotace, neboť účel dotace tím nebyl dotčen. Dotace byla poskytnuta na výstavbu lokální infrastruktury, k čemuž také posloužila. Samotná skutečnost, že žádost o vydání kolaudačního souhlasu byla podána se zpožděním (byť stavba byla dokončená a způsobila k užívání), na tom nemůže nic změnit.

V obdobném duchu pokračoval, podle mého chybně, krajský soud také co do posouzení povinnosti podat finanční vypořádání, kdy uvedl, že finanční vypořádání dotace je zcela zásadním dokumentem pro poskytovatele dotace, který mu umožňuje zjistit informace o stavu čerpání dotace, o výši skutečně použitých peněžních prostředků, případně o tom, zda má být nevyčerpaná

²⁸⁹ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 7. 2017, č. j. 22 Af 34/2015-47.

²⁹⁰ K tomu v podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007-68, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 8/2012-42, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008-45.

část dotace vrácena do státního rozpočtu. Podle rozhodnutí a podmínek o poskytnutí dotace bylo město Krnov povinno předložit finanční vypořádání do 15. února 2010, ale učinilo tak až dne 24. května 2010, tedy údajně v relativně krátké době po stanoveném termínu. Takto opožděné podání však nepovažoval krajský soud (nelogicky podle mého názoru) za porušení rozpočtové kázně a opačný výklad označil za přehnaně formalistický. Ačkoliv bylo totiž vypořádání poskytnuto o zhruba tři měsíce později, nebyl tím dotčen účel, k němuž poskytnutí finančního vypořádání směřuje. Odlišně by podle krajského soudu bylo třeba nahlížet na situaci, kdy by žalobce finanční vypořádání neprovedl vůbec, případně několik let po stanoveném termínu.²⁹¹

K otázce předmětu veřejné zakázky a změny jejího rozsahu krajský soud uvedl, že závěr Odvolacího finančního ředitelství o posouzení dodatků ke smlouvě a rozšíření předmětu zakázky jako vícepráce je nepřezkoumatelný, neboť se vůbec nezabývalo povahou dalších prací ve vztahu k původní zakázce. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu²⁹² konstatoval, že: *„...nelze vyloučit situace, kdy je třeba realizovat práce (dodávky, služby), jež nebyly předmětem původní zakázky a které tedy nebyly zadavatelem v podmínkách původní veřejné zakázky obsaženy. V takovém případě je podstatné posoudit, zda další práce nezbytné k naplnění účelu původní veřejné zakázky jsou oddělitelné či neodělitelné od původní zakázky a zda jejich potřeba vznikla v důsledku objektivně nepředvídaných okolností. Za situace, kdy je potřeba dalších prací plně oddělitelná od původní zakázky, jedná se o zakázku novou, u které podle okolností musí následovat nové zadávací řízení. Pokud však potřeba dalších prací není oddělitelná od původní zakázky, musí být zjištěno, zda vznikla v důsledku objektivně nepředvídaných okolností a jedná se tak o vícepráce, nebo nikoliv.“* Odvolací finanční ředitelství však podle uvedeného podle krajského soudu nepostupovalo.

Z výše uvedených důvodů krajský soud žalobě jako důvodné vyhověl a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž Odvolací finanční ředitelství podalo kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

²⁹¹ 22 Af 34/2015-47, op. cit.

²⁹² Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2012, č. j. 1 Afs 23/2012-102.

12.2.2.2 *Usnesení Nejvyššího správního soudu*

První senát Nejvyššího správního soudu při projednání kasační stížnosti zjistil, že dosavadní judikatura vztahující se k předmětné problematice je poněkud nejednotná a lze v ní vysledovat několik názorových proudů.

První názorový proud zcela odmítá možnost posuzování proporcionality stanovení výše odvodu ve vztahu k charakteru a závažnosti porušení dotačních podmínek, vyjma případů, kdy se porušení vztahuje toliko k určité sumě poskytnutých finančních prostředků, nikoliv k celé částce dotace (zde se jedná zejména o prvotní judikaturu k problematice odvodů za porušení rozpočtové kázně, z novější judikatury především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2014, č. j. 7 Afs 91/2013-28). Vedle toho se objevují další dva názorové proudy týkající se toho, že posuzování porušení rozpočtové kázně musí být vedeno zásadou proporcionality. Proporcionalitu pak lze zohlednit buď již ve fázi kvalifikace postupu příjemce dotace pod pojem „neoprávněné použití peněžních prostředků“, potažmo „porušení rozpočtové kázně“ (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014-39, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 122/2014-34), nebo až ve fázi stanovení výše odvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 2 As 106/2014-46 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014-40). První z těchto přístupů (a druhý celkově) vyzdvihuje nutnost zohlednit, zda byl při použití peněžních prostředků zachován především účel poskytnuté dotace. Marginální pochybení, která nemají na dodržení účelu poskytnutí dotace vliv, pak nelze považovat za neoprávněné použití peněžních prostředků a nelze za ně uložit odvod za porušení rozpočtové kázně. V druhém případě pak třetí názorový proud Nejvyššího správního soudu za porušení rozpočtové kázně označil i taková porušení, která se nedotýkají samotného účelu poskytnutí dotace. Nižší intenzitu porušení podmínek je nicméně nezbytné zohlednit při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Za nežádoucí pak lze považovat i skutečnost, že mnohá novější rozhodnutí Nejvyššího správního soudu výše uvedené rozpory mezi jednotlivými názorovými proudy bagatelizují a judikaturu k problematice odvodu za porušení rozpočtové kázně označují za zcela konstantní. Za tímto účelem přitom

zpravidla zamlčují tu judikatorní linii, která nekoresponduje s názorem rozhodujícího senátu, případně její závěry bez bližší argumentace označují za nepřiléhavé, či je přímo dezinterpretují. Avšak přehlížení přetrvávajících judikatorních rozporů pouze posiluje nejistotu příjemců a poskytovatelů dotací, pro něž je rozhodovací činnost v této oblasti jen obtížně předvídatelná. Správní orgány obdařené kontrolními pravomocemi v oblasti dodržování rozpočtové kázně pak nemají k dispozici jasné vodítko, jakým způsobem by měly ke zjištěným nedostatkům přistupovat, což nadměrně prodlužuje i délku řízení, neboť účastníci jsou nuceni obracet se ve zvýšeném množství případů na správní soudy.

V řešeném případě byl první senát toho názoru, že porušení povinnosti vyplývající z rozhodnutí o poskytnutí dotace, tj. i takové porušení dotačních podmínek, jímž není dotčen samotný účel poskytnutí dotace, představuje porušení rozpočtové kázně a odůvodňuje tak stanovení odvodu za její porušení. To však nikoliv v plné výši poskytnuté dotace, ale pouze v takové částce, která je přiměřená s ohledem na závažnost a důsledky konkrétního porušení.

S ohledem na přetrvávající a spíše prohlubující se rozpory mezi jednotlivými názorovými proudy předložil první senát danou věc Rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, a to s následujícími dvěma otázkami:

1. Představuje každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o dotaci vymezeny jako méně závažné, porušení rozpočtové kázně?
2. Je s každým porušením rozpočtové kázně ve smyslu § 44a odst. 4 písm. c), resp. b) zákona o rozpočtových pravidlech, které se vztahuje k celému objemu poskytnuté dotace, spojen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši celé poskytnuté dotace, nebo je správní orgán povinen stanovit výši odvodu proporcionálně s ohledem na závažnost zjištěného porušení?²⁹³

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však o dané věci dosud nerozhodl.

²⁹³ 1 Afs 291/2017-24, op. cit.

12.3 Analýza zákonného textu

Pojem „dotace“ je upraven v § 3 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech jako „peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel“. V následujícím písm. b) je potom upraven obdobný pojem návratná finanční výpomoc, kterou se rozumí „prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté, nestanoví-li zvláštní zákon jinak, bezúročně právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel, které je povinen jejich příjemce vrátit do státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu“.

Zcela zásadní pro danou oblast vymezení neoprávněného použití peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu²⁹⁴. Mám za to, že k tomu je třeba dodat, že i sám zákonodárce postupem času (podle mého zejména s ohledem na rozhodovací praxi orgánů finanční správy a správních soudů) svůj názor pozměnil, jelikož rozšířil vymezení daného pojmu, a to s účinností od 30. prosince 2011 zákonem č. 456/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. V současné době se proto neoprávněným použitím peněžních prostředků či poskytnutých peněžních prostředků atd. rozumí „jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.“ Je tedy zřejmé, že se jedná o demonstrativní výčet možností, díky kterým se např. příjemce dotace může dopustit neoprávněného použití peněžních prostředků a tím i porušení rozpočtové kázně.

Odvod za porušení rozpočtové kázně však není neomezený a správce daně se musí při jeho vyměření pohybovat v zákonných mantinelech, ač s rozmachem judikatury správních soudů musí přihlížet čím dál častěji také k jejím,

²⁹⁴ § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech.

mnohdy rozporným, závěrům. Jasný způsobem zákon o rozpočtových pravidlech stanoví minimální výši odvodu, která musí být správcem daně vyměřena, aby bylo možné odvod uložit, a to jeho výše v souhrnu za všechna porušení ve vztahu k jedné poskytnuté dotaci nebo celkovým použitým prostředkům musí přesáhnout 1 000 Kč.²⁹⁵ Dle § 44a odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech se odvod stanovuje buď (a) pevnou částkou podle § 14 odst. 5 téhož zákona nebo procentním rozmezím nebo pevným procentním podílem uvedeným v rozhodnutí, a to pro každý jednotlivý případ, a při stanovení částky odvodu vezme správce daně v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uložené sankce; nebo (b) v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Je to právě druhý zmiňovaný způsob stanovení dotace, u něhož soudy postupem času judikovaly, že je třeba na něj aplikovat zásada proporcionality, která je již ve způsobu ad (a) zakomponována samotným zákonodárcem. Správní soudy v mnoha případech, podle mého názoru nesprávně, „tlačí“ správce daně k aplikaci proporcionality, ač by měl být odvod stanovován podle písm. b) v částce, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Je tedy samozřejmě možné, že příjemce dotace nebo návratné finanční výpomoci porušil rozpočtovou kázeň ve 100% výši poskytnuté dotace, a proto by se princip proporcionality neměl aplikovat.

Jak již uvedl první senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 29. 11. 2017 ve věci *město Krnov*, č. j. 1 Afs 291/2017-24, lze v judikatuře nejen Nejvyššího správního soudu vysledovat tři proudy, jakými lze nahlížet na princip proporcionality a jeho aplikaci při stanovení výše odvodu. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi tedy využívá tyto tři způsoby odůvodnění proporcionality výše odvodu za formální či marginální porušení povinností příjemcem dotace:

1. Proporcionalitu je třeba uvažovat již při určování, *zda došlo k porušení rozpočtové kázně*. Pokud pochybení bylo pouze formálního charakteru a nemá vliv na účel, který je poskytnutím dotace sledován, nemůže se jednat o kvalifikované porušení rozpočtové kázně;

²⁹⁵ § 44a odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech.

2. Princip proporcionality se použije *až při rozhodování o výši odvodu*, a to tak, že týká-li se daná nesrovnalost *samostatné části poskytnuté dotace*, odvod se má týkat pouze takto vymezené sumy;
3. Princip proporcionality se použije *až při rozhodování o výši odvodu*, a to tak, že individuální okolnosti rozpočtové kázně se musí *promítnout do výše odvodu*, *byt' shledané pochybení zasahuje celý objem poskytnuté dotace*. Stoprocentní odvod totiž nemůže být důvodný, jedná-li se o marginální nedostatek při čerpání dotace.²⁹⁶

Je však třeba dodat, že základ problému však spočívá v nepřehledné a nedůsledné právní regulaci. Ač zákon o rozpočtových pravidlech jednoznačně upravuje, co považuje za neoprávněné použití peněžních prostředků, resp. čím poruší příjemce dotace rozpočtovou kázeň, již méně přehledně vede správce daně při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně tak, aby odpovídala zásadě přiměřenosti a nebyla neúměrná závažnosti shledaného pochybení. Správní soudy jsou tak často postaveny do situace, kdy tuto nedostatečnou právní úpravu musí v podstatě nahradit vlastními úvahami, což se zejména v některých rozsudcích projevuje jejich značnou dávkou kreativity. Tomu by se dalo vyhnout jediným způsobem, a to rozsáhlou novelizací zákona o rozpočtových pravidlech, resp. jemu přidružených zákonů. Realita je však jiná, a judikatura tak představuje významný, a koneckonců i poslední, zdroj řešení. Pokud zákonodárce nepřijal dostatečnou a spravedlivou právní úpravu, ať už úmyslně či z nedbalosti, je ona kreativita správních soudů zcela namístě. Není-li však ani jejich rozhodování jednoznačné a konzistentní, jedná se o zcela zásadní problém a narušení principu právní jistoty.²⁹⁷

12.4 Syntéza poznatků a závěr

V rámci oblasti správy odvodů za porušení rozpočtové kázně je pro správce daně v některých případech nesmírně složité určit výši odvodu za porušení rozpočtové kázně takovým způsobem, aby postupoval v intencích právního

²⁹⁶ 2 Afs 142/2016-32, op. cit.

²⁹⁷ V podrobnostech k otázce judikatury ve věci aplikace principu proporcionality a jejímu vývoji v judikatuře správních soudů viz MATUŠKOVÁ, T. Proporcionalita odvodu za porušení rozpočtové kázně příjemcem dotace. *Právní rozhledy*, roč. 24, č. 3, s. 86–92. ISSN 1210-6410.

řádu České republiky, podle vůle poskytovatele dotace, kterou vyjádřil v rozhodnutí o poskytnutí dotace, resp. v podmínkách k nim náležejícím, nebo jiných dokumentech (např. pravidlech pro výběr dodavatele v rámci zadávacího řízení), a v mezích vytyčených mu judikaturou správních soudů, která musí, jak již bylo řečeno, v některých případech dotvářet nedostačnou právní úpravu. Obecně lze říci, že většina závěrů učiněných správními soudy v jednotlivých oblastech správy odvodů za porušení rozpočtové kázně, zejména týkajících se stanovení výše odvodu, je správných a nezbytných pro budoucí směřování této agendy. Ráda bych však zdůraznila, že je i přes relativně velké množství rozsudků správních soudů vždy třeba mít na paměti, že je rozhodováno v konkrétním případě a specifika daného případu zohlednit. Ne vždy tak musí být ze strany správce daně aplikována zásada proporcionality, resp. nemusí vždy její aplikace vést ke stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v takové výši, která bude nižší než 100 %.

V případě *ALEMY* se přikláním k názoru, že ani jeden ze soudů nerozhodl v zákonných intencích. Souhlasím s Nejvyšším správním soudem, že v daném případě byla nejednoznačně, neurčitě a nesrozumitelně formulována pravidla pro výběr dodavatelů. S čím však musím důrazně nesouhlasit je skutečnost, že Nejvyšší správní soud shledal, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Z popisovaných zjištění je zřejmé, že k porušení rozpočtové kázně fakticky došlo, protože ač byla pravidla pro výběr dodavatelů ne úplně jednoznačně stanovená, měla *ALEMA* povinnost podle nich postupovat, k čemuž se zavázala podpisem rozhodnutí o poskytnutí dotace. Nejvyšší správní soud měl podle mého v dané situaci konstatovat, že došlo k porušení rozpočtové kázně, avšak dané porušení je vzhledem ke své závažnosti natolik marginální, že měl správce daně vyměřit odvod do 1 000 Kč, tudíž by se odvod neuložil. Z dikce zákona o rozpočtových pravidlech však plyne, že v daném případě došlo jejich výdejem k neoprávněnému použití poskytnutých peněžních prostředků a z toho důvodu také k porušení rozpočtové kázně.

Obdobně je pak třeba postupovat ve věci *město Krnov*, které prokazatelně nedodrželo lhůty a termíny stanovené v podmínkách pro poskytnutí dotace. Jasno do dané oblasti by mohlo vnést právě očekávané rozhodnutí

Rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v dané věci, kdy je podle mého názoru zapotřebí si na první otázku položenou Rozšířenému senátu odpovědět kladně, a to tak, že každé porušení dotačních podmínek představuje porušení rozpočtové kázně, zejména s ohledem na současné znění zákona o rozpočtových pravidlech a § 3 písm. e) téhož zákona. Co se týče odpovědi na druhou otázku, zde je i s ohledem na vývoj judikatury nutno konstatovat, že orgány finanční správy jsou povinny při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně stanovit tento proporcionálně, berouc přitom na zřetel závažnost zjištěného porušení. Je však otázkou, jak se k dané problematice postaví Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, přičemž by se měl vyjádřit také k samotné roztržičnosti judikatury vztahující se k aplikaci principu proporcionality takovým způsobem, aby bylo správcům daně a posléze i správním soudům postaveno najisto, jakým způsobem správně stanovit výši odvodu za porušení rozpočtové kázně.²⁹⁸

²⁹⁸ 1 Afs 291/2017-24, op. cit.

13 VAZBY DAŇOVÉHO A INSOLVENČNÍHO ŘÍZENÍ (ODVOD ZA PORUŠENÍ ROZPOČTOVÉ KÁZNĚ)

13.1 Úvod

V rámci právního řádu České republiky provádí státní orgány nejrůznější řízení podle příslušných procesních a jim odpovídajících hmotněprávních předpisů. Tato kapitola se bude zabývat dvěma z nich, a to daňovým a insolvenčním řízením a vazbami mezi nimi. Daňové řízení je procesně upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který je obecným procesním předpisem, na nějž pak navazují jednotlivé hmotněprávní předpisy, např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, či v našem případě zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“). Daňové řízení, které se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí, se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí.²⁹⁹ Jedním z dílčích daňových řízení je řízení exekuční, v rámci kterého dochází k vymáhání nedoplatku, tj. částky daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; neuhrazeného příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazené částky zajištěné daně.³⁰⁰ V případě, že má dlužník více věřitelů, peněžní závazky po dobu delší 30 dnů po lhůtě splatnosti a tyto závazky není schopen plnit, nachází se ve stavu platební neschopnosti, tzn. je v úpadku. Právě v takových případech dochází k prolínání daňového řízení s nastoupivším insolvenčním řízením, které je upraveno primárně v zákoně č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“). Insolvenční zákon upravuje řešení úpadku a hrozícího úpadku dlužníka soudním řízením některým ze stanovených způsobů tak, aby došlo k uspořádání majetkových vztahů k osobám dotčeným dlužníkovým

²⁹⁹ § 134 daňového řádu.

³⁰⁰ § 153 daňového řádu.

úpadkem nebo hrozícím úpadkem a k co nejvyššímu a zásadně poměrnému uspokojení dlužníkových věřitelů, a oddlužení dlužníka.³⁰¹

Tato kapitola si klade za cíl na základě rozhodování jednotlivých soudních instancí v konkrétním případě přiblížit vazby insolvenčního a daňového řízení, resp. výklad pojmů upravených v insolvenčním zákoně a daňovém řádu. Vychází z hypotézy, že odvod za porušení rozpočtové kázně je v obou řízeních vykládán shodně.

13.2 Judikatura

Společnosti JEMA Svitavy, a. s. (dále jen „JEMA“) byly na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen „poskytovatel dotace“) ze dne 9. listopadu 2009 (dále jen „Rozhodnutí I“) poskytnuty peněžní prostředky na realizaci projektu „Rozšíření služeb tvarového obrábění – 3D digitalizace“ (dále jen „projekt I“). Rozhodnutím I bylo stanoveno, že na projekt I lze poskytnout dotaci ve výši maximálně 50 % způsobilých výdajů projektu s tím, že 85 % dotace bude poskytnuto ze strukturálních fondů ES a 15 % bude dotováno ze státního rozpočtu. Celkově bylo možné poskytnout dotaci maximálně do výše 2 050 000 Kč. JEMA v žádosti o poskytnutí dotace ze dne 28. května 2010 uvedla, že celkové způsobilé výdaje na projekt I činí 3 325 019 Kč. Poskytovatel dotace poskytl JEMĚ dotaci ve výši 1 662 509 Kč. Podle článku II. odst. 4 obecné části Podmínek poskytnutí dotace ze státního rozpočtu ČR a prostředků strukturálních fondů ES, které jsou nedílnou součástí Rozhodnutí I (dále jen „Podmínky poskytnutí I“), příjemce dotace nesmí (v případě malých a středních podniků) po dobu 3 let od skutečného ukončení projektu ukončit svoji podnikatelskou činnost, při níž je využíván dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena byla zahrnuta do způsobilých výdajů projektu I. Za ukončení projektu se považuje den vydání kolaudačního rozhodnutí nebo datum uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. JEMA uvedla do užívání jako poslední pořízený dlouhodobý majetek notebook Asus, a to dne 30. listopadu 2009, tento den se tak považuje za den ukončení projektu a JEMA tak nesměla ukončit svoji podnikatelskou činnost do 30. listopadu 2012.

³⁰¹ § 1 insolvenčního zákona.

Dále byly JEMĚ na základě rozhodnutí poskytovatele dotace ze dne 23. listopadu 2009 (dále jen „Rozhodnutí II“) poskytnuty peněžní prostředky na realizaci projektu „Zateplení a změna způsobu vytápění výrobního areálu“ (dále jen „projekt II“). Rozhodnutím II bylo stanoveno, že na projekt II lze poskytnout dotaci ve výši maximálně 50 % způsobilých výdajů projektu s tím, že 85 % dotace bude poskytnuto ze strukturálních fondů ES a 15 % bude dotováno ze státního rozpočtu. Celkově byl možné poskytnout dotaci maximálně do výše 1 950 000 Kč. V žádosti JEMA uvedla, že celkové způsobilé výdaje na projekt II činí 3 947 260 Kč. Poskytovatel dotace poskytl JEMĚ dotaci ve výši 1 932 600 Kč. Podle článku II. odst. 4 obecné části Podmínek poskytnutí dotace ze státního rozpočtu ČR a prostředků strukturálních fondů ES, které jsou nedílnou součástí rozhodnutí II (dále jen „Podmínky poskytnutí II“), příjemce dotace nesmí (v případě malých a středních podniků) po dobu 3 let od skutečného ukončení projektu ukončit svoji podnikatelskou činnost, při níž je využíván dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena byla zahrnuta do způsobilých výdajů projektu II. Projekt II byl ukončen dne 9. prosince 2009, kdy byl vydán kolaudační souhlas, na základě kterého bylo povoleno užívání kotelny pořízené v rámci projektu II, JEMA tak nesměla ukončit svoji podnikatelskou činnost do 9. prosince 2012.

Dne 14. dubna 2011 podala JEMA vlastní insolvenční návrh. Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) pak usnesením ze dne 10. 6. 2011, č. j. KSPA 44 INS 6314/2011-A-10 rozhodl o úpadku JEMY a prohlásil na její majetek konkurs. JEMA měla ke dni prohlášení konkursu 72 zaměstnanců, postupně však s nimi byly rozvázány pracovní poměry tak, že od 1. srpna 2011 měla pouze jednoho zaměstnance. Tento stav měl za následek, že od tohoto data nemohla zaručit, že bude splněna podmínka udržitelnosti projektu I a projektu II minimálně po dobu 3 let od jejich ukončení, neboť neměla žádné výrobní zaměstnance, kteří by užívali dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena byla zahrnuta mezi způsobilé výdaje projektů, ačkoliv měl tento majetek využívat při své podnikatelské činnosti nejméně do 30. listopadu 2012, resp. do 9. prosince 2012. Dnem 1. srpna 2011 tak JEMA porušila podmínky, za nichž byly dotace poskytnuty, což je považováno za neoprávněné použití prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových

pravidlech a porušením rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Podle článku VIII. odst. 1 Podmínek poskytnutí I a II je tato situace sankcionována odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši celkové vyplacené dotace, tedy ve výši 1 662 509 Kč (z uplatněné pohledávky 1 – odvodu do Národního fondu ve výši 1 413 133 Kč – 85 % poskytnuté dotace a z pohledávky 2 – odvodu do státního rozpočtu ve výši 249 376 Kč – 15 % poskytnuté dotace) a ve výši 1 932 600 Kč (z uplatněné pohledávky 3 – odvodu do Národního fondu ve výši 1 642 710 Kč – 85 % poskytnuté dotace a z pohledávky 4 – odvodu do státního rozpočtu ve výši 289 890 Kč – 15 % poskytnuté dotace). Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) dále přihlásil pohledávky z titulu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně odpovídající výši jednotlivých vyměřených odvodů uplatněných pohledávek 1 až 4 (tj. pohledávky 5 až 8). Následně správce daně podáním ze dne 2 května 2014 vzal zpět žalobu o určení pořadí pohledávek 5 až 8.

Insolvenční správkyň JEMY, JUDr. Eva Mlčochová (dále jen „insolvenční správkyň“) navrhla insolvenčnímu soudu dne 12. února 2014, aby podle § 203a insolvenčního zákona uložil správci daně podat návrh na určení pořadí pohledávek 1 až 8, neboť měla pochybnosti o tom, zda se jedná o pohledávky za podstatou. Soud uložil správci daně usnesením ze dne 18. 3. 2014, č. j. KSPA 44 INS 6314/2011-B-90 podat do třiceti dnů žalobu na určení pořadí pohledávek 1 až 8 podle příslušných platebních výměřů. Usnesení bylo správci daně doručeno 25. března 2014. Žaloba byla doručena zdejšímu soudu 22. dubna 2014, žaloba tudíž byla podána včas. Následně byla doplněna dne 2. května 2014.³⁰²

13.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Hradci

Králové – pobočka v Pardubicích

Krajský soud primárně posuzoval, zda se u přihlášených pohledávek 1 až 4 jedná o pohledávky za majetkovou podstatou.

Po sáhodlouhém rozboru daného případu dospěl krajský soud s odkazem na § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, § 242 odst. 1 daňového řádu

³⁰² Viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 29. 1. 2015, č. j. 44 ICm 1408/2014-149.

a § 266 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona ve znění do 31. prosince 2013 k závěru, že správce daně mohl provést daňové řízení, které skočilo vydáním předmětných platebních výměrů. Krajský soud uvedl, že pro vrácení poskytnutých dotací byl splněny podmínky tím, že JEMA nepokračovala v provozu až do 9. prosince 2012, nýbrž ukončila provoz v listopadu 2011, protože neměla lidské zdroje pro zajištění kompletní činnosti. K ukončení pracovních poměrů však došlo až po prohlášení konkurzu, z čehož vyplývá, že i k porušení rozpočtové kázně došlo po zjištění úpadku JEMY. Krajský soud proto uzavřel, že se v případě pohledávek 1 až 4 jedná o pohledávky za majetkovou podstatou a uspokojují se z výtěžku zpeněžení kdykoli po rozhodnutí o úpadku.

Z těchto důvodů krajský soud žalobě vyhověl a insolvenční správce podala odvolání k Vrchnímu soudu v Praze.

13.2.2 Rozsudek Vrchního soudu v Praze

Vrchní soud v Praze (dále jen „vrchní soud“) prvně odmítl odvolání jako nedůvodné v té části, kde insolvenční správce namítala nedostatek aktivní legitimace správce daně, jelikož ta podle vrchního soudu jednoznačně vyplývá z § 10 odst. 1 a 3 daňového řádu.

Dále vrchní soud uvedl, že souhlasí s názorem krajského soudu v tom smyslu, že sporné pohledávky 1 až 4 vznikly až po zahájení insolvenčního řízení a mohly by tak být pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud by skutečně byly „daní“ ve smyslu § 168 odst. 1 písm. e) insolvenčního zákona, který se však podle jeho názoru po právní stránce nevypořádal s tím, zda sporné pohledávky 1 až 4 nejsou pohledávkami vyloučenými ze způsobu řešení úpadku ve smyslu § 170 téhož zákona, ač tak učinit měl a mohl.

Již v řízení před krajským soudem bylo podle vrchního soudu postaveno najisto, že v dané věci jde o jiné porušení rozpočtové kázně JEMOU, než je nesprávné použití poskytnuté dotace, a spočívá v tom, že nevykonávala podnikatelskou činnost, pro kterou jí byly dotace poskytnuty, po stanovenou dobu. Podle názoru vrchního soudu z toho logicky vyplývá, že svým obsahem v případě takového „odvodu“ jde o mimosmluvní – peněžitou sankci stanovenou zákonem, a tudíž jde o pohledávku podle § 170 písm. d)

insolvenčního zákona, tedy o pohledávku, která se neuspokojí žádným ze způsobu řešení úpadku. Odvod za porušení rozpočtové kázně je peněžitým plněním (byť se nazývá z hlediska daňového řádu daní) sankčního charakteru a jde o peněžitou mimosmluvní sankci stanovenou v zákoně o rozpočtových pravidlech. Poukaz správce daně na § 2 a § 242 daňového řádu není případný, protože daňový řád je předpisem procesní povahy a hmotněprávní důvod sporné pohledávky je v zákoně o rozpočtových pravidlech, konkrétně v hlavě XII. upravující porušení rozpočtové kázně, mezi něž patří podle § 44 odst. 1 písm. j) též porušení povinností stanovených právním předpisem, či rozhodnutím o poskytnutí dotace.

Vrchní soud vycházel z názoru Rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedeného v rozsudku ze dne 26. 10. 2015, č. j. 2 Afs 81/2004-54 o tom, že právní řád založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší interaktiv stejného náhledu na srovnatelné právní instituce (v dané věci na mimosmluvní sankce), byť upravené v rozdílných právních předpisech, či dokonce odvětvích. Tomu by „*zjevně odporovalo, pakliže by bylo nablíženo na peněžitou mimosmluvní sankci stanovenou předpisem veřejného práva jinak jen proto, že byla stanovena rozhodnutím správního orgánu v režimu a postupem stanoveným v daňovém řádu, který veškeré pohledávky podle tohoto zákona, jež vznikly rozhodnutím finančního úřadu, pojmenovává jako ‚pohledávky daňové‘ a nepoužívá termín ‚mimosmluvní sankce‘, který je uveden v § 170 písm. d/ IZ, a který musí být jednotně aplikován na všechny druhy pohledávek, jež mají být v insolvenčním řízení uspokojeny, či naopak z něho vyloučeny, bez ohledu na to, že peněžitou mimosmluvní sankci zakotvuje zákon o rozpočtových pravidlech, tedy zákon práva veřejného.*“

Na základě toho vrchní soud uzavřel, že sporné pohledávky 1 až 4 jsou mimosmluvními (zákonnými) sankcemi stanovenými v zákoně o rozpočtových pravidlech, které byly JEMĚ uloženy platebními výměry správce daně a v nich uvedené peněžité částky nejsou svým obsahem vrácením účelové dotace, či návratné výpomoci ze státního rozpočtu a z důvodů shora uvedených nejde ani o daně ve smyslu § 168 odst. 1 písm. e/ insolvenčního zákona.³⁰³

³⁰³ Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 9. 2015, č. j. 101 VSPH 308/2015-176.

Vrchní soud proto změnil rozsudek krajského soudu tak, že se žaloba na určení pořadí pohledávek zamítá, a správce daně podal dovolání k Nejvyššímu soudu.

13.2.3 Rozsudek Nejvyššího soudu

Nejvyšší soud se ve svém rozsudku³⁰⁴ zabýval tím, zda rozsudek vrchního soudu závisí na vyřešení právní otázky, která v rozhodování Nejvyššího soudu dosud nebyla vyřešena, konkrétně otázky, zda pohledávka z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 zákona o rozpočtových pravidlech je pohledávkou za majetkovou podstatou. Dle námítky správce daně uvedené v dovolání spočívá rozsudek vrchního soudu na nesprávném právním posouzení věci.

Nejvyšší soud odůvodnění svého rozhodnutí ve věci založil především na obsírném rozboru § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona a § 170 písm. d) téhož zákona. Nejvyšší soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 30. 11. 2011, sen. zn. 29 NSČR 16/2011, v němž uvedl, že: „*Protipólem takto nastavené úpravy pohledávek věřitelů uspokojitelných v insolvenčním řízení jsou pohledávky, které insolvenční zákon z takového uspokojení výslovně vylučuje, ač by jinak patřily mezi pohledávky, jež se (v intencích výše podaného výkladu) uspokojit mohou. Jde o pohledávky vypočtené v § 170 insolvenčního zákona.*“ Nejvyšší soud proto vyřešení v úvodu nastíněné otázky řešil takový způsobem, že nejprve zkoumal, zda se v případě pohledávek 1 až 4 jednalo o pohledávky vyloučené z uspokojení podle § 170 insolvenčního zákona, a v případě negativní odpovědi, zda tím, zda se jedná o pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) téhož zákona, jak ve svém dovolání argumentuje správce daně.

Na základě historické exkurze do výkladu příslušných ustanovení současného insolvenčního zákona a zákonů předcházejících³⁰⁵ dospěl k tomu,

³⁰⁴ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, č. j. 29 ICdo 3/2016-203.

³⁰⁵ Nejvyšší soud provedl analýzu § 5 bodu 2. Císařského nařízení č. 337/191 ř. z., jímž se zavádí řád konkurzní, vyrovnávací a odpůrcí, recipovaného Československou republikou a platného na jejím území až do 1. dubna 1931 (dále jen „konkurzní řád z roku 1914“), § 59 odst. 1 bodu 2. zákona č. 64/1931 Sb. z. a n., kterým se vydávají řády konkurzní, vyrovnávací a odpůrcí (dále jen „konkurzní řád z roku 1931“), a § 33 odst. 1 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání (dále jen „zákon o konkurzu a vyrovnání“). Jedná se o ustanovení, z nichž vycházela úprava současného § 170 písm. d) insolvenčního zákona.

že konkurzní řád z roku 1914 vylučoval z uspokojení v konkursu pohledávky z titulu „peněžitých trestů pro trestné činy jakéhokoliv druhu“, přičemž komentářová literatura dovozovala, že jsou vyloučeny „peněžité tresty uložené soudy i úřady administrativními (finančními) v řízení trestním, kárném i tresty pořádkové“, a Nejvyšší soud ve své rozsudku ze dne 29. 9. 1926, sp. zn. R I 793/26 uzavřel, že „pod ustanovení § 57 bodu 2. konkursního řádu z roku 1914 spadají nejen tresty soudní, důchodkové a berní, nýbrž i kárné a pořádkové, bez ohledu na to, kým byly uloženy, pokud v sobě nezahrnují náhradu škody“. Stejně tak ve výkladu k § 59 odst. 1 bodu 2. konkurzního řádu z roku 1931 je uvedeno, že z konkursu jsou vyloučeny „peněžité tresty uložené úpadci at' před nebo po prohlášení konkursu za činy jakéhokoli druhu, tedy jak tresty soudní, tak policejní, daňové, důchodkové, disciplinární, pořádkové, pokud v sobě nezahrnují náhradu škody“. Také zákon o konkursu a vyrovnání vykládá podle Nejvyššího soudu stejně termín „mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce“, kdy pod tento pojem spadají „nejen tresty soudní, ale i kárné a pořádkové, bez ohledu na to, kým byly uloženy, pokud v sobě nezahrnují náhradu škody“. Dále pod tento pojem podle komentářové literatury k zákonu o konkursu a vyrovnání spadají „peněžité tresty ukládané soudy podle trestního zákona, pokuty ukládané orgány veřejné správy podle zákona o přestupcích a správní sankce ukládané příslušnými správními orgány podle zvláštních zákonů“ a může to být např. pořádková pokuta uložená soudem. Nejvyšší soud také rozebírá komentářovou literaturu k § 170 písm. d) insolvenčního zákona, který podle ní vychází z § 33 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání, jen v zásadě toliko zpřesňuje, přičemž „v oblasti mimosmluvních sankcí jako nároků vyloučených z uspokojení v průběhu insolvenčního řízení i nadále platí, že se jedná zejména o pokuty ukládané správními úřady, o správní sankce ukládané opět správními orgány podle zvláštních zákonů a též o peněžité tresty ukládané soudy podle trestního zákona“.³⁰⁶

Nevyšší soud pak již dříve v usneseních ze dne 30. 11. 2017, sen. zn. 29 NSČR 116/2015, a dále ze dne 21. 12. 2017, sen. zn. 29 NSČR 16/2016, 29 NSČR 82/2016 a 29 NSČR 85/2016 shodně uzavřel, že „pokuta uložená dlužníku za přestupek podle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, je mimosmluvní sankcí vyloučenou z uspokojení v insolvenčním řízení podle ustanovení § 170 písm. d) insolvenčního zákona, leč pohledávka představovaná paušální částkou

³⁰⁶ 29 ICdo 3/2016-203, op. cit.

nákladů řízení o přestupcích ve smyslu § 79 odst. 1 věty druhé zákona o přestupcích, takovou mimosmluvní sankcí není. Účel paušální náhrady nákladů řízení o přestupcích totiž nesměruje ke potrestání (a to ani u osoby, které je za spáchaný přestupek uložena pokuta), ale právě k tomu, aby státu (v režimu § 79 odst. 4 zákona o přestupcích obcí, jejíž orgán rozhodl o přestupku) byla (alespoň zčásti, „paušálem“) nabrážena majetková újma spočívající ve vynaložení nákladů nezbytných ke projednání přestupku a rozhodnutí o něm. Povaha takového nároku se více než „příslušenství mimosmluvní sankce“ blíží škodnímu nároku, jež z působnosti obdobných pravidel obsažených v konkursních řádech z roku 1914 a 1931 vylučovala prvorepubliková judikatura... a z působnosti pravidla obsaženého v obdobně formulovaném § 33 odst. 1 písm. d/ ZKV literatura... Má totiž za úkol (byť i jen zčásti, relativně níže nastaveným „paušálem“) reparovat majetkovou újmu vzniklou státu (v daných poměrech obcí, jež plní úkoly státu a jejíž orgán o přestupku rozhodoval) coby náklady nezbytné vynaložené za účelem projednání přestupku a rozhodnutí o něm.“

Co se týče pohledávek 1 až 4 k tomu Nejvyšší soud jasně (a podle mého názoru velice trefně) uvedl, že „mají původ v tom, že nebyly dodrženy podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (poskytnuté peněžní prostředky) stala nenávratnou. Jinak řečeno, jde o navrácení toho, co bylo dlužníku poskytnuto nenávratně jen pro případ, že dodrží podmínky, ke nimž se zavázal. Ještě jinak řečeno, jde o to, aby dlužník vrátil to, co obdržel, jelikož nedodržel to, ke čemu se zavázal (co nabídl jako protihodnotu dotace, respektive co přislíbil dodržet, aby byl naplněn účel poskytnuté dotace). Jde tedy o odčerpání prostředků, které si dlužník (coby příjemce dotace) nemůže ponechat, protože následně (po obdržení dotace) nedodržel podmínky, jejichž splnění bylo vyžadováno k tomu, aby poskytnuté peněžní prostředky (dotaci) nemusel vrátit tomu, kdo mu je poskytl. Zjednodušeně řečeno se odvodem za porušení rozpočtové kázně mají poměry vychýlené porušením povinností příjemcem dotace (dlužníkem) navrátit (majetkové) do stavu před poskytnutím dotace.“³⁰⁷

Soud tedy správně uzavřel, že „účel odvodu za porušení rozpočtové kázně, jebož prostřednictvím má být poskytovateli dotace vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou, nesměruje ke potrestání příjemce dotace, nýbrž k tomu, aby poskytovateli dotace (např. státu nebo vyššímu územněsprávnímu celku) bylo vráceno peněžité plnění (dotace nebo její část), na které příjemci dotace v konečném důsledku nevznikl nárok

³⁰⁷ 29 ICdo 3/2016-203, op. cit.

*(jelikož nedodržel podmínky, za nichž mu dotace nebo její část měla být ponechána). Takový odvod za porušení rozpočtové kázně tedy není mimosmluvní sankcí ve smyslu § 170 písm. d/ insolvenčního zákona.*³⁰⁸

Jelikož si Nejvyšší soud na první položenou otázku odpověděl negativně, zabýval se dále tím, zda „*odvod za porušení rozpočtové kázně, jebož prostřednictvím má být poskytovateli dotace vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou, má v případě, že jde o pobledávku vzniklou po rozhodnutí o úpadku dlužníka, povahu daně, poplatku nebo jiného obdobného plnění (§ 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona).*“³⁰⁹

Daní v obecném smyslu slova lze podle Nejvyššího soudu rozumět „*zákonem stanovenou povinnou platbu bez nároku na protiplnění, jednostranně odváděnou do veřejného rozpočtu, jejíž prostřednictvím příjemce daně (stát) následně (po výběru) naplňuje svoji funkci.*“ Avšak podle něj je § 2 odst. 3 daňového řádu použitelný pouze pro účely tohoto zákona a jen na základě toho, že „*právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, pak jen z toho, že jde o peněžité plnění (veřejnoprávní pobledávku), při jehož správě se postupuje podle daňového řádu (§ 2 odst. 3 písm. b/ daňového řádu), nebude vždy možné usuzovat, že jde o ‚daně‘ ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona.*“ Nejvyšší soud uvedl, že „*je zřejmé, že při výkladu pojmu ‚daně‘ pro účely insolvenčního zákona bude převládat především materiální pojetí té které veřejnoprávní pobledávky, jež by mělo zohlednit i to, jak ji charakterizuje relevantní ‚daňová‘ judikatura případně literatura. Dostatečnou korekcí toho, aby nedocházelo k významným odchylkám ve výkladu těchto pojmů pro potřeby insolvenční úpravy, je klauzule o ‚jiných obdobných peněžitých plněních‘ (jako jsou ‚daně‘ a ‚poplatky‘) v § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona.*“³¹⁰

Nejvyšší soud tedy nemá pochyb o tom, že „*odvod za porušení rozpočtové kázně, jebož prostřednictvím má být poskytovateli dotace vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou, je ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona peněžitým plněním ‚obdobným daní‘.*“

308 Ibid.

309 29 ICdo 3/2016-203, op. cit.

310 Ibid.

Nejvyšší správní soud proto v posuzovaném případě dospěl k závěru, že právní posouzení věci vrchním soudem není správné a změnil napadené rozhodnutí v tom duchu, že potvrdil rozsudek krajského soudu o určení, že pohledávky 1 až 4 jsou pohledávkami za majetkovou podstatou.³¹¹

13.3 Analýza zákonného textu

Pojem „daň“ je upraven v § 2 odst. 3 daňového řádu, podle kterého se daní pro účely tohoto zákona rozumí:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.

Již Nejvyšší soud se ve svém rozsudku zabýval vztahem pojmu „daň“ ve smyslu daňového řádu a insolvenčního řádu, přičemž u odvodu za porušení rozpočtové kázně dospěl k názoru, že se jedná o plnění „obdobné daní“. Tento názor potvrzuje i Boháč, který také příhodně shrnul, že „*daňový řád nevymezuje daň jako legislativní zkratku, ale jako legální definici pojmu pro své vlastní účely. Pojem daň použitý v jiném právním předpise automaticky neznamená, že se jedná o daň ve smyslu daňového řádu. Pokud zákonodárce hodlá použít pojem daň v jiném právním předpisu ve smyslu daňového řádu, měl by volit označení ‚daň podle daňového řádu‘ či lépe ‚daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění‘.*“³¹²

Pohledávky za majetkovou podstatou jsou upraveny v § 168 insolvenčního zákona, přičemž mezi ty vzniknuvší po rozhodnutí o úpadku patří mj. daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.³¹³

Dle § 170 písm. d) insolvenčního zákona se však v insolvenčním řízení žádným ze způsobu řešení úpadku neuspokojují mimosmluvní sankce

³¹¹ Ibid.

³¹² Blíže viz BOHÁČ, R. Pojem daň v daňových zákonech. In: *Dny práva 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)*. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 11–31. ISBN 978-80-210-5914-6.

³¹³ § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona.

postihující majetek dlužníka, s výjimkou penále za nezaplacení daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného za veřejné zdravotní pojištění, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před rozhodnutím o úpadku. Mezi takovéto tedy nepatří, jak již bylo řečeno výše, odvod za porušení rozpočtové kázně, ale spadalo by tady například pokuta uložená za spáchání přestupku.

V rámci této části mi nezbývá než odkázat na analýzu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona a § 170 písm. d) téhož zákona provedenou Nejvyšším soudem v předmětném rozhodnutí,³¹⁴ který podle mého názoru precizně (a správně) rozebral jednotlivá ustanovení, a to i ta, na něž současná ustanovení navazují, včetně uvedení příkladů, které již byly pod jednotlivá ustanovení vztaženy.

13.4 Syntéza poznatků a závěr

Právní řád je tvořen celou řadou právních odvětví, které jsou upraveny příslušnými právními předpisy, které si samostatně, separovaně od ostatních, upravují vlastní pojmy, stanovují definice těchto pojmů a také legislativní zkratky, které vysvětlují, co se pod určitým pojmem v tom daném zákoně rozumí. To však přináší mnohé interpretační komplikace, na které narazily také soudy v předmětné věci. Pojem „daň“ slyší každý z nás dnes a denně, avšak ani daňový řád jakožto základní procesní předpis daňového práva nám nepřináší jeho obecnou definici, kterou by bylo možné použít i v jiných právních předpisech, pokud to zákonodárce výslovně nestanoví. K tomu však většinou nedochází, proto mnohdy stojí orgány státní správy, potažmo soudy před nelehkou interpretací pojmů.

V případě odvodu za porušení rozpočtové kázně tak docházíme k zajímavým závěrům. Dle komentářové literatury je odvod za porušení rozpočtové kázně „daní“ ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu.³¹⁵ Jelikož však nelze pro účely insolvenčního řízení použít „definici“ pojmu „daň“ upravenou

³¹⁴ 29 ICdo 3/2016-203, op. cit.

³¹⁵ SCHILLEROVÁ, A. Komentář k § 2. In: BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

v daňovém řádu, využil Nejvyšší soud v případě JEMY korekci používanou v různých právních předpisech, a to „obdobné plnění“, kdy podle mého názoru správně uvedl, že odvod za porušení rozpočtové kázně je ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona peněžitým plněním „obdobným daní“. Na tomto příkladu lze spatřit ty již zmíněné nuance při interpretaci jednoho pojmu různými právními předpisy, kdy odvod za porušení rozpočtové kázně je daní ve smyslu daňového řádu, resp. daňového řízení, a plněním „obdobným daní“ ve smyslu insolvenčního zákona, resp. insolvenčního řízení. Jedno, a to samé je různými právními předpisy vykládáno jinak, což je podle mého názoru rozhodně nesprávné, jelikož zákonodárce by měl mít při tvorbě zákonů na mysli také problémy, které může přijetí zákonu v určité podobě (a zejména s výkladem pojmu v něm obsaženým) způsobit posléze v praxi. Hypotéza stanovená v úvodu této kapitoly tak nebyla potvrzena.

14 POPLATEK ZA UŽÍVÁNÍ VEŘEJNÉHO PROSTRANSTVÍ VS. SMLOUVA O NÁJMU

14.1 Úvod

Jedním z významných úkolů obce je shromažďování finančních prostředků k zajištění vlastního chodu a řádného fungování svých orgánů. K naplnění tohoto cíle má k dispozici řadu veřejnoprávních i soukromoprávních instrumentů – na základě zákonného zmocnění může vyměřit různé druhy místních poplatků, uzavírat soukromoprávní dohody, vhodně investovat, má také možnost žádat o příspěvky ze státních rozpočtů pro některé projekty atp.

Obec může ve veřejnoprávních vztazích jednat jen v zákonem výslovně stanoveném rozsahu, a nese zvláštní povinnosti jako subjekt veřejného práva. Naopak v soukromoprávních vztazích vystupuje jako rovný své protistraně. Často se prvky veřejno– i soukromoprávní v jednotlivých vztazích prolínají, a vždy nemusí být zcela jasné, které úpravě konkrétní vztah podřídí.

Má-li obec ve vlastnictví pozemky, na něž má přístup veřejnost, může je použít k získání výnosu, a to buď pravidelného prostřednictvím prodeje, nájmu, pachtu, anebo může být zaveden místní poplatek za užívání veřejného prostranství³¹⁶ podle zvláštního zákona,³¹⁷ z něhož plyne obci příjem spíše nárazově a v dlouhodobém výhledu nepředvídatelně. S každým takovým příjmem jsou pak spojeny odlišné povinnosti.

Tato kapitola si klade za cíl srovnat možnosti využití pozemků ve vlastnictví obce k pronájmu a vyměření poplatku za užívání veřejného prostranství za situace, kdy protější stranou je osoba poskytující obci služby, na které jí byla poskytnuta dotace ze státního rozpočtu. Je třeba zdůraznit tenkou hranici mezi soukromým a veřejným právem. V závěru kapitoly bude potvrzena nebo vyvrácena hypotéza, že příjmy z těchto dvou zdrojů lze z právního hlediska vzájemně zaměňovat.

³¹⁶ Veřejné prostranství nemusí být vždy ve vlastnictví územních samosprávních celků, důležité je, aby na toto prostranství měla přístup veřejnost a mohla jej využívat prakticky libovolným způsobem. Dále v textu jej však s ohledem na rozebíranou judikaturu budeme považovat za pozemek ve vlastnictví obce.

³¹⁷ Srov. zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“).

14.2 Judikatura

Problematickou se nedávno zabýval Nejvyšší správní soud. V daném případě bylo správcem daně zjištěno porušení rozpočtové kázně obcí, již byla poskytnuta dotace na realizaci projektu Splašková kanalizace pro obec Vojnův Městec, a to tím, že v závěrečném vyúčtování obec zcela pominula částku, o kterou byly fakticky sníženy náklady na realizaci projektu. Se zhotovitelem prací v rámci projektu byla uzavřena smlouva o nájmu pozemku a kanceláře v nedaleké budově. Příjem z nájemného činil významnou částku získanou obcí v přímé souvislosti s realizací dotovaného projektu, avšak obec jej zahrnula do závěrečného vyúčtování, čímž došlo ke snížení celkových nákladů na provedení dotovaného projektu, a tak odčerpala o několik milionů vyšší částku, než na jakou měla na základě podmínek dotace nárok. Z tohoto důvodu jí byl vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši odpovídající rozdílu dotační částky, kterou obdržela, a částky, na kterou měla nárok.

Obec se v průběhu řízení bránila mj. tím, že nešlo o nájemné, které ze zákona spadá do vyúčtování nákladů vynaložených na danou stavbu, ale o vyměření poplatku za užívání veřejného prostranství, přičemž zastupitelstvo mělo z důvodu nedostatku právního vzdělání členů chybně zvolit formu nájemní smlouvy. K Nejvyššímu správnímu soudu se tak dostala zajímavá interpretační otázka vedená jako věc sp. zn 2 Afs 102/2016.³¹⁸

14.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Správcem daně v rámci odvolání důkladně přezkoumal povahu smlouvy uzavřené se zhotovitelem projektu. Krajský soud se zcela ztotožnil s jeho závěrem, že se jedná o dvoustranný úkon soukromoprávní povahy uzavřený v přímé souvislosti s dotovanou akcí, a jednoznačně je titulem, na základě kterého plynul obci příjem zahrnutelný do závěrečného vyúčtování. Tato dohoda tak nemůže být považována za „*právní úkon simulovaný v právním omylu zastávající jeho skutečný charakter, tvržený jako platba poplatku za užívání veřejného prostranství.*“ Ve smlouvě bylo stanoveno, že pozemek nemůže být užit k jinému než k vymezenému účelu zcela odpovídajícímu náplni dotovaného projektu.

³¹⁸ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 102/2016-43.

Krajský soud dále poukázal na významnou zásadu, a sice že *ignorantia legis non excusat*. Ta je tím spíše významná v kontextu jednání osob volených do veřejných funkcí obyvatelstvem, které vkládá důvěru v jejich znalosti a zkušenosti. Tvrzením, že k uzavření smlouvy došlo z pouhé neznalosti zákona, přičemž úmysl byl jiný, tuto důvěru znehodnocuje.

Argumentaci obce nepřispěla skutečnost, že na jejím území byl poplatek za užití veřejného prostranství zaveden obecně závaznou vyhláškou obce Vojnův Městec č. 2/2004, o poplatku za užívání veřejného prostranství tak, jak zákon vyžaduje. Správce daně tak neměl žádného důvodu na příjem z titulu předmětné smlouvy pohlížet jako na poplatek, který do vyúčtování nákladů na provedení dotovaného projektu nepatří.

14.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Obec proti rozhodnutí krajského soudu podala kasační stížnost. Tvrdila, že správce daně ani krajský soud nevycházeli ze skutečného obsahu vztahu, a dále trvala na tom, že šlo o výběr poplatku. Dále namítala, že vedle nedostatečnosti právního vzdělání osob jednajících na straně obce bylo motivací k uzavření smlouvy také možnost prominutí části poplatku, který se jí v daném případě zdál příliš vysoký. Stavba měla zabírat poměrně velkou část plochy prostranství, přičemž by poplatek určený na metr čtvereční dosáhl značné částky, bylo tak žádoucí určit jej pro tuto konkrétní situaci paušálně.

Nejvyšší správní soud po důkladném prostudování spisu zjistil, že předmětný příjem obdržela obec na základě smlouvy o nájmu pozemku v souvislosti se stavební zakázkou zahrnutou v dotovaném projektu. Ze smlouvy jednoznačně vyplývá její účel a úmysl ji uzavřít, který byl stvrzen podpisem tehdejšího starosty, a nebyly na ní zjištěny žádné právní vady. Jako smlouva o nájmu byla listina charakterizována i v zápisu ze zasedání zastupitelstva, na kterém bylo její uzavření diskutováno.

S námitkou obce, že mezi stranami mělo později dojít k narovnání, kdy byla smlouva o nájmu přeměněna na výměr k poplatku za užívání veřejného prostranství, se Nejvyšší soud vypořádal interpretací institutu narovnání mezi stranami podle významu určeného občanským zákoníkem.³¹⁹

³¹⁹ Srov. § 1902 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“).

Soukromoprávní úkon lze z vůle stran nahradit zcela jiným závazkem (novace), je možné také dodatečně vyjasnit některé okolnosti a náležitosti, které by jinak právní jednání činily neplatným (narovnání),³²⁰ v tomto případě však mělo k narovnání dojít až po vzniku povinnosti k vyúčtování, pozdější jednání je právně bezvýznamné. Nadto by celková přeměna původního závazku na zcela jiný institut nebyla ani narovnáním, ani novací, ale muselo by dojít ke dvěma odlišným právním jednáním – definitivnímu zrušení smluvního závazku a následně nesouvisející sjednání závazku jiného. Ani v případě novace není možné překvalifikovat soukromoprávní plnění na veřejnoprávní, a vzájemně je započít.³²¹

Veřejnoprávní povinnost k hrazení poplatku může být stanovena jen k tomu příslušným orgánem v zákonem předvídané formě, přeměnou soukromoprávního vztahu to není možné dosáhnout.

Na základě výše uvedeného nelze dojít k závěru, že by předmětné nájemné mohlo být ve skutečnosti poplatkem za užití veřejného prostranství. Nejvyšší správní soud se obdobným způsobem vypořádal i s ostatními námitkami obce a kasační stížnost zamítl.

14.3 Analýza zákonného textu

Dispozice s majetkem obce a povinnosti s ní spojené obecně podléhají úpravě v občanském zákoníku. V nakládání s majetkem není obec nijak zvláště omezena, protože je však obec osobou veřejného práva, podléhají její postupy i při soukromoprávním jednání zákonu č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obcích“), a podpůrně zákonu č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Před samotným uzavřením smlouvy o nájmu pozemku (či o jiné dispozici s nemovitostí) má obec zvláštní povinnosti, bez jejichž splnění by byla smlouva neplatná. V první řadě je nutno splnit podmínku zveřejnění záměru obce pronajmout konkrétní pozemek. Učiní tak prostřednictvím fyzické nebo internetové úřední desky, či jiným způsobem v daném místě obvyklým, a to na dobu alespoň 15 dnů.³²²

³²⁰ K výkladu např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 11. 2012, sp. zn. 30 Cdo 21/2011.

³²¹ Srov. 2 Afs 102/2016-43, op. cit.

³²² Srov. § 39 zákona o obcích.

Je třeba zajistit a ve smlouvě explicitně vyjádřit souhlas rady obce, příp. zastupitelstva v obcích, kde se rada nezřizuje. To znamená, že alespoň základní náležitosti smlouvy musí být vždy předem prodiskutovány na veřejném zasedání orgánu. Samotný podpis starosty projev vůle obce nenahrazuje.

Zákon o místních poplatcích naproti tomu umožňuje vyměřování poplatků výhradně obecně závaznou vyhláškou.³²³ Tato činnost spadá do samostatné působnosti obce, z toho je zřejmé, že jde o veřejnoprávní působení. Poplatek může být stanoven i pravidelnou paušální částkou.³²⁴ Řízení o jeho výběru podléhá daňovému řádu,³²⁵ má tedy čistě veřejnoprávní charakter.

Osobou povinnou k poplatku za užívání veřejného prostranství je každá, která konkrétní prostor využívá zvláštním způsobem. Kromě osob uvedených v zákoně není možné k plnění této povinnosti určovat individuální podmínky. Předmětem poplatku je pak právě taxativně vymezený způsob užití prostranství, nikoliv jakékoliv užití. judikatorně byl vymezen rozdíl mezi běžným užitím prostranství chodci či vozidly v místech jako náměstí, parky ap., které je zásadně bezplatné, a zvláštní je vymezeno taxativním výčtem v § 4 zákona o místních poplatcích.³²⁶

Důvodem pro jeho zavedení je omezení takového užívání obecních pozemků a současně kompenzace veřejnosti, která tak nemůže místo užívat jako obvykle. Další jeho funkcí je udržení přehlednosti využívání prostranství. Charakter poplatku je tak spíše regulační než fiskální³²⁷ – na rozdíl od nájemného. Odlišnost lze spatřit i ve fiskální stránce poplatku. Zatímco nájemce udržuje pronajatý prostor sám a na vlastní náklady, o veřejné prostranství se stará obec, a tento poplatek je příspěvkem na takovou péči.³²⁸

Ačkoliv oba z uvedených příjmů jsou přímými příjmy rozpočtu obce, jedná se z pohledu zákona o dva zcela odlišné právní instituty. Nejvyšší správní

³²³ Srov. § 14 odst. 1 zákona o místních poplatcích.

³²⁴ Srov. § 4 odst. 4 zákona o místních poplatcích.

³²⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

³²⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 20/01.

³²⁷ PODHRÁZKÝ, M. Místní poplatek za užívání pronajatého veřejného prostranství. *Právní fórum*, roč. 6, č. 12/2009, s. 552–554, s. 48. ISSN 1214-7966.

³²⁸ MÜLLEROVÁ, Kristýna. Poplatek za užívání veřejného prostranství jako daňový příjem obce. In *Dny práva 2011 – Days of Law 2011*. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 289–298. ISBN 978-80-210-5914-6.

soud v uvedené věci vhodně citoval komentář k zákonu o místních poplatcích: „...*obec si musí být vědoma jiného právního režimu pro výběr místního poplatku jako veřejné dávky v řízení podle zákona o správě daní a poplatků (resp. daňového řádu) a režimu výběru nájmu jako soukromoprávní platby s možností vymáhání při neplacení jen občanskoprávní žalobou u soudu.*“³²⁹

V této souvislosti nelze nechat bez povšimnutí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 9 Afs 86/2008-44, které se zabývalo otázkou poplatku z užívání veřejného prostranství k zákonem předvídaným účelům, které měl poplatník od obce pronajaté. Ten při svém rozhodování vzal v úvahu dřívější nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02, který říká, že vyměření poplatku za zvláštní užívání veřejného prostranství jeho vlastníku by bylo v rozporu s ochranou vlastnického práva.³³⁰ Nejvyšší správní soud však uzavřel, že nájem povinnosti je právem od vlastnického práva odvozeným: „*Nájemní vztah je na rozdíl od práva vlastnického jako práva věcného závazkovým právním vztahem existujícím a zavazujícím pouze jeho smluvní strany.*“³³¹ Nájemce tak nemůže být vyjmut z poplatkové povinnosti, pokud prostranství využívá k zákonem určeným účelům.

14.4 Syntéza poznatků a závěr

Nemovitě věci na území obcí, krajů či státu mohou být veřejným prostranstvím. Typicky se jedná o chodníky, travnaté plochy, parky atp., jejichž údržbu obec (či jiná územní jednotka) zajišťuje, přičemž ji využívají její obyvatelé, a mají na to právo. Je tak nutné, aby omezení možnosti takovou nemovitost užívat bylo nějak kompenzováno. V současné době nabízí jedinou legální definici veřejného prostranství zákon o obcích: „*Veřejným prostranstvím jsou všechna náměstí, ulice, tržiště, chodníky, veřejná zeleň, parky a další prostory přístupné každému bez omezení, tedy sloužící obecnému užívání, a to bez ohledu na vlastnictví k tomuto prostoru.*“³³² Vlastník může s prostranstvím volně disponovat.

³²⁹ KADEČKA, S. *Zákon o místních poplatcích a předpisy související. Komentář.* Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-918-1, s. 49.

³³⁰ Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02.

³³¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 9 Afs 86/2008-44.

³³² Srov. § 34 zákona o obcích.

V uvedeném případě byly podle správce daně splněny všechny podmínky pro platnost smlouvy o nájmu. Skutečnost, že obec naplnila veškeré zákonné požadavky jejího uzavření, svědčí o tom, že jejím skutečným záměrem bylo uzavření smlouvy o nájmu předmětného pozemku a kanceláře ve smyslu § 2201 a násl. občanského zákoníku. O charakteru problematického příjmu tak není pochyb.

Na základě dalších zjištění v rámci řízení bylo zjištěno, že v obci je obecně závaznou vyhláškou zaveden místní poplatek za užívání veřejného prostranství. Dle mého názoru Nejvyšší správní soud rozhodl správně, avšak šel na to příliš komplikovanou cestou, když je na základě výše uvedených okolností zcela zřejmé, že předmětný příjem byl příjmem z nájemného. Možno vytknout, že v rozhodnutí není řečeno, zda nájemce – zhotovitel projektu hradil poplatek podle vyhlášky, ani zda vůbec splnil ohlašovací povinnost.

V citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 86/2008-44 v předchozí kapitole žalobce namítal zdvojení plateb za užívání pronajíatého veřejného prostranství v případě, že je nucen vedle nájemného hradit i poplatek. Je však očividné, že každá z těchto plateb vychází jak z odlišného titulu, tak se také vztahuje k jinému právnímu institutu. Zatímco nájemné je „odměnou“ pronajímatele za to, že nájemci přenechá do libovolného a plného užívání věc (pozemek) ve svém vlastnictví, přičemž jsou na něj na dobu nájmu převedena veškerá práva a povinnosti související s jeho držbou, poplatek za užití veřejného prostranství se hradí jen za konkrétní využití taxativně uvedeným způsobem, které omezí jeho užívání blíže nespecifikovaným okruhem osob, které k němu mají jinak přístup bez omezení, a to aniž by tyto osoby mohly takový stav svou vůlí ovlivnit. Nájemné je zásadně příjmem pronajímatele – vlastníka pozemku, poplatek je příjmem obce bez ohledu na to, zda je či není vlastníkem.³³³

S ohledem na vše uvedené nezbývá než shrnout, že hypotéza stanovená v úvodu této kapitoly, že příjmy z těchto dvou zdrojů lze z právního hlediska vzájemně zaměňovat, je ve vztahu k platnému právu beze zbytku vyvrácena.

³³³ PELC, V. *Místní poplatky. Úplné znění zákona o místních poplatcích s vysvětlivkami*. 3. aktual. vyd. Praha: Linde, 2008, s. 93. ISBN 80-7201-691-4.

ČÁST ČTVRTÁ – EVIDENCE V DAŇOVÉM PRÁVU

15 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB

15.1 Úvod

Aby byl stát schopen dostát své povinnosti vybrat daně řádně a včas a naplnil cíl správy daní, dává mu české právo mnohá oprávnění, upravená především v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V době elektronizace se však nabízí i další nástroje; jedním z nich může být i elektronická evidence tržeb. Po několikaletých debatách a téměř dvou letech legislativních prací byl v roce 2016 přijat zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „zákon o evidenci tržeb“). Primárním důvodem pro elektronickou evidenci tržeb byl nedostatek nástrojů pro boj s daňovými úniky. Ministerstvo financí v Závěrečné zprávě hodnocení dopadů regulace uvádí přes 162 miliard korun jako nevykázané příjmy v roce 2012, které nebyly ohlášeny a tedy ani zdaněny.³³⁴ Dalšími cíli zákona měly být eliminace nekalé soutěže spočívající v získání neoprávněné výhody z neplacení daně z přidané hodnoty a důchodových daní, redukce šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní.³³⁵

Krátce po schválení zákona v Parlamentu a jeho publikaci ve Sbírce zákonů navrhla skupina 41 poslanců u Ústavního soudu zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, *in eventum* jeho jednotlivých ustanovení.³³⁶ Plénium Ústavního soudu dne 12. prosince 2017 rozhodlo, že „elektronická evidence tržeb sleduje legitimní cíl: účinný výběr daní a narovnání podnikatelského prostředí. Nová podoba evidenční povinnosti neporušuje samotnou podstatu a smysl práva

³³⁴ MINISTERSTVO FINANCÍ. Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace. Praha: Ministerstvo financí, 2015, s. 2. *psp.cz* [online] [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7 & CT=513 & CT1=0>

³³⁵ *Ibid.*, s. 1.

³³⁶ § 3, § 4, § 5 písm. b), § 6, § 10 odst. 2, § 12 odst. 4, § 18 odst. 2 v části označení písmene „a)“, v čárce za slovem „tržby“ a ve slovech „nebo b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve.“, § 20 odst. 1 písm. b) a § 37 odst. 3.

*podnikat (čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), či sekundárně právo vlastnit majetek (čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), ani nevytváří, v synergii s kontrolním blášením podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, bariéru výkonu podnikání; není ani souborem opatření výrazně rozšiřujících rozsah poskytovaných údajů týkajících se autonomní sféry daňového subjektu nebo subjektu, jemuž byly služba či zboží poskytnuty.*³³⁷ Přesto však Ústavní soud zrušil v rámci provedeného testu proporcionality evidenci plateb prováděných bezhotovostním převodem peněžních prostředků a povinnost uvádět na účtenkách daňové identifikační číslo poplatníka (v případě že obsahuje rodné číslo). V poslední řadě pak došlo ke zrušení náběhu třetí a čtvrté fáze elektronické evidence tržeb; povinnost evidovat tržby tak zůstala jen v případě ubytovacích a stravovacích služeb a velkoobchodu a maloobchodu. Tato kapitola si klade za cíl vyjasnit cíle evidence tržeb (boj s daňovými úniky, eliminace nekalé soutěže, redukce šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní) a její prospěšnost pro správu daní a vychází z hypotézy, že náleží Pléna Ústavního soudu dne 12. prosince 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, tyto cíle a prospěšnost eliminoval tím, že zrušil některá ustanovení zákona o evidenci tržeb, především náběh třetí a čtvrté etapy. V rámci kapitoly pak bude poukázáno i na aspekt možného zrušení části zákona bez výslovného návrhu.

15.2 Judikatura – Nález Pléna Ústavního soudu

Nález Pléna Ústavního soudu zrušující část zákona o evidenci tržeb byl v anketě Zákon roku zvolen jako vítězný legislativní počin v roce 2017.³³⁸ Považuji za poněkud překvapující, že nebyl vybrán nějaký klasický zákon, na druhou stranu si jsem vědom stále silnější role Ústavního soudu coby negativního zákonodárce, kdy se na něj obracují ti poslanci a senátoři, kteří zůstali v Parlamentu se svým názorem v menšině.

Před samotným věcným rozбором nálezu je vhodné upozornit i na dva technické aspekty, které skupina poslanců namítala v argumentaci o protiústavnosti zákona. Jednalo se o fakt, že rozprava k vládnímu návrhu zákona o evidenci tržeb ve třetím čtení byla ukončena před tím, než mohli někteří

³³⁷ Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

³³⁸ LÉKO, K. Zrušení části EET jako „zákon roku“. *Lidové noviny*, 30. dubna 2018, s. 14.

poslanci vystoupit a vyjádřit se tak k návrhu zákona. Dále bylo namítáno, že napadený zákon nebyl podepsán předsedou Poslanecké sněmovny, ale toliko její místopředsedkyní. Ústavní soud k tomu konstatoval, že ukončení rozpravy o návrhu zákona ve třetím čtení, jsou-li do ní přihlášení další poslanci, skutečně představuje porušení jednacího řádu Poslanecké sněmovny, avšak takové procedurální pochybení nemusí být automaticky důvodem pro derogaci zákona, a to z důvodu respektování principu právní jistoty a zásady ochrany ústavnosti. Dále konstatoval, že ústavní praxe připouští zastoupení předsedy Poslanecké sněmovny některým z jeho místopředsedů i při podepisování zákonů.³³⁹

Z věcného hlediska Ústavní soud konstatoval, že „*zákon o evidenci tržeb neznamená žádnou novou daňovou ani jinou povinnost, která by se bezprostředně a cíleně dotýkala majetkové sféry těch, na něž povinnost evidence dopadá... mnozí poplatníci elektronická zařízení, jež odpovídají požadavkům plynoucím z citovaného zákona, již vlastnili a používali je bez ohledu na nově uloženou povinnost evidence. Nadto daňové zákony již dříve ukládaly daňovým subjektům povinnost evidovat a eventuálně správci daně doložit své příjmy za rozhodné období.*“³⁴⁰ Při posuzování ústavnosti tak soud řešil zejména to, zda nově uložená forma evidenční povinnosti není nepříměreně zatěžující. K tomu využil test rozumnosti a shledal, že zavedení nové evidence neporušuje ani právo na ochranu vlastnictví, ani právo podnikat. Konstatoval, že zvolené technické řešení se váže k existujícím povinnostem daňových subjektů a znamená lepší vymahatelnost těchto povinností. Povšiml si také toho, že nové řešení zohledňuje případné zvýšené náklady daňových subjektů (sleva na dani na evidenci tržeb, snížení sazby daně z přidané hodnoty pro stravovací služby). Neshledal „rdousící efekt“ nové regulace, naopak konstatoval naplnění cílů zákona odpovídající období IV. průmyslové revoluce.³⁴¹ S ohledem na návrh na zrušení zákona posuzoval Ústavní soud také synergický efekt mezi evidencí tržeb a kontrolním hlášením; synergie nebyla shledána a rdousící efekt (*o „rdousícím efektu“*

³³⁹ Právní věta I a body 63 a 64 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit. Podrobněji BOHÁČ, R. Evidence tržeb v České republice s ohledem na rozhodnutí Ústavního soudu. Vystoupení na konferenci Dny práva 2017. Nepublikováno.

³⁴⁰ Bod 67, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

³⁴¹ Body 65–80, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

se hovoří tehdy, když zákonodárcem zvolené řešení vytváří bariéru výkonu garantovaného základního práva výkonu podnikání) nenastal.³⁴²

Ústavní soud ve svém nálezu zkoumal rozpor evidence tržeb s ochranou soukromí, přičemž aplikoval test proporcionality, neboť právo na soukromí patří mezi základní práva. Obecně konstatoval, že „*evidence tržeb není souborem opatření, jež by výrazně rozšiřovala rozsah poskytovaných údajů týkajících se autonomní sféry daňového subjektu nebo subjektu, jemuž byly služba či zboží poskytnuty. Údaje plynoucí z evidence tržeb eviduje sám stát prostřednictvím finanční správy (respektive správce daně) a pravidla, jak s nimi nakládat, jsou stanovena zákonem. Zákon dále upravuje, jak postupovat, jsou-li tato pravidla porušena, a to včetně trestněprávních sankcí, jakož i případné náhrady škody... Při obchodním vztahu, na něž evidence vzhledem k povaze tržby dopadá, jak subjekt, jenž službu nebo zboží nabízí, tak subjekt, jenž ji (ho) kupuje, vědí, v jakém rozsahu budou údaje správci daně poskytnuty.*“³⁴³ Konkrétně se pak soud věnoval karetním transakcím, které podle jeho názoru v testu proporcionality neobstály. „*Smyslem evidence tržeb totiž... není (a nemá být), aby správce daně měl co možná nejšířší přehled o uskutečněných platbách... ale jen to, aby dohlédl na ty platby, jež jsou pro něj fakticky (a ze své podstaty) nedohledatelné... Z těchto důvodů Ústavní soud přistoupil ke zrušení § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb, neboť tržby plynoucí z bezbotovostních převodů... jsou obecně poměrně dobře dohledatelné a není tedy dostatečně silný a legitimní zájem státu na jejich plošné evidenci.*“³⁴⁴ Obdobně po provedení testu proporcionality dospěl soud „*ke závěru, že stanoví-li § 20 odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona o evidenci tržeb povinnost uvádět na účtenkách daňové identifikační číslo poplatníka, které v případě, jde-li se o fyzickou osobu, obsahuje jeho rodné číslo, pak takové řešení není dostatečně šetrné k právu na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním osobních údajů podle čl. 10 odst. 3 Listiny a v testu proporcionality neobstojí.*“³⁴⁵

Dalším okruhem, kterým se zabýval Ústavní soud, byla výhrada zákona pro ukládání daňových povinností, jinými slovy, oprávnění vlády vydávat nařízení a stanovit tržby ve zjednodušeném režimu, tržby vyloučené z evidence tržeb a dočasně vyloučené tržby. Soud zrušil tato oprávnění vlády v rámci § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, vč. již vydaného

³⁴² Body 81–82, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

³⁴³ Bod 93, Ibid.

³⁴⁴ Bod 96, Ibid.

³⁴⁵ Bod 101, Ibid.

nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb, když konstatoval, že „*sám zákonodárce musí dostatečně určit – racionálně a předvídatelně – eventuelní možnosti vynětí daňového subjektu z evidence tržeb, a to tak, aby ústavně postulované rovnosti v právech dostál.*“³⁴⁶ V souvislosti se zrušením zmocnění vlády zrušil Ústavní soud také náběh třetí a čtvrté fáze evidence tržeb, které měly být spuštěny od 1. března 2018, resp. 1. června 2018.³⁴⁷ Soud konstatoval, že „*zvolené řešení pro 3. a 4. fázi zavádění nové evidence bylo přijato bez všestranného zvážení všech možných dopadů na zbyvající část povinných subjektů ... Ústavní soud respektuje skutečnost, že zákonodárce nemůže dohlédnout všude a předvídat vše, nicméně musí při zavádění jakékoli plošné regulace zvážit předem její dopady z hlediska povinných osob, času a způsobu (kdo, kdy a jak), neboť rčení, že při kácení lesa létají třísky, pro regulační opatření v právním státě nemá místo.*“³⁴⁸

O skutečnosti, že rozhodnutí Pléna Ústavního soudu nebylo jednoznačné, svědčí množství odlišných stanovisek jednotlivých soudců. Soudkyně Tomková shodně se soudcem Fialou namítají, že soud nemá kompetenci rušit náběh třetí a čtvrté fáze elektronické evidence tržeb, neboť takový návrh ze strany navrhovatelů nepadl a ke zrušení tak došlo bez patřičné opory v posuzovaném návrhu.³⁴⁹ Josef Fiala jako soudce zpravodaj dokonce uvádí, že „*Ústavní soud většinovým rozhodnutím odsunout náběh 3. a 4. fáze zavádění elektronické evidence tržeb ... vytvořil ústavně neakceptovatelnou nerovnost mezi množinou podnikatelů poskytujících ubytovací a stravovací služby a provozujících velkoobchod a maloobchod, na straně jedné, a množinou zbyvajících podnikatelů, pro které byla stanovena povinnost vést elektronickou evidenci tržeb od 1. 3. 2018, resp. 1. 6. 2018 (např. advokátů, lékařů, zemědělců, řemeslníků atd.), na straně druhé.*“³⁵⁰ Soudce David naopak s výrokem souhlasí, ale domnívá se, že místo testu rozumnosti měl být použit test proporcionality, aby zákonodárce i exekutiva „*jak, či lépe řečeno v jakém rámci postupovat při dalších regulačních krocích, jež budou dříve či později nevyhnutelně následovat*“.³⁵¹

³⁴⁶ Bod 112, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

³⁴⁷ Bod 113, Ibid.

³⁴⁸ Bod 116, Ibid.

³⁴⁹ Odlišná stanoviska soudkyně Milady Tomkové k části výroku I. nálezu sp.zn. Pl. ÚS 26/16 a jeho odůvodnění a soudce Josefa Fialy k nálezu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

³⁵⁰ Odlišné stanovisko soudce Josefa Fialy, op. cit.

³⁵¹ Odlišné stanovisko soudce Ludvíka Davida k nálezu pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

Nejobsáhlejší *votum separatum* přidali soudci Šimíček, Jirsa, Lichovník, Šimáčková a Uhlíř,³⁵² kteří využili pasáž z publikace Lynna a Jaye „Jistě, pane premiére“ o červeném knoflíku, kterým se spustí jaderné síly. Evidenci tržeb považují za poslední kapku, po které pomyslný pohár přeteče, a proto se domnívají, že zákon o evidenci tržeb měl být zrušen jako celek. Z jejich argumentace považují za stěžejní tyto části: „*Máme totiž za to, že ne vždy je daňová disciplína tou největší hodnotou (legitimním cílem). Někdy by zájem na ní měl poněkud ustoupit tomu, aby byla zachována silná vrstva aktivních, tvořivých, sebevědomých a odvážných lidí, kteří v podnikání riskují svou existenci, místo aby se nechali zaměstnat. A těmto lidem, především těm drobnějším mezi nimi, tedy lidem s obratem (což není totéž co zisk) např. v jednotkách milionů korun ročně, by stát měl administrativu spojenou s podnikáním co nejvíc ulehčit, a to i za cenu menšího daňového výnosu (který je zde tak jako tak marginální). Ekonomika totiž bude robustní a přežije těžké časy lépe právě tehdy, bude-li v ní dostatečná diverzita a soběstačná, na pomoci ze společného nezávislá podnikatelská vrstva zůstane i v ‚okrajových‘ oblastech (hospody a jiné provozovny v malých obcích, malí samostatní živnostníci, podnikající důchodci, studenti atd.). Pro řadu právě těchto lidí je však EET tou příslovečnou ‚poslední kapkou‘, která je vyžene z podnikání, případně je nažene do ‚šedé ekonomiky‘, což uvolní cestu jejich velkým konkurentům směrem ke korporativnímu, velkopodnikatelskému a dotačnímu státu. Vzniká tak malá hyperbohatá elita, a dále pak jen hůře či lépe placení zaměstnanci. Můžeme se tak dostat do rozporu s materiální podstatou demokracie – ta je totiž možná jen ve společnosti tvořené z podstatné části vrstvou skutečně svobodných, nezávislých lidí.*“³⁵³ Ve svém odlišném stanovisku podobně jako soudce David zdůrazňují nutnost provedení testu proporcionality: „*Pokud totiž Ústavní soud hodlá s odkazem na test racionality tolerovat i natolik razantní a nediferencované zásahy do podnikatelského prostředí a do základních práv daňových subjektů, je otázka, jakou roli v ústavním systému hodlá nadále plnit. Optika jeho přezkumu by totiž měla být opačná: nikoliv setrvat na konstatování, že další regulace a omezení ještě obstojí, protože koneckonců možná přinese více peněz na vybraných daních, nýbrž zda je skutečně nezbytná. Jinak řečeno, v dané věci je ve hře nejen právo svobodně podnikat, nýbrž i práva základní (vlastnické, ochrana soukromí), takže Ústavní soud měl namísto testu rozum-*

³⁵² Odlišné stanovisko Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře proti výroku IV. („Ve zbývající části se návrh zamítá.“) nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

³⁵³ Bod II, Ibid.

nosti důsledně aplikovat test proporcionality. A poté „zmáčknout knoflík“, a to i vůči prvním dvěma fázím zavádění EET.“³⁵⁴

15.3 Analýza zákonného textu

Zákon o evidenci tržeb upravuje práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb a postupy s nimi související.³⁵⁵ Není smyslem ani účelem tohoto textu analyzovat veškerá ustanovení zákona o evidenci tržeb, ale zaměřit se (někdy) v širších souvislostech na ustanovení zákona napadená skupinou poslanců u Ústavního soudu. Přestože byla některá ustanovení zákona nakonec zrušená, pro jednotnost je další pasáž psána v přítomném čase, tj. ve znění ke dni nabytí účinnosti zákona.

Subjektem evidence tržeb je poplatník obou důchodových daní, tj. daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob. Předmětem evidence tržeb jsou evidované tržby poplatníka.³⁵⁶ Evidovanou tržbou je platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která současně zakládá rozhodný příjem. Komentář k zákonu o evidenci tržeb označuje tyto podmínky jako formální a materiální rozsah evidence tržeb.³⁵⁷ Formální náležitosti pro evidovanou tržbu splňuje platba, která je uskutečněna v hotovosti, bezhotovostním převodem, šekem, směnkou, v jiných formách s obdobným charakterem nebo započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým z těchto způsobů platby.³⁵⁸ Materiální rozsah evidence tržeb je vymezen rozhodným příjmem. U poplatníka daně z příjmů fyzických osob se rozhodným příjmem rozumí příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně nebo podléhají srážkové dani, nebo které jsou z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělé). U poplatníka daně z příjmů právnických osob je rozhodný příjem z činnosti, která je podnikáním (opět s výše uvedenými výjimkami

³⁵⁴ Bod V, Ibid.

³⁵⁵ § 1 zákona o evidenci tržeb. Podrobněji viz např. RADVAN, M. a J. KAPPEL. Electronic Revenue Registry in the Czech Republic. *LexEconomica – Revija za pravo in ekonomijo / Journal of Law and Economics*, vol. 7, no. 2, s. 139–159. ISSN 1855-7147.

³⁵⁶ § 3 zákona o evidenci tržeb.

³⁵⁷ HRABĚTOVÁ, D., S. KOUBA a M. PATZENHAUER. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 9. ISBN 978-80-7552-461-4.

³⁵⁸ § 5 zákona o evidenci tržeb.

pro fyzické osoby a s výjimkou příjmů podléhajících dani ze samostatného základu daně).³⁵⁹

Bezhotovostní převod peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat,³⁶⁰ přímo souvisí s ustanovením zákona, podle něhož uskutečněním evidované tržby je jednak přijetí evidované tržby, jednak vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve.³⁶¹ To se týká plateb kartou jak na platebním terminálu, tak na internetu: „*okamžik, kdy poplatník musí správní daně odeslat údaje o evidované tržbě, předchází okamžiku, kdy se takto evidovaná tržba dostane do jeho dispozice. Mezi zákazníka a poplatníka tak vstupuje zprostředkovatel, jenž příkaz zákazníka k provedení tržby (tedy k zaplacení) uskutečňuje.*“³⁶²

Zákon o evidenci tržeb upravuje mj. náležitosti datových zpráv pro správce daně a náležitosti účtenek. Poplatník je na účtence povinen uvádět fiskální identifikační kód, své daňové identifikační číslo, označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna, označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována, pořadové číslo účtenky, datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve, celkovou částku tržby, bezpečnostní kód poplatníka a údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.³⁶³ Daňové identifikační číslo obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor (u fyzické osoby její rodné číslo, u právnické osoby její identifikační číslo).³⁶⁴

Vláda je zmocněna stanovit svým nařízením tržby ve zjednodušeném režimu,³⁶⁵ tržby vyloučené z evidence tržeb³⁶⁶ a dočasně vyloučené příjmy.³⁶⁷

³⁵⁹ § 6 zákona o evidenci tržeb.

³⁶⁰ Podle § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 28. února 2018.

³⁶¹ § 18 odst. 2 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 28. února 2018.

³⁶² Bod 102 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit. Též viz HRABĚTOVÁ, 2016, op. cit, s. 71.

³⁶³ § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 28. února 2018.

³⁶⁴ § 130 daňového řádu.

³⁶⁵ § 10 odst. 2 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 31. prosince 2018: „... tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti, ze které tyto tržby plynou.“

³⁶⁶ § 12 odst. 4 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 31. prosince 2018: „... tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti, ze které tato tržba plyne, pokud tuto překážku nelze odstranit evidováním tržeb ve zjednodušeném režimu.“

³⁶⁷ § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 31. prosince 2018: „... tržby (, které) nejsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dočasně evidovanými tržbami.“

Vláda zmocnění využila vydáním nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb podle § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, když vyloučila z evidence tržeb tržby u těžce zrakově postižených osob a dočasně vyloučila z evidence tržeb tržby z prodeje sladkovodních ryb v období od 14. do 24. prosince.³⁶⁸

Zákon o evidenci tržeb předpokládá několikafázové zavádění povinnosti evidovat tržby. První fáze (od 1. prosince 2016) se vztahuje na tržby při poskytování ubytovacích a stravovacích služeb, druhá fáze (od 1. března 2017) na tržby ve velkoobchodu a maloobchodu. Ve třetí fázi měly být (od 1. března 2018) evidovány již všechny tržby s výjimkou určitých tržeb z vybraných řemesel a výrobní činnosti.³⁶⁹ Tato výjimka měla skončit čtvrtou fází (od 1. června 2018).

15.4 Syntéza poznatků a závěr

Primárně považuji za rozumné, že samotná elektronická evidence tržeb nebyla Ústavním soudem shledána jako protiústavní. Zavedením evidence tržeb skutečně nebylo dotčeno ani právo podnikat, ani právo na ochranu vlastnictví, jak bylo dokázáno testem rozumnosti. Elektronická on-line forma evidence je vhodná, nikoliv nad rámec běžných okolností zatěžující a považuji ji za vhodný nástroj pro efektivní výkon správy daní v 21. století. Stejně tak považuji za efektivní nástroj kontrolní hlášení a obdobně jako Ústavní soud se nedomnívám, že by synergický efekt mezi evidencí tržeb a kontrolním hlášením mohl vyvolat neúměrnou zátěž poplatníků daně. Vždyť obě povinnosti mohou při vhodném softwarovém řešení představovat naopak zjednodušení administrativní náročnosti jak na straně poplatníka, tak správce daně.³⁷⁰

Nemohu souhlasit s disentem soudce Davida, který uvádí, že „*kacířsky řečeno, 'šedá' infrastruktura existuje a neměli bychom se jí vzdávat rychleji, než je nezbytné.*“³⁷¹ S ohledem na charakter práva na podnikání jako tzv. hospodářského, sociálního a kulturního práva se nedomnívám, že by mělo být využito testu

³⁶⁸ Zrušeno Ústavním soudem uplynutím dne 31. prosince 2018.

³⁶⁹ § 37 odst. 1 písm. c) zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 28. února 2018.

³⁷⁰ Srov. Boháč, 2017, op. cit.

³⁷¹ Odlišné stanovisko soudce Ludvíka Davida, op. cit.

proporcionality; v opačném případě by to znamenalo narušení rozhodovací praxe Ústavního soudu nejen v případě práva na podnikání a vytvoření nové rozhodovací praxe.

Votum separatum pěti soudců (Šimíček, Jirsa, Lichovník, Šimáčková a Uhlíř) je pak z historického i obsahového hlediska zcela ojedinělé. Již citace z populární knihy a televizního seriálu naznačuje ambici, aby toto odlišné stanovisko bylo hojně citováno a také medializováno. Z obsahového hlediska nemohu souhlasit s tím, že ne vždy je daňová disciplína největší hodnotou a že by někdy zájem na ní měl poněkud ustoupit ve prospěch jiných aktivit. Jistě by měl stát podporovat podnikání a ulehčit související administrativu, ale je třeba mít na paměti i zásadu rovnosti. Zcela je opomíjena podstata a smysl daní jako příspěvku na chod věcí veřejných.³⁷² Stát, který by rezignoval na řádný výběr daní od určité skupiny obyvatel (zde podnikatelů), by pouze přispěl k uvolnění daňové morálky, ke ztrátě svých příjmů a k nemožnosti financovat věci veřejné.³⁷³

Votum separatum skupiny soudců je podle mého názoru s výjimkou rozboru, proč měl být využit test proporcionality, příliš politické a posunuje Ústavní soud do role více než jen negativního zákonodárce. Není možné používat argumenty, že ad absurdum dodržování daňových (a dalších) povinností podnikatelů znamená odchod těch malých do „šedé ekonomiky“ a uvolnění cesty velkým konkurentům. Nelze paušalizovat, že „jsou zákonem jako třída likvidováni zejména starší menší podnikatelé bez počítačových znalostí a online připojení“ nebo že by evidence tržeb neumožňovala občanům v menších obcích scházet se, vést společenský život a zlepšovat kvalitu jejich života.³⁷⁴ Nelze přeci klást jiné podmínky podnikatelům starším a mladším, z města či vesnice. Argumentace pro využití testu proporcionality je propracovaná³⁷⁵ a není vyloučeno, že i na vybraná hospodářská, sociální a kulturní práva úzce

³⁷² K tomu blíže BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

³⁷³ Srov. BOHÁČ, 2017, op. cit.

³⁷⁴ Bod IV odlišného stanoviska Vojtěcha Šimíčka..., op. cit.

³⁷⁵ Bod III odlišného stanoviska Vojtěcha Šimíčka..., op. cit.

spojená se základními právy³⁷⁶ bude v budoucnu aplikován namísto testu rozumnosti. Takový vývoj by však zcela jistě znamenal významný odklon od stávající zavedené praxe. Přesto jsem nenašel v odlišném stanovisku argumentaci v rámci testu proporcionality, která by znamenala závěr, že by měl být zákon o evidenci tržeb zrušen.

Z hlediska posuzování ochrany soukromí souhlasím s Ústavním soudem s obecným závěrem, že ústavní práva evidencí tržeb dotčena nejsou, byť bych ocenil pregnantnější analýzu pozitiv nad negativy (třetí krok testu proporcionality). V otázce bezhotovostních plateb spatřuji jistou rozpolcenost v argumentaci. Soud sice říká, že „*sama evidence bezhotovostních převodů ... jistě přispívá k naplnění cílů zákona o evidenci tržeb*“ a že „*zabrnutí tohoto typu plateb do systému jednotné evidence lze považovat za efektivní*“, ale následně konstatuje, že „*jednotná evidence plateb prováděných bezhotovostním převodem ... neobstojí ... ve třetím kroku testu proporcionality, neboť negativní důsledky evidence v tomto důležitém aspektu převáží pozitivá*“.³⁷⁷ Soud posuzuje zejména dohledatelnost plateb a uvádí, že „*tržby plynoucí z bezhotovostních převodů ... jsou obecně poměrně dobře dohledatelné a není tedy dostatečně silný a legitimní zájem státu na jejich plošné evidenci*“. Osobně si nejsem jist uváděnou snadnou dohledatelností s odkazem na § 57 daňového řádu: jak uvádí Boháč, podle údajů České bankovní asociace v roce 2015 byla platební karta jako platební prostředek použita celkem 581 milionkrát.³⁷⁸ Získat komplexní informace o uskutečněných karetních transakcích u konkrétního poplatníka podle § 57 daňového řádu je administrativně náročné, ne-li nemožné, neboť údaje se poskytují na vyžádání správce

³⁷⁶ Nicméně samy soudy svými rozhodnutími poněkud nešťastně přibližují např. výkon živnostenského podnikání, svobodného povolání a zaměstnání. Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54. K tomu blíže RADVAN, M. a J. NECKÁŘ. Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*, vol. 1, no. 1, s. 40–46. ISSN 2498-6275; RADVAN, M. Sportovci v kolektivních sportech. In: RADVAN, M. a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 60–70. ISBN 978-80-210-7702-7; RADVAN, M. Lafatova daňová klička by neměla být přípustná. *Česká pošta – Lidové noviny* [online] [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna-fqt-/tema.aspx?c=A170808_002610_pozice-tema_lube

³⁷⁷ Bod 96, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

³⁷⁸ BOHÁČ, 2017, op. cit.

daně a s ohledem na mnohost poskytovatelů a různorodost platebních karet nestačí jediný dotaz. Bylo by mnohem efektivnější, kdyby správce daně měl informace dostupné z vlastní databáze. Souhlasím s Boháčem, že soud měl již ve druhém kroku testu proporcionality zvažovat, jaké řešení je při pluralitě možných (a stejně efektivních) řešení nejšetrnější k dotčenému základnímu právu. Následně v rámci třetího kroku by bylo patrné, že pozitiva takového postupu převyšují negativa. „*Ústavní soud svým rozhodnutím pouze nutí správce daně využívat administrativně náročný a neefektivní způsob jejich získávání, namísto jednoduchého a efektivního.*“³⁷⁹

Zcela souhlasím s tím, že Ústavní soud odmítl, aby byl poplatník – fyzická osoba povinen na účtence uvádět své daňové identifikační číslo. Rodné číslo je nepochybně osobním údajem.³⁸⁰ Byť např. Boháč uvádí, že povinnost neuvádět na účtence rodné číslo způsobuje problémy zejména kvůli účtenkové loterii,³⁸¹ je evidentní, že v tomto případě již soudu došla trpělivost a vymezil se proti nadužívání rodného čísla. Bude na zákonodárci, aby se do budoucna zamyslel nad obecnou konstrukcí rodného čísla, a to i v souvislosti s využitím tohoto čísla pro konstrukci daňového identifikačního čísla.

Co se rušených oprávnění vlády vydávat nařízení a stanovit tržby ve zjednodušeném režimu, tržby vyloučené z evidence tržeb a dočasně vyloučené tržby týče, je třeba tato zmocnění rozdělit na dvě skupiny. Zatímco v případě tržeb ve zjednodušeném režimu a tržeb vyloučených z evidence tržeb byly stanoveny jisté (byť snad příliš obecné) podmínky a *de facto* byla stanovena povinnost taková nařízení vydat, u dočasně vyloučených tržeb měla vláda možnost úvahy o vydání nařízení a jakékoliv podmínky v zákonném textu absentují. Domnívám se, že v první skupině nebyl důvod zmocnění pro vládu rušit, nota bene takové přenášení kompetence z moci zákonodárné na moc výkonnou je časté, neboť je podstatou jakéhokoli zákonného zmocnění. Nezbytnou podmínkou je, aby nedošlo k porušení principu rovnosti a zákazu diskriminace.³⁸²

³⁷⁹ BOHÁČ, 2017, op. cit.

³⁸⁰ § 4 písm. a) zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁸¹ BOHÁČ, 2017, op. cit.

³⁸² Srov. BOHÁČ, 2017, op. cit.

Z mého pohledu zcela nekonceptně a bez zjevných proklamovaných souvislostí se zmocněními vydat nařízení vlády zrušil Ústavní soud náběh třetí a čtvrté fáze evidence tržeb. Je třeba zdůraznit, že toto ani nebylo stěžovateli požadováno.³⁸³ Tvrzení, že „*zvolené řešení pro 3. a 4. fázi zavádění nové evidence bylo přijato bez všestranného zvážení všech možných dopadů*“³⁸⁴ podpořené argumentem vydání nařízení vlády je slabé. Tvrzení, že „*teprve po zavedení plošné regulace se začíná zvažovat, zda byla v takovém rozsahu nutná a žádoucí*“³⁸⁵ není ničím podloženo. Zákonodárce nepochybně zvážil, zda a kdy má evidence tržeb na poplatníky dopadnout, vždyť náběh evidence tržeb byl rozdělen do čtyř fází. Poplatníkům ve třetí a čtvrté fázi byla poskytnuta (na daňové právní předpisy) neobvykle dlouhá legisvakanční doba. Soudkyně Tomková správně ve svém odlišném stanovisku³⁸⁶ uvádí, že Ústavní soud žádá po zákonodárci nemožné, když požaduje zohlednění všech možných dopadů zákona. Zákonodárce může vždy přistoupit k novelizaci právních předpisů, vyvstane-li praktická, ekonomická, sociální či třeba i politická potřeba.

Elektronická evidence tržeb je nepochybně dobrý nástroj plnící své cíle, jako jsou boj s daňovými úniky, eliminace nekalé soutěže, redukce šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní. Podle dat Českého statistického úřadu se efekt evidence tržeb odrazil hned v několika statistikách. Např. ve druhém čtvrtletí roku 2017 stouply tržby v pohostinství v běžných cenách o téměř 24 procent, v prvním dokonce o 26 procent. V ubytování, stravování a pohostinství došlo v prvním pololetí roku 2017 k meziročnímu navýšení průměrné mzdy o 13,7 procenta, což je nejvyšší nárůst ze všech odvětví napříč českou ekonomikou. Počet zaměstnanců v pohostinství vzrostl na 89 000, což je v tomto oboru nejvíce za poslední roky. Podle dat Ministerstva financí stoupl počet daňových subjektů v oblasti ubytování a pohostinství k listopadu 2017 o 959, přičemž 1 506 subjektů sice skončilo, ale větší počet se jich nově registroval. Negativem evidence tržeb může být skutečnost, že přestože klesla sazba daně z přidané hodnoty za stravovací služby z 21 na 15 procent,

383 Podrobněji viz Doslov Martina Škopa k vázanosti soudu návrhem níže a odlišná stanoviska Milady Tomkové a Josefa Fialy, op. cit.

384 Bod 116, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

385 Bod 117, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

386 Odlišné stanovisko Milady Tomkové, op. cit.

ceny ve stravovacích službách byly v říjnu 2017 podle Českého statistického úřadu o 7,2 procenta vyšší než před rokem, což znamená inflaci.³⁸⁷

Ústavní soud evidenci tržeb však mírně podkopal. Hypotéza, že nález Pléna Ústavního soudu ze dne 12. prosince 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, cíle a prospěšnost evidence tržeb eliminoval, byla potvrzena. Jakkoliv je dobře, že evidence tržeb jako celek nebyla shledána jako protiústavní, především zrušení třetí a čtvrté fáze znamená nemožnost efektivní správy daní u velké skupiny poplatníků daně. Dochází k vytvoření nerovnosti mezi skupinami podnikatelů, kteří mají povinnost elektronicky evidovat tržby, a těmi, co takovou povinnost nemají.³⁸⁸ Tvrdí-li Ústavní soud, že „jedním ze znaků právního státu je i předvídatelnost a právní jistota“,³⁸⁹ pak konstatuji, že je to právě Ústavní soud, který tato pravidla porušil a cca tři a půl měsíce před náběhem třetí fáze evidence tržeb poslední dvě fáze zrušil. Ostatně soud sám si i protiřečí, když uvádí, že „by zrušení celého zákona o evidenci tržeb zasáhlo ústavně chráněné hodnoty předvídatelnosti práva a právní jistoty více než samotné vady v legislativním procesu.“³⁹⁰

Po zrušení části zákona o evidenci tržeb je třeba připravit novelu zákona, která by znamenala znovuzavedení povinnosti evidovat tržby pro všechny poplatníky daně tak, aby byla dodržena zásada rovnosti. V Poslanecké sněmovně bylo či aktuálně je projednáváno již šest souvisejících návrhů. První poslanecký návrh zákona požadoval, aby byla evidence tržeb zcela zrušena.³⁹¹ Byl zamítnut dne 23. ledna 2018. Druhý senátní návrh rozši-

³⁸⁷ MILER, M. EET ztížila restauracím a hospodám podvody. Majitelé přiznávají více tržeb, náklady přenesli na zákazníky vyššími cenami. *Hospodářské noviny* [online] [cit. 27. 7. 2018]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-65975740-cet-ztuzila-restauracim-a-hospodam-podvody-majitele-priznavaji-vice-trzeb-naklady-prenesli-na-zakazniky-vyssimi-cenami>

³⁸⁸ Srov. Odlišné stanovisko Josefa Filay, op. cit.: „Ústavní soud většinoum rozhodnutím odsunout náběh 3. a 4. fáze zavádění elektronické evidence tržeb (veden údajným zájmem ochránit před jejími negativními důsledky zákonem nijak nevymezenou, tj. vágní, skupinu ‚malých‘ příp. ‚středních‘ podnikatelů) vytvořil neakceptovatelnou nerovnost mezi množinou podnikatelů poskytujících ubytovací a stravovací služby a provozujících velkoobchod a maloobchod, na straně jedné, a množinou zbyvajících podnikatelů, pro které byla stanovena povinnost vést elektronickou evidenci tržeb od 1. 3. 2018, resp. 1. 6. 2018 (např. advokátů, lékařů, zemědělců, řemeslníků atd.), na straně druhé.“

³⁸⁹ Bod 118 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

³⁹⁰ Bod 121 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

³⁹¹ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 23. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=23 & CT1=0>

řoval výčet tržeb vyloučených z evidence o tržby poskytovatelů sociálních služeb, zdravotnických zařízení poskytujících ambulantní péči (s výjimkou zdravotnických zařízení poskytujících zdravotní péči v oborech klinická stomatologie, ortodontie, dentální hygienista, v zařízeních reprodukční medicíny a zařízeních lékařské péče) a zdravotnických zařízení poskytujících lůžkovou péči (s výjimkou zařízení lékařské péče).³⁹² Byl také zamítnut, a to 20. března 2018. Třetí, opět poslanecký návrh došel až do třetího čtení. Požadoval změnu ve vymezení subjektu evidence tržeb tak, aby jím byl pouze registrovaný plátc daně z přidané hodnoty.³⁹³ K zamítnutí došlo 13. června 2018. Ve stejný den pak vláda předložila Poslanecké sněmovně vlastní komplexní návrh novely zákona o evidenci tržeb.³⁹⁴ Další dva poslanecké návrhy byly podány později. Jeden chce za subjekt evidence tržeb stanovit poplatníka daně z příjmů fyzických osob nebo daně z příjmů právnických osob, pokud je plátcem daně z přidané hodnoty;³⁹⁵ druhý navrhuje zrušení evidence tržeb jako celku.³⁹⁶

Vládní návrh, který má asi jako jediný šanci projít, reaguje na výše analyzovanou judikaturu Ústavního soudu a dosavadní praktické poznatky správců daně a Ministerstva financí. Byl široce diskutován a považují jej obecně za zdařilý. Účinnost novely je předpokládána od prvního dne třetího kalendářního měsíce následujícího po dni nabytí účinnosti zákona, bez ohledu na to, z jaké činnosti budou tržby pocházet. Evidence tržeb tak dopadne na všechny poplatníky daně ve stejném čase a odpadnou jednotlivé fáze náběhu evidence tržeb.³⁹⁷

³⁹² POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 31. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=31 & CT1=0>

³⁹³ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 41. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=41 & CT1=0>

³⁹⁴ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 205. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=205 & CT1=0>

³⁹⁵ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 222. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online] [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=222 & CT1=0>

³⁹⁶ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 243. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online] [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=243 & CT1=0>

³⁹⁷ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 205, 2018, op. cit.

Z obsahového hlediska novela navrhuje např. zúžit okruh evidovaných tržeb pouze na tržby uskutečněné na území České republiky z důvodu efektivní kontroly a férové soutěže se zahraničními subjekty. S ohledem na komplexnost formálních náležitostí pro evidovanou tržbu po zrušení povinnosti evidování bezhotovostních plateb byly doplněny tržby uskutečněné prostřednictvím multisport karet a předplacených karet. Byla upravena pravidla pro nepřímé zastoupení a pro pověření k evidování tržeb. Rozšiřuje se výčet tržeb vyloučených z evidence (tržby z telekomunikačních služeb – nabití kreditu a čerpání nabitého kreditu, z hazardu, z letecké dopravy, pro nevidomé a hluchoslepé). Upravují se pravidla pro oznamování provozu, již dále nemusí být součástí účtenky DIČ obsahující rodné číslo.³⁹⁸

Nově se zavádí evidence tržeb ve zvláštním režimu pro právnické osoby – poskytovatele zdravotnických služeb a pro „malé“ subjekty (tzv. papírová evidence tržeb s využitím bloku účtenek). Malým subjektem se přitom rozumí fyzická osoba – neplátce daně z přidané hodnoty, s maximálně dvěma zaměstnanci, s vyšší příjmů nepřesahujících za dvanáct bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců 200 000 Kč a s předpokládanými budoucími příjmy ve dvanácti bezprostředně následujících kalendářních měsících nepřesahujícími 200 000 Kč. Papírová evidence bude možná na základě povolení správce daně vydaného na žádost poplatníka daně. Takový poplatník by měl mít povinnost vystavit účtenku z bloku účtenek a za každé čtvrtletí podat správci daně oznámení o tržbách.³⁹⁹

Předpokládám, že k tomuto bodu bude mezi zákonodárci probíhat největší diskuze a výsledkem bude kompromis, kterým se roční limit příjmů pro papírovou evidenci zvýší minimálně na 500 000 Kč. Jsem obecně odpůrcem jakéhokoliv limitu a domnívám se, že bude jen velmi obtížné predikovat budoucí vývoj příjmů. Také historické prokazování výše příjmů nebude přesné, neboť správce daně v mnoha případech nemá exaktní znalost o jejich výši a bude odkázán na tvrzení poplatníka (byť třeba přímo v daňovém přiznání). Vytrácí se tak ne jeden z cílů evidence tržeb, a to konkrétní zjištění výše příjmů, eliminace daňových úniků, eliminace nekalé soutěže, redukce šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní.

³⁹⁸ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 205, 2018, op. cit.

³⁹⁹ Ibid.

15.5 Doslov k vázanosti soudu návrhem – Martin Škop

Vázanost Ústavního soudu návrhem, resp. petitem je reflektována v odlišném stanovisku Milady Tomkové a Josefa Fialy k rozebíranému nálezu. Jak Ústavní soud opakovaně uvádí, je vázán rozsahem petitu a nikoli argumentací obsaženou v odůvodnění ústavní stížnosti. Nicméně, i argumentace má svůj význam, neboť ústavní stížnost by měla obsahovat alespoň nějakou relevantní argumentaci podporující či odůvodňující návrh. Tento závěr plyne i z ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 183/1992 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů. Zamysleme se nyní nad tím, zda je Ústavní soud vázán pouze rozsahem petitu, nebo je omezen i jeho zněním. V té souvislosti můžeme ponechat stranou argumentaci, že návrh by měl být řádně odůvodněn, neboť tomu se srozumitelně věnuje zmiňované odlišné stanovisko.

K vázanosti **rozsahem** návrhu (ústavní stížnosti) Ústavní soud disponuje poměrně bohatou judikaturou. Již v často zmiňovaném usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 21. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/94 se uvádí, že Ústavní soud je „*ve svém rozhodování rozsahem a obsahem podaného návrhu vázán a ve svém rozhodnutí z jeho hranic (ultra petítum) vykročit nemůže; stejně tak nemůže do posuzovaného textu zákona zasáhnout jinak než zrušujícím výrokem, takže jakákoliv úprava návrhového žádání zásahem Ústavního soudu je vyloučena.*“ Připomeňme také, že již v tomto usnesení se zmiňuje „ustálený názor Ústavního soudu“ v této věci. To, že nelze vykročit mimo rozsah, se uvádí také například v nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 69/06, nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06, nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01 (v něm se uvádí, že Ústavní soud je vázán petitem, který nelze překročit), nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 15/01 (i zde se zmiňuje, že Ústavní soud nemůže překročit hranice), či nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 11. 10. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 5/16. Výjimky představují korekce technického charakteru (např. nález Pléna Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, či již výše zmíněné nálezy sp. zn. Pl. ÚS 69/06 a sp. zn. Pl. ÚS 38/06)). Další výjimku představuje situace, kdy v důsledku zrušených ustanovení ztrácí jiná ustanovení význam či důvod

své normativní existence (viz např. nálezy Pléna Ústavního soudu ze dne 12. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 3/94). V těchto případech Ústavní soud pouze deklarativně konstatuje zánik, aniž by příslušná ustanovení (či právní předpisy) derogoval. Tyto případy (technická korekce návrhu a konsekventní derogace) jsou následkem působení základních pravidel konstrukce právního řádu.

Připomeňme si, že ve shora citovaných nálezech (jakož i v dalších srovnatelných nálezech) se hovoří o „rozsahu“ návrhu, který není možné překročit. A všimněme si také, že argumentace Ústavního soudu je v těchto bodech spíše méně rozsáhlá, otevírající více otázek, než zodpovídá. Jak je to však v případě nastalém nálezem sp. zn. Pl. ÚS 26/16, tedy že návrhovač navrhuje zrušení celého právního předpisu (v tomto případě zákona), alternativně jeho určité části, a Ústavní soud zruší části jiné. Pokud se přidržíme jazykového výkladu výše zmíněné judikatury Ústavního soudu, pak dospějeme k závěru, že tento postup je správný, neboť pokud někdo navrhuje zrušení celého zákona, lze zrušit jen jeho část: v takovém případě Ústavní soud vykonává svou pravomoc stále v mezích návrhu.⁴⁰⁰ K podobnému závěru dospějeme i použitím argumentu *a maiori ad minus* (je-li návrh rozsáhlejší, lze rozhodnout i méně rozsáhle).

S těmito argumenty bychom si však neměli vystačit. V úvahu totiž musíme vzít i princip dělby moci. Derogačními nálezy Ústavní soud zasahuje do moci zákonodárné. Tato extenze moci soudní je aprobována ústavně a představuje jeden z prvků demokratického právního státu. Na druhou stranu je však nezbytné, aby Ústavní soud svou pravomoc v tomto ohledu realizoval restriktivně a minimalizoval tak své zásahy do moci zákonodárné. To se mimo jiné projevuje tím, že má pravomoc pouze rušit právní předpisy (či zákony) a pouze na návrh a nikoli z vlastního uvážení (*ex officio*). V souladu s tímto přístupem by tak neměl být vázán pouze rozsahem, ale přímo zněním petitu. To zejména v těch případech, kdy je tento petit formulován alternativně (generální zrušení, nebo zrušení části). Ústavní soud by v takových případech neměl postupovat tak, že si vybere část z generální části petitu a rozhodne o zrušení části právního předpisu, jejíž zrušení nebyla výslovně navržena.

⁴⁰⁰ K podobnému závěru dospívá i Vojtěch Šimíček. ŠIMÍČEK, V. Je Ústavní soud vázán podaným návrhem? *Bulletin advokacie*, 1998, č. 9, s. 26. ISSN 1210-6348.

Bez ohledu na to, že je součástí generálního návrhu na zrušení celého právního předpisu, protože v opačném případě by došlo k výraznému narušení nezbytného předpokladu, tj. existence návrhu.

Ústavní soud sám svou rozhodovací činností limitoval své zásahy do legislativy, aby nedocházelo k příliš extenzivním zásahům do zákonodárné činnosti. To je nepřímo uvedeno např. v nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 23/04 nebo výslovně v bodě 53 nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 21/14. Použijeme-li výkladovou techniku *ad absurdum*, mohli bychom dospět k závěru, že jako úspěšná se může jevit strategie, kdy petent navrhne zrušení celého zákona, případně „jeho částí či částí“, aniž by tyto části (část) výslovně specifikoval.⁴⁰¹ K takovému závěru by postup aprobevaný nálezem sp. zn. Pl. ÚS 26/16 mohl směřovat. To závěr je však v rozporu s principem dělby moci, neboť tím získává Ústavní soud širokou pravomoc zasahovat do legislativního procesu (legislativy), takřka bez návrhu, či s velmi obecně formulovaným petitem. Takto obecně však abstraktní kontrola ústavnosti v Ústavě České republiky konstruována není. Otevíral by se tím také prostor pro svévoli, což je zcela jistě v rozporu s povinností státu řídit se vlastními pravidly (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2009, sp. zn. I. ÚS 385/07), neboť takovou pravomoc zákon ani Ústava Ústavnímu soudu nesvěřuje.

Lze také konstatovat, že i v případě Ústavního soudu se jedná o orgán veřejné moci, tedy o subjekt, jehož pravomoci by měly být vykládány restriktivně, tj. tak, aby nedocházelo k jejich nepřípustnému rozšiřování[□] mimo pravomoc výslovně upravenou zákonem. V judikatuře Ústavního soudu se tento předpoklad objevuje jako princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí (zásahů), či zásada zákonné licence a je relevantní pro všechny výkon veřejné moci (viz usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 29/16). I s ohledem na tento princip lze konstatovat, že široce chápaná doktrína vázanosti Ústavního soudu rozsahem petitu by měla být aplikována restriktivně. Použití jazykového výkladu bez přihlídnutí k systematickému uspořádání orgánů veřejné moci nemůže aprobevat situaci, ve které si Ústavní soud vybere pouze část zákona, který má být podle

⁴⁰¹ Doslovně tedy napíše, že navrhuje zrušení „zákona XY, nebo jeho částí.“ Nic jiného v petitu obsaženo nebude. Tento návrh není neurčitý, byť působí poněkud absurdně.

návrhu zrušen jako celek. Nadneseně řečeno, Ústavní soud totiž v tu chvíli již právo tvoří,⁴⁰² a neomezuje svou pravomoc čistě na derogaci. Extenze soudní moci do moci zákonodárné by v takovém případě byla příliš velká s nejasně danými mezemi.

Přestože na základě čistě jazykového výkladu judikatury Ústavního soudu, případně doplněnou technikou *a maiori ad minus*, můžeme dospět k závěru, že Ústavní soud je v případě abstraktní kontroly ústavnosti vázán pouze rozsahem petitu, a mohl tedy nálezem sp. zn. Pl. ÚS 26/16 zrušit i ty části zákona, jejichž zrušení nebylo výslovně navrženo, není tento závěr správný. Ústavní soud v tomto nálezu nenabízí dostatek argumentů odůvodňujících tento postup. Při zohlednění systematiky práva, principu dělby moci, a omezenosti veřejné moci, bychom naopak měli trvat na tom, že Ústavní soud nemůže kreativně vyjímát z návrhu pouze určité části, jejichž derogace nebyla výslovně navržena. Doplňme také, že takové omezení nijak nepoškozuje navrhovatele na jejich právech, neboť jim možnost podat návrh na zrušení jiných částí příslušného zákona stále zůstává.

⁴⁰² Chápejme to skutečně nadneseně – zrušením toho správného slova může dojít ke změně, a ne jen ke zrušení. Odlišení čistého zrušení a kreativní změny je však obtížné a asi nelze stanovit jasné hranice, které by – v určitých případech – nevyvolávaly spory. Každopádně, i vzhledem k této skutečnosti, je nutné jakoukoli pravomoc aplikovat restriktivně.

16 OKAMŽIK ZJIŠTĚNÍ MANKA JAKO ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ

16.1 Úvod

Podnikatelé mají řadu povinností souvisejících s financemi podléhajících různým zákonným režimům, které se více či méně prolínají. Jednou z těchto povinností je řádné vedení účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Ten stanovuje způsob, jakým má být vedeno, způsoby a lhůty provedení inventarizací a jiné. Podnikatel má také daňové povinnosti – typicky povinnost k odvedení daně z příjmů fyzických a právnických osob a daně z přidané hodnoty. Jednotlivé daňové zákony pak upravují předmět jednotlivých daní. Je zřejmé, že určit daň, která má být odvedena do státního rozpočtu, není za absence řádného účetnictví podnikatele možná. Do účetnictví se zahrnují veškeré příjmy, výdaje, náklady, jakož i další položky. Které z těchto položek jsou pak předmětem daně z přidané hodnoty určuje zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Je také dobře možné, aby za takové zdanitelné plnění bylo považováno zjištěné manko na skladových zásobách.

Mankem se rozumí inventarizační rozdíl mezi účetním stavem sledované veličiny, a jeho skutečným stavem, který byl při inventarizaci zjištěn oproti účetnímu nižší.⁴⁰³ Kromě zákona o účetnictví obsahují legální definici manka i některé daňové zákony, zákon o dani z přidané hodnoty však nikoliv. Jedná se o jev v podnikatelském prostředí zcela přirozený, kdy vlivem nějaké nezjištěné události dojde ke snížení zásob, s nimiž podnikatel ve svém účetnictví počítá.

Zjištěné manko také musí být zahrnuto v přiznání k dani z přidané hodnoty. Problém však tkví ve skutečnosti, že úprava zákona o účetnictví dovoluje provést inventuru zdaňovaného zboží i několik měsíců po lhůtě k podání průběžného daňového přiznání. Zákon o dani z přidané hodnoty však vyžaduje zahrnutí manka již do přiznání podaného před jeho faktickým zjištěním. Každý ze zákonů přičítá relevantní určení vzniku manka jinému okamžiku.

⁴⁰³ Srov. § 30 odst. 10 písm. a) zákona o účetnictví.

Tato kapitola rozebere judikaturu zabývající se touto nejasností a pokusí se potvrdit či vyvrátit hypotézu, že za den uskutečnění zdanitelného plnění v případě manka nelze považovat pouze rozvahový den.

16.2 Judikatura

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 11. 2014, č. j. 4 Afs 183/2014-42 pojednává o této interpretační otázce: je u manka den uskutečnění zdanitelného plnění dnem, kdy bylo skutečně zjištěno při provádění inventarizace, anebo dnem, který je v účetní závěrce označen jako den rozvahový?

V tomto případě bylo stěžovateli eD system Czech, a. s. vyměřeno penále ve výši 274 185 Kč a doměřena daň 1 370 926 Kč z důvodu neodvedení daně z manka v příslušném zdaňovacím období. Společnost eD system, a. s. ve svém odvolání vysvětlila, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění by v případě tohoto manka neměl být den rozvahový, tj. 31. 3. 2009, nýbrž den, kdy bylo po provedení inventarizace vyhotoveno konečné vyčíslení a zúčtování (9. 5. 2009), když v květnovém přiznání k dani z přidané hodnoty byl zjištěný rozdíl řádně zapracován.⁴⁰⁴

Zákon o účetnictví v tehdejší znění umožňoval provést fyzickou kontrolu stavu skladových zásob *v době posledních čtyř měsíců účetního období do konce prvního měsíce následujícího účetního období*.⁴⁰⁵ Společnost eD system Czech, a. s. tak postupovala zcela v souladu s právními předpisy. Žalované Odvolací finanční ředitelství v Brně namítalo, že pro takové případy existuje institut dodatečného daňového tvrzení.⁴⁰⁶ Nelze však po subjektu, který poctivě dodržuje své zákonné povinnosti tak, jak zákon ukládá, požadovat dodatečné přiznání k dani a nesení nákladů, které s ním souvisí.

16.2.1 Rozsudek Krajského soud v Ostravě

Krajský soud se zcela ztotožnil se závěry správce daně a Odvolacího finančního ředitelství, a sice že dnem uskutečnění zdanitelného plnění je vždy rozvahový den. Vycházel z toho, že účetní závěrka je podle § 29 odst. 1

⁴⁰⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 11. 2014, č. j. 4 Afs 183/2014-42.

⁴⁰⁵ Srov. § 30 odst. 4 zákona o účetnictví, ve znění do 31. 7. 2009.

⁴⁰⁶ 4 Afs 183/2014-42, op. cit.

a § 19 odst. 1 zákona o účetnictví (v tehdejší znění) sestavována k rozvahovému dni. Dle jeho výkladu tak měl být vznik manka přičten k tomuto dni bez ohledu na čas skutečného provedení fyzické inventarizace.

V případě zjištění manka až po rozvahovém dni měl stěžovatel výsledky přizpůsobit stavu k rozvahovému dni – to znamená tvrdit jej prostřednictvím dodatečného priznání. Dle názoru krajského soudu měl stěžovatel tyto následky předvídat a činnost směřovat tak, aby se jim případně vyhnul.⁴⁰⁷

16.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Společnost eD system Czech, a. s. v kasační stížnosti tvrdí, že „nelze směřovat zúčtování manka v účetnictví a podání daňového priznání ke dani z přidané hodnoty.“⁴⁰⁸

Poukazuje na to, že je nereálné, aby byla daň v priznání za dané období vyčíslena i s mankem, které tou dobou ještě nebylo zjištěno. V rámci dílčí daňové kontroly namítal, že zjištění manka není dodáním zboží ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Dále poukazuje na rozdíl mezi dnem zjištění inventarizačních rozdílů a dnem, k němuž se tyto rozdíly dopočítávají. Krajský soud nesprávně předpokládá povinnost subjektu daně znát všechny rozhodné skutečnosti již ke dni podání daňového priznání, nezohledňuje však skutečnou splnitelnost takového požadavku.

Odvolací finanční ředitelství se opět obhájí možností stěžovatele podat dodatečné daňové tvrzení, pokud jsou rozhodné okolnosti zjištěny až po uplynutí lhůty k podání řádného priznání k dani z přidané hodnoty. Odkazuje také na usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02, který svědčí jeho závěrům o tom, že za den uskutečnění zdanitelného plnění se považuje den rozvahový.⁴⁰⁹ Krajský soud jednoznačně zastal tento názor.

Nejvyšší správní soud shrnul, že podle ustálené judikatury manko dani z přidané hodnoty podléhá, existují však určité výjimky – např. v případě krádeže nebo nahodilého zničení zboží. K otázce určení okamžiku vzniku manka jako dne uskutečnění zdanitelného zdanění se vyjádřil následovně.

⁴⁰⁷ 4 Afs 183/2014-42, op. cit.

⁴⁰⁸ Ibid.

⁴⁰⁹ Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02.

Nejdříve popsal proces inventarizace a jejích pravidel. Potvrdil, že zákon o účetnictví ji skutečně dovoluje provést i v průběhu účetního období, tedy i v období definovaném výše. Je třeba prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne. Následně citoval Český účetní standard pro podnikatele, jehož výklad zcela podpořil právní názor stěžovatele. Také konstatoval, že jedním z účelů vedení účetnictví podle příslušného zákona je mj. vytvoření podkladů pro určení daňových povinností subjektu.

Při rozhodování byla uvážena reálná nemožnost určení přesného okamžiku vzniku manka, jelikož se jedná o událost zcela nezávislou na vůli subjektu. Dle zákona o dani z přidané hodnoty je čas uskutečnění zdanitelného plnění stanoven faktickou operací. Účetní zákon jednak vymezuje období, kdy může být inventarizace prováděna, stanovuje její pravidla (o manku se účtuje k okamžiku jeho zjištění),⁴¹⁰ a také určí okamžik, kdy je účetně vyčíslena.

S ohledem na vše shora uvedené Nejvyšší správní soud v této věci zrušil rozhodnutí krajského soudu a vrátil mu jej k dalšímu řízení s odůvodněním, že pokud subjekt dodrží veškeré povinnosti dané zákonem, nemůže po něm být vyžadováno provedení dodatečného úkonu spojeného s dalšími povinnostmi, které mají sankční charakter, jako je dodatečné daňové tvrzení.⁴¹¹

16.3 Analýza zákonného textu

Zákon o dani z přidané hodnoty ve svém § 2 definuje předmět daně, tj. zdanitelné plnění. Jde o takové dodání zboží nebo poskytnutí služby podnikatelským subjektem za úplatu, pořízení zboží nebo dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku, které není od daně osvobozeno.⁴¹² Ustanovení § 2a zákona o dani z přidané hodnoty pak doplňuje vymezení předmětu daně negativně. Podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se za dodání zboží považuje i „*použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.*“ Manko vzniklé jinak, než krádeží či zničením, jako náhrada zaměstnancům na základě dohody o hmotné odpovědnosti, jako přirozený úbytek nebo záměnou obdobných zásob, které je možné

⁴¹⁰ 4 Afs 183/2014-42, op. cit.

⁴¹¹ Ibid.

⁴¹² Jednotlivá plnění jsou pak blíže charakterizována v § 13-20 zákona o dani z přidané hodnoty.

započíst na úbytek,⁴¹³ může být podřazeno pod toto ustanovení. Jakoukoliv definici manka bychom v zákoně o dani z přidané hodnoty hledali marně.⁴¹⁴

Důkazní břemeno ohledně charakteru manka leží na plátcí. Nedokáže-li prokázat, že zboží použil ke své ekonomické činnosti nebo že ke vzniku manka došlo jedním z uvedených způsobů, bude jej správce daně považovat za položku podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.⁴¹⁵

Pokud tedy budeme s mankem operovat tímto způsobem, budeme zkoumat ustanovení § 21 zákona, na základě kterého bychom mu měli být schopni přiřadit správný okamžik vzniku. Citované ustanovení však předpokládá znalost plátce o nakládání se zbožím, nepředvídá tedy neurčitelnost okamžiku vzniku manka, které je fakticky zjištělé teprve při inventarizaci.

Znění zákona o účetnictví účinné od začátku roku 2018 upravuje povinnosti související s inventarizací majetku a závazků v § 29–30. Obsahuje pravidla týkající se jak jejího průběhu, tak také období, kdy má být prováděna.

Ustanovení § 30 odst. 4 stanoví, že cílem provádění inventarizace je zjištění skutečného stavu oproti účetnímu a „*mohou dokončit zjišťování skutečného stavu podle účetních záznamů, které prokazují přírůstky a úbytky majetku a závazků, které nastaly mezi tímto dnem a rozvahovým dnem.*“ Přitom platí pravidlo diskutované v rozebíraném rozhodnutí – inventura může být ukončena nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni.⁴¹⁶ Pokud tohle ustanovení prošlo novelami beze změn přesto, že v minulosti působilo problematically, svědčí to závěru Nejvyššího správního soudu o jeho správnosti. Protože je inventura náročným úkonem, který vyžaduje vysokou míru pečlivosti, může zabrat více času, což zde zákonodárce zohlednil.

Podání daňového přiznání se řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V případě, který naznačovalo Odvolací finanční ředitelství a krajský soud, by po zjištění manka ve skladových zásobách až po podání řádného daňového přiznání

⁴¹³ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2009 č. j. 1 Afs 51/2009-67.

⁴¹⁴ HAUZAROVÁ, M. Manka a škody v účetnictví a daních. *STORMW/ARE* [online] [cit. 8. 7. 2018]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/manka-a-skody-v-ucetnictvi-a-danich>

⁴¹⁵ BURDA, Z. Nad judikaturou z oblasti manka a škod. *Daně a právo v praxi* [online] [cit. 8. 8. 2018]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d7978v10631-nad-judikaturou-z-oblasti-manka-a-skod/?search_query=

⁴¹⁶ 4 Afs 183/2014-42, op. cit.

bylo nutno podat ještě to dodatečné podle § 141 daňového řádu, s čímž jsou však spojeny další náklady. Nepodá-li plátce dodatečné daňové tvrzení a bude-li při daňové kontrole zjištěno, že tak učinit měl, bude mu vyměřeno penále ve výši až 20% z doměřené částky.⁴¹⁷ Povinnost podat dodatečné přiznání k dani musí být splněna do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém subjekt zjistil, že daň měla být vyšší.⁴¹⁸

16.4 Syntéza poznatků a závěr

Je zřejmé, že současná úprava jednotlivých režimů si neodporuje, avšak problém stále neřeší. Plátce skutečně není schopen určit, kdy zjištěné manko vzniklo, a tedy zda mu vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání, neboť manko náleží do předmětu daně z předchozího období, anebo zda vzniklo až po podání řádného tvrzení, a tedy je zdanitelné až v období dalším.

Důležitý pojem je den uskutečnění zdanitelného plnění. Jedná se o den, kdy plátcí daně vznikne povinnost přiznat daň.⁴¹⁹ Toto označení je vcelku neurčité, je proto v zákoně dále upřesněno a rozvinuto v následujících ustanoveních. Obvykle se určuje podle údaje na vystaveném dokladu nebo na základě rámcové smlouvy, je však zřejmé, že v případě nahodilých manek nebude takový dokument k dispozici. Až do vydání rozebíraného rozhodnutí Nejvyšším správním soudem byl za den uskutečnění zdanitelného plnění u manka považován rozvahový den. Postup tak byl vcelku jasný – protože je známý konkrétní den, který je považován za jeho vznik, nevznikají pochyby o povinnosti podat daňové přiznání. Je sice pravdou, že s tím vzniknou dodatečné náklady, avšak v opačném případě hrozí vyměření penále.

Po rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nelze za den uskutečnění manka jako zdanitelného plnění vždy považovat tento den. Tato interpretace více vyhovuje plátcí, který se v případě určení tohoto dne až k dalšímu období vyhne nákladům za podání dodatečného daňového tvrzení. S touto „možností výběru období“ plátce však nastává určitá právní nejistota, kdy již

⁴¹⁷ Srov. § 251 daňového řádu.

⁴¹⁸ 4 Afs 183/2014-42, op. cit.

⁴¹⁹ Srov. § 20a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

není možné okamžitě vzniku manka určit ani fakticky, ale ani prostřednictvím právní domněnky.

Je pravdou, že relevantní zákony jsou nejednotné a činí tak situaci komplikovanější pro plátce. To však není důvodem pro její označení za nevhodnou. Souhlasím s názorem společnosti eD system Czech, a. s., že pokud při svém jednání postupuje plně v souladu s platnou právní úpravou, neměl by být „trestán“ vznikem nákladů nad rámec řádného daňového přiznání. V celkovém kontextu však nepovažuji rozhodnutí Nejvyššího správního soudu za správné. Jak již bylo řečeno výše, otevírá se prostor pro právní nejistotu z důvodu neexistence pravidla, podle kterého by šlo rozhodný den určit.

Právní úprava postrádá jednoznačné vodítko, podle kterého v obdobných případech postupovat. Pokud není možné po plátcích požadovat náklady spojené s dodatečným daňovým tvrzením, je třeba alespoň zajistit, aby věděl, do kterého zdaňovacího období má zjištěné manko zahrnout. Odlišný charakter manka od všech ostatních plnění nabízí možnost zavedení takového pravidla, kdy by za den uskutečnění zdanitelného plnění byl den, kdy plátce manko zjistil. Bylo by tak odtrženo od dalších zásob podléhajících inventarizaci, práce s ním by však byla jednoduchá a přehledná a nevznikal by problém s jeho nezařaditelností do příslušného zdaňovacího období, a ani by plátcům nevznikaly dodatečné náklady.

ČÁST PÁTÁ – VYBRANÉ ASPEKTY SPRÁVY PŘÍMÝCH DANÍ

17 ŽÁDOST O PRODLOUŽENÍ LHŮTY K PROVEDENÍ ÚKONU

17.1 Úvod

Počítání času a navazující instituty jsou významným prvkem jakéhokoliv, nejen daňového řízení. I když by se na první pohled mohlo zdát, že nemají zásadní význam, umožňují naplňovat zásady správy daní (např. zásada rychlosti, hospodárnosti)⁴²⁰ a směřují k naplnění základního cíle správy daní, tj. vyměřit a vybrat daň.⁴²¹ Dále přispívají ke zvýšení právní jistoty daňových subjektů, protože daňové řízení a jeho jednotlivé instituty řádně ohraničují v čase a stanoví tak mantinely, ve kterých se můžou správce daně a daňový subjekt pohybovat.⁴²²

Tato kapitola se zabývá institutem žádosti daňového subjektu, případně i jiné osoby zúčastněné na správě daní, o prodloužení lhůty. Jejím cílem je popsat základní podmínky, které musí být naplněny, aby mohlo dojít k prodloužení stanovené lhůty. Kapitola vychází z hypotézy, že jedinou podmínku, kterou správce daně zkoumá u žádosti o prodloužení procesní lhůty stanovené správcem daně, jsou závažné důvody, které posunutí termínu odůvodňují.

17.2 Judikatura

Správce daně doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty. Své rozhodnutí správce daně odůvodnil tím, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění, jež měla spočívat v dodání reklamy umístěné na automobilech. Daňový subjekt podal proti platebním výměrům odvolání. Správce

⁴²⁰ § 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

⁴²¹ § 1 odst. 2 daňového řádu.

⁴²² Srov. prekluzivní lhůta pro stanovení daně a lhůta pro placení (vymáhání daně) – § 148 a 160 daňového řádu.

daně v průběhu odvolacího řízení provedl dokazování výsledkem svědků. Záznam o hodnocení důkazů předal daňovému subjektu u ústního jednání dne 27. listopadu 2014. Daňový subjekt měl možnost se k závěrům správce daně vyjádřit do deseti dnů ode dne doručení výzvy (do 8. prosince 2014, jelikož 7. prosince 2014 bylo pondělí). Daňový subjekt požádal druhý den (28. listopadu 2014) správce daně o prodloužení lhůty k vyjádření o patnáct dnů (tj. do 22. prosince 2014). Správce daně žádosti daňového subjektu o prodloužení lhůty částečně vyhověl (rozhodnutí ze dne 2. prosince 2014), prodloužil ji do 17. prosince 2014 (tj. o devět dnů). Rozhodnutí o prodloužení lhůty bylo daňovému subjektu doručeno dne 12. prosince 2014. Správce daně vydal rozhodnutí dne 19. prosince 2014. Vyjádření daňového subjektu bylo správci daně doručeno až 22. prosince 2014.⁴²³

17.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Daňový subjekt napadl u správního soudu rozhodnutí správce dně ze dne 19. 12. 2014 s odůvodněním, že rozhodnutí je nezákonné, neboť řízení, které mu předcházelo, je postiženo nezhojitelnou procesní vadou. Podle daňového subjektu měla lhůta pro vyjádření podle § 36 odst. 3 daňového řádu uplynout až 22. prosince 2014, kdy bylo správci daně skutečně doručeno vyjádření daňového subjektu. Daňový subjekt ve své argumentaci poukázal i na poučení, které bylo uvedeno v rozhodnutí správce daně, kterým došlo k prodloužení lhůty k vyjádření: „*je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty*“.⁴²⁴

Správce daně nesouhlasil s argumentací daňového subjektu. Domníval se, že § 36 odst. 3 daňového řádu stanoví, že „*prodloužení lhůty v důsledku pozdního oznámení rozhodnutí o prodloužení lhůty nastává až tehdy, pokud je rozhodnutí, kterým je lhůta prodloužována, oznámeno až po uplynutí nově stanoveného konce lhůty*“.⁴²⁵ V tomto případě tomu tak nebylo. Rozhodnutí o prodloužení lhůty bylo daňovému subjektu doručeno před uplynutím lhůty k vyjádření.⁴²⁵

⁴²³ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 23/2015-112. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31.

⁴²⁴ 62 Af 23/2015-112, op. cit.

⁴²⁵ Ibid.

Krajský soud zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu a vrátil věc k dalšímu řízení. Krajský soud se ztotožnil s námitkou daňového subjektu a věc uzavřel s tím, že lhůta k vyjádření uplynula dne 22. prosince 2014 a správce daně měl vydat rozhodnutí o odvolání až po jejím uplynutí. Tím, že správce daně vydal rozhodnutí o odvolání už 19. prosince 2014, porušil procesní právo daňového subjektu vyjádřit se k doplněnému skutkovému stavu podle § 115 odst. 2 daňového řádu.⁴²⁶

17.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Odvolací orgán podal kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu zejména s odůvodněním, že podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze lhůtu k vyjádření prodloužit na základě žádosti ve smyslu § 36 odst. 1 a 5 daňového řádu, protože se jedná o tzv. zákonnou, ne správcovskou lhůtu a jde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.⁴²⁷

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl pro její nedůvodnost. Podle Nejvyššího správního soudu je lhůta stanovená v § 115 odst. 2 daňového řádu typickým příkladem správcovské lhůty. Ve vztahu k aplikaci § 36 odst. 5 daňového řádu Nejvyšší správní soud uvedl, že podmínka zániku práva se vztahuje jen k zániku hmotného, ne procesního práva. Pokud by se § 36 odst. 5 měl týkat i zániku procesní práva, nebylo by ustanovení aplikovatelné. Uplynutím procesní lhůty vždy nezbytně dochází k zániku procesního práva tj. práva učinit konkrétní procesní úkon. Dále Nejvyšší správní soud poukázal na novelu daňového řádu, která s účinností od 1. března 2011 odstranila dovětek původně uvedený v § 115 odst. 3 daňového řádu, který znemožňoval správci daně prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně k vyjádření.⁴²⁸

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s rozsudkem Krajského soudu. Správce daně měl aplikovat § 36 odst. 3 daňového řádu, které stanoví: „*je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty*“. Jelikož bylo rozhodnutí o prodloužení lhůty doručeno, tj. oznámeno

⁴²⁶ 62 Af 23/2015-112, op. cit.

⁴²⁷ 1 Afs 321/2016-31, op. cit.

⁴²⁸ Ibid.

12. prosince 2014 a zbývalo z původní lhůty devět dnů, lhůta pro vyjádření podle § 36 odst. 3 daňového řádu uplynula devět dní ode dne doručení rozhodnutí, tj. v pondělí 22. prosince 2014. Správce daně neměl rozhodnutí o odvolání vydat před uplynutím této lhůty. Správce daně svým počínáním krátil právo daňového subjektu se vyjádřit k dokazování doplněnému v rámci odvolacího řízení.⁴²⁹

17.3 Analýza zákonného textu

S ohledem na zásady, na nichž je vystavěn daňový řád, má daňový subjekt podle § 115 odst. 2 právo seznámit se a zejména vyjádřit se k novým skutečnostem, které správce daně (odvolací orgán) zjistil při provádění dokazování v rámci odvolacího řízení a k důkazům, které je prokazují. Tomu odpovídají povinnosti správce daně a) seznámit daňový subjekt s novými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, b) umožnit daňovému subjektu se vyjádřit k novým skutečnostem a důkazům a c) stanovit daňovému subjektu lhůtu. Lhůta může být správcem daně stanovena v délce maximálně patnáct dnů. Novela daňového řádu, která byla provedena zákonem č. 30/2001 Sb., umožňuje správci daně lhůtu k vyjádření prodloužit na základě žádosti daňového subjektu v souladu s § 36 daňového řádu.

Institut žádosti o prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu má za cíl umožnit daňovému subjektu dostatečnou přípravu pro obhájení svých zájmů. Obecně lze o prodloužení lhůty požádat jak u lhůt stanovených zákonem (zákonné lhůty), tak u lhůt, které stanovuje správce daně (na základě konkrétní nebo obecné pravomoci). V případě zákonných lhůt daňový řád obsahuje omezení, že prodloužení musí zákon výslovně dovolit. Ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu zakotvuje další podmínku, která musí být správcem daně zkoumána při posuzování žádosti o prodloužení lhůty. Lhůtu nelze prodloužit v případě, že s ní zákon spojuje zánik práva. Podle Baxova komentáře⁴³⁰ je i správcovská lhůta stanovena v § 115 k vyjádření se k novým skutečnostem a důkazům, které je prokazují v rámci odvolacího řízení, lhůtou, se kterou zákon spojuje zánik práva. V tomto případě zaniká

⁴²⁹ 1 Afs 321/2016-31, op. cit.

⁴³⁰ BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

právo navrhopvat provedení dalších důkazů, resp. v případě jejich provedení k nim musí být správcem daně přihlíženo.⁴³¹

Ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu upravuje určité právní záruky, které mají za cíl chránit právo daňového subjektu na řádnou obhajobu svých zájmů a na druhou stranu vytvářet tlak na správce daně k rychlému rozhodování. První zárukou je právní fikce souhlasu správce daně s prodloužením lhůty v případě, že rozhodnutí o prodloužení žádosti není vydáno do třiceti dnů ode dne doručení žádosti daňového subjektu. Druhá záruka reaguje na situaci, kdy je rozhodnutí správce daně o prodloužení lhůty doručeno až po uplynutí lhůty, která je předmětem žádosti (a nutno dodat, že žádosti nebylo plně vyhověno). V tomto případě daňový řád stanoví, že se lhůta automaticky prodlužuje o dobu, která zbývala v době podání žádosti do uplynutí původní lhůty. Pokud jsou tyto podmínky naplněny, prodlužuje se lhůta *ex lege*.

Fikce rozhodnutí, resp. souhlasu s prodloužením lhůty se v daňovém řádu objevuje také s ohledem na zásadu hospodárnosti, kdy správce daně v případě první žádosti musí vyhovět, což zejména v případě žádostí o krátké prodloužení lhůty, či žádosti o relativně krátké prodloužení lhůty podané těsně před uplynutím původní lhůty, bude mít za následek s ohledem na zkoumanou zákonnou úpravu faktickou nemožnost správce daně rozhodnout jinak, nežli s prodloužením fakticky souhlasit, neboť nebude prakticky a technicky schopen v krátké lhůtě vydat rozhodnutí, ale hlavně jej oznámit. Proto ustanovení je v zásadě konstruováno tak, že v případě plného souhlasu s žádostí není třeba *de facto* rozhodnutí vydávat a nastoupí fikce souhlasu, v případě částečného souhlasu/nesouhlasu správce daně zákon stanoví s ohledem na právní jistotu daňového subjektu, že v den doručení rozhodnutí o novém stanovení lhůty bude mít vždy minimálně tolik dnů na splnění povinností, kolik chybělo v momentě, kdy žádost podával, do uplynutí původní lhůty. Vydávání souhlasných rozhodnutí, případně i nesouhlasných, jako v našem případě, je zbytečné a neefektivní. Daňový subjekt v tomto případě celkem šikovně využil svých procesních práv. Správce daně na žádost zareagoval

⁴³¹ 1 AfS 321/2016-31, op. cit.; BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

neprodleně, vydal rozhodnutí druhý pracovní den po podání žádosti. Daňový subjekt však nespěchal s vyzvednutím zásilky, když k němu putovala od 3. prosince do 12. prosince a doručení nastalo těsně před případnou fikcí doručení. A jelikož zná právní úpravu, byl si vědom, že ačkoli bude rozhodnutí správce daně jakékoli, lhůta neskončí dříve než devět dnů (tolik zbývalo do uplynutí původní lhůty v momentě podání žádosti, jelikož byla podána hned druhý den) od doručení nového rozhodnutí.

Je tedy otázkou, proč správce daně vůbec takto zbrkle reagoval. Pokud by nereagoval a „ušetril“ úkon, a výsledkem by byl stejný konec běhu lhůty. Toto měl efektivní správce daně předpokládat. Z celé situace by se dalo dovodit, že měl zájem na urychleném vyřešení odvolání a pravomocném stanovení daně, aby mu neutekla lhůta pro stanovení daně.

17.4 Syntéza poznatků a závěr

Podstatou analyzovaných rozhodnutí správních soudů v případě žádosti daňového subjektu o prodloužení lhůty je otázka, zda je možné prodloužit lhůtu stanovenou podle § 115 odst. 2 daňového řádu správcem daně k vyjádření se k novým skutečnostem a důkazům, které je prokazují zjištěným v navazujícím odvolacím řízení.

Správce daně v analyzovaném rozhodnutí vycházel z výkladu, že lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou zákonnou, tj. lhůtou, která může být správcem daně prodloužena jen v případě, že tak stanoví zákon. V tomto případě Krajský soud v Brně i Nejvyšší správní soud se společně s komentáři k daňovému řádu shodují v tom, že lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu je typickou správcovskou lhůtou, tzn. lhůtou, kterou stanoví správce daně, v tomto případě na základě výslovného zákonného zmocnění.⁴³²

Dále správce daně dovodil, že lhůta stanovená podle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůta, se kterou je spojen zánik práva, tudíž lhůta, která nemůže být podle § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužena. V tomto případě Nejvyšší správní soud dovozuje, že omezení stanovené v § 36 odst. 5 daňového řádu

⁴³² 1 Afs 321/2016-31, op. cit.; LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 131; BAŤA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

se vztahuje pouze k zániku hmotných práv, protože v případě práv procesních, by takové ustanovení postrádalo smysl a nebylo by aplikovatelné.⁴³³ S tímto výkladem je nutné se ztotožnit. Procesní právo daňového subjektu, které je spojeno s určitou lhůtou, musí vždy nutně zaniknout v případě, že nebude ve stanovené lhůtě uplatněno. Jde o podstatu institutu lhůt v rámci daňového řízení. Cílem je dosáhnout maximální efektivitu daňového řízení, tj. časově ho ohraničit tak, aby mohl být naplněn jeho základní cíl (vyměřit a vybrat daň)⁴³⁴ a byly přitom v maximální míře chráněny i práva a zájmy daňového subjektu. Proto nelze souhlasit s názorem uvedeným v Baxově komentáři k daňovému řádu,⁴³⁵ že podle § 36 odst. 5 daňového řádu nelze lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit s odkazem na skutečnost, že s ní zákon spojuje zánik práva daňového subjektu navrhopat provedení dalších důkazů. Navíc s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů není správce daně vázán návrhem daňového subjektu.⁴³⁶ Právo daňového subjektu navrhopat důkazy proto pořád existuje, nicméně se v důsledku uplynutí lhůty významně oslabuje.

Hypotéza stanovená v úvodu této kapitoly byla potvrzena. Jedinou podmínku, kterou správce daně zkoumá u žádosti o prodloužení procesní lhůty stanovené správcem daně, jsou závažné důvody, které posunutí termínu odůvodňují. V případě procesních lhůt totiž nelze aplikovat omezení podle § 36 odst. 5 daňového řádu.

⁴³³ 1 Afs 321/2016-31, op. cit.

⁴³⁴ § 1 odst. 2 daňového řádu.

⁴³⁵ BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁴³⁶ 1 Afs 321/2016-31, op. cit.

18 DAŇOVÁ KONTROLA – NEZÁKONNÝ ZÁSAH

18.1 Úvod

Tato kapitola je zaměřena na problematiku možnosti, resp. rozsahu použití správního uvážení správce daně v rámci daňového řízení při volbě prostředků a nástrojů k zajištění cíle správy daní, tj. správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.⁴³⁷

Výsledkem níže citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR je konstatování nezákonnosti daňové kontroly. Jak by se mohlo na první pohled zdát, problém nebyl, jako dříve mnohokrát, v nesprávném postupu správce daně při zahájení daňové kontroly, vymezení jejího rozsahu, délce kontroly atd. V tomto případě se jednalo o skutečnost, zda neměl správce daně postupovat jinak, resp. zda neměl využít mírnějších postupů, než přistoupil k daňové kontrole. Jedná se tak výklad § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tzn., zda měl správce daně působit ještě na daňový subjekt řekněme v rámci klientského přístupu a upozornit ho (ačkoli daňový subjekt byl již v prodlení se stanovením daně v řádné výši; daňový subjekt daň stanovil, avšak bylo podezření, že v nesprávné výši).

Nejvyšší správní soud řešil otázku, resp. snažil se vymezit velmi tenkou hranici, kdy má správce daně vyzývat daňový subjekt ke splnění povinností dodatečně a kdy má zvolit jiný postup, v podstatě tvrdší, mocenský, a opatřit si údaje sám, aby mohl daň vyměřit za daňový subjekt. V prvním případě správce daně bdí nad blahem jedince a upozorňuje nepozorného adresáta autoaplikační právní normy, což stojí nemalé peníze, a platí to samozřejmě ze „svých“ daní ostatní poctivé či nezapomětlivé, resp. bdělé daňové subjekty. V rozhodnutí se soud odvolává také na základní cíl správy daní, avšak zabezpečení úhrady je nedostatečně akcentováno.

Problémem, a tedy i důvodem pro řešení výše uvedeného jsou samozřejmě následky neřádného postupu daňového subjektu, které v určitém slova smyslu, může záviset na rozhodnutí správce daně, zda vyzve, či zahájí

⁴³⁷ § 1 odst. 2 daňového řádu.

kontrolu. Tj. *de facto* určení zda bude či nebude předeepsáno z doměřené daně penále podle § 251 daňového řádu.

V praxi bude samozřejmě důležité, zda takovéto pochybení bude jednorázové, či opakující se. To souvisí s další otázkou, a to kategorizování daňových subjektů, což by byla problematika na samostatnou práci, a motivování jedněch, případně penalizování druhých. Co je jedno a to samé ve své podstatě, záleží pouze na úhlu pohledu. V Maďarsku přistoupili k systému motivace, avšak je otázkou jak se vyvine, kam se posune, a jak na to budou reagovat subjekty, které žádné výhody nebudou mít, budou tvrdit, že jsou sankcionovány. Třeba tím, že fakticky bude větší pravděpodobnost, že k nim přijde správce daně na daňovou kontrolu. Navíc v průběhu fungování takového motivačního systému (samozřejmě bude záviset na jeho konkrétním nastavení) musí nutně dojít k tomu, že původně všichni budou zařazeni v kategorii 0. Pokud budou plnit řádně, budou postupovat do kategorie 1, 2, atd. Lze se domnívat, že takovýchto subjektů je většina, takže v kategorii 0 zůstanou ti, kteří neplní řádně, a *de facto* tato skupina odpovídá skupině, která by do ní mohla být zařazena na základě jiného kritéria, opačného, tj. neplnění svých povinností.

Daňová kontrola se řešila v mnoha rozhodnutích. Např. co se týče možnosti správce daně zahájit daňovou kontrolu lze uvést nálezný Ústavního soudu ČR ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11, kde bylo konstatováno, po dřívějších rozdílných názorech soudů, že daňovou kontrolu je možné zahájit správcem daně i bez konkrétně formulovaných důvodů a podezření.

18.2 Judikatura

S ohledem na možný nezákonný zásah v podobě zahájené daňové kontroly správcem daně posuzoval Nejvyšší správní soud kasační stížnost Finančního úřadu pro Kraj Vysočina proti daňovému subjektu na svém zasedání dne 6. května 2015.⁴³⁸ Správce daně se domáhal zrušení rozhodnutí Krajského soudu, kterým byla konstatována nezákonnost provedené daňové kontroly u daňového subjektu – fyzické osoby. Nezákonnost daňové kontroly měla spočívat v jejím zahájení a provádění.

⁴³⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014.

Jelikož měl správce daně pochybnosti o výši přiznané daně, resp. konkrétně se domníval, že daňový subjekt nezahrnul příjmy související se smlouvou o směně nemovitostí v roce 2010. Zahájil proto daňovou kontrolu a následně mohl doměřit daň z moci úřední.

Daňový subjekt se však bránil, že správce daně nepostupoval správně a využil institutu daňové kontroly předčasně. S odkazem na § 143 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu, měl být daňový subjekt nejdříve vyzván k podání dodatečného přiznání, pokud správce daně disponuje v tomto momentě informacemi (získanými mimo daňovou kontrolu) na základě kterých lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.

V tomto případě bylo v rámci řízení před krajským soudem prokazatelně zjištěno, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti nabyl přesvědčení, že hodnota směněných nemovitostí nebyla zahrnuta do základu daně z příjmu fyzických osob. Měl také k dispozici směnnou smlouvu a také znalecké ocenění směňovaných pozemků (na základě čehož je možné daň stanovit). Správce daně v žalobní replice uvedl, že zahájil daňovou kontrolu za účelem rozptýlení pochybností s odkazem na výsledky daňové kontroly, které určí, zda a v jaké konkrétní výši bude daň doměřena. Kromě toho chtěl také zjistit, „proč“ daňový subjekt informace neuvedl.

Správce daně se však bránil proti závěrům krajského soudu⁴³⁹ a tvrdil, že nebylo možno dostatečně spolehlivě předpokládat důvodnost doměření daně před zahájením daňové kontroly. Argumentoval také s odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu,⁴⁴⁰ že je sice nutno zvolit takový postup, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti, na druhou stranu však smí správce daně rovnou přistoupit k daňové kontrole tehdy, když bude mít dobré důvody k domněnce, že jiný

⁴³⁹ *V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud vyřekl závěr, že v daném případě byly správci daně před zahájením daňové kontroly známy dostatečně konkrétní skutečnosti, pro které měl volit postup proporcionální, tedy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného tvrzení. S odkazem na rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu pak krajský soud dodal, že omezení osobní sféry jednotlivce, spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu, musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Pokud tedy byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemohl správce daně přistoupit k postupu nejvíce zatěžujícímu daňový subjekt, a to k daňové kontrole. Soud tak dovodil, že daňová kontrola představovala od počátku nezákonný zásah.*

⁴⁴⁰ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147.

postup by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval. Pro rozhodnutí, zda zahájit kontrolu nebo vyzvat subjekt k podání dodatečného přiznání, je zásadní zohlednění principu efektivního zabezpečení základního cíle správy daní.⁴⁴¹

Stěžejní je tedy výklad slovního spojení „důvodně předpokládat“.

Nejvyšší správní soud nejdříve analyzuje důvodovou zprávu k daňovému řádu⁴⁴² ve vztahu k § 145 odst. 2 daňového řádu a zaměřuje se na část, kde je akcentována zásada rychlosti, podle které by správce daně měl postupovat v případech různých zjištění tak, aby byla podána tvrzení, a to v souladu se zásadou rychlosti. Opět s respektem k primárnímu způsobu plnění povinností daňového subjektu – tj. povinnosti tvrdit, a to analogicky i v doměřovacím řízení. Dle důvodové zprávy je pak na vůli subjektu, aby podal přiznání (bude dále dokazováno v rámci odstranění pochybností správce daně) nebo umožní správci daně daň doměřit z úřední moci podle pomůcek.

Kromě toho si všímá také rozdílnosti legislativního zachycení pravidel v rámci § 145 daňového řádu. Pro tento případ je sice stěžejní druhý odstavce předmětného ustanovení, avšak, jak správně soud uvádí, v odst. 1 není dán prostor k úvaze správce („vyzve“), kdežto v souladu s odstavcem druhým v případě dodatečných tvrzení je zakotvena možnost správce daně vyzvat („může“).

Dále se Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí vyjadřuje k § 143 odst. 3 daňového řádu a uvádí, že z důvodové zprávy vyplývá, že „*správce daně buď zjišť v rámci daňové kontroly a doměří daň podle výsledku, nebo pokud tomu tak není a správce daně získá důkazy či jiné indicie, že je nutná změna poslední zjištěné výše daně jiným způsobem, vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování.*“⁴⁴³

Nejvyšší správní soud nejdříve posuzoval interpretaci důvodného předpokladu analýzou výše citovaných ustanovení a také se opíral a odkazoval na základní zásady správy daní a interpretaci v duchu základních zásad správy daní. Konstatuje, že nelze chápat pojem „*důvodný*“, jako „*najisto postavený*“. Dále říká, že za podmínku důvodného předpokladu doměření daně nelze považovat pouze situaci, kdy by správce daně byl schopen daň stanovit sám

⁴⁴¹ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147.

⁴⁴² Důvodová zpráva k daňovému řádu.

⁴⁴³ 2 Afs 209/2014, op. cit.

v konkrétní výši na základě informací získaných mimo daňovou kontrolu. Argumentuje celkem logicky, když uvádí, že výše uvedený případ není pravděpodobný, avšak běžná je spíše situace, že správce daně zjistí, že daňové tvrzení neobsahuje konkrétní daňově relevantní skutečnosti a lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena. Tzn. v případě zjištění neúplnosti daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena, bez ohledu na její konečnou výši (což je irelevantní, o konkrétní výši zákon ani nehovoří).

Výzvu správce daně soud označuje za „*pokyn k umožnění realizace povinnosti tvrzení daňového subjektu*“ a mluví o promítnutí zásady přiměřenosti a zdrženlivosti.⁴⁴⁴

S tímto vyjádřením nelze souhlasit (označení „pokyn“). Daňový subjekt má možnost podat dodatečné daňové přiznání i bez výzvy správce daně, a to do uběhnutí subjektivní, resp. zejména objektivní lhůty.⁴⁴⁵ Obecně by bylo možné spíše označit případnou výzvu správce daně po splnění zákonných podmínek za projev zásady klientského přístupu a případně zdrženlivosti.

Dále se Nejvyšší správní soud blíže věnuje analýze § 145 daňového řádu. Chápe jej jako nutný předpoklad pro efektivní správu daní, a to s ohledem na počet daňových subjektů a s tím souvisejících daňových povinností. S tímto tvrzením lze souhlasit a dále uvést úzkou souvislost s metodou používanou při vyžadování daňověprávních povinností, a to autoaplikaci. Konstatuje také skutečnost, že se v praxi střetává požadavek na správné a úplné zjištění a stanovení daně (je zde určitá pravděpodobnost nesprávnosti údajů) s faktickou realizovatelností daňového řízení s obrovským počtem subjektů. Zde je třeba spíše doplnit v souvislosti s kontrolní, resp. obecně mocenskou částí daňového řízení, zejména kdy není plněno dobrovolně, resp. řádně a včas. Navíc tato široce chápaná kontrolní (a vyhledávací) činnost správce daně je základním a nezbytným předpokladem fungování daňového řízení a autoaplikace, tj. ve svém výsledku představuje princip prevence a určitou motivaci na řádném plnění povinností a tím zajišťuje efektivní řízení a proces výběru daní.

⁴⁴⁴ Srov. § 5 odst. 3 daňového řádu.

⁴⁴⁵ Srov. § 141 daňového řádu.

V návaznosti na toto ustanovení, které řeší situaci, kdy daňový subjekt vůbec netvrdil daň, Nejvyšší správní soud vykládá ustanovení odstavce druhého téhož paragrafu, které stanoví, že správce daně může vyzvat, když lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Tj. situaci, kdy není podáno tvrzení vůbec, konzumuje ustanovení prvního odstavce. Zde správce daně musí vyzvat. Navíc by pak v ustanovení odst. 2 mluvil zákonodárce o vyměření daně, ne doměření. Tzn., když tvrzeno je, ale zřejmě nesprávně a je zde důvodný předpoklad doměření daně, může správce daně vyzvat. Nejvyšší správní soud však vykládá toto ustanovení opačně, tzn. jako možnost správce daně v určitých případech „nevyzvat“ daňový subjekt a zahájit daňovou kontrolu, tj. zákonně zasáhnout do práv daňového subjektu. V tomto momentě totiž převáží podle názoru soudu zájem na správném stanovení daně s efektivitou a realizovatelností daňového řízení a odůvodňuje to skutečností, že zákonodárce zde co se četnosti týče, určitě nepředpokládal stejný počet výzev k doměření jako řádných tvrzení. S tím lze obecně souhlasit, avšak již ne jako s odůvodněním výše uvedeného. Soud tedy vykládá odst. 1 jako obecnou povinnost správce daně vyzývat vždy, a odst. 2 jako určité omezení této možnosti v případech, že správce daně důvodně předpokládá. Což trochu popírá jak slovní, tak ale i systémový výklad tohoto paragrafu.

18.3 Analýza zákonného textu

Pro rozbor tohoto případu je nutné se zaměřit na následující právní úpravu, resp. její jednotlivé pojmy a instituty, které vykládá ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud. Jedná se o situaci, kdy daňový subjekt podal řádné daňové tvrzení, avšak nastala situace, kdy správce daně měl pochybnosti o jeho správnosti, a je otázkou, jak měl správce daně správně zareagovat.

Na tuto situaci reaguje v rámci Společných ustanovení pro nalézací řízení § 145 daňového řádu – Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení.

„(1) Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.

(2) Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Neryboví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“

Dále je třeba uvést § 143 odst. 3 a 2 daňového řádu.

„(1) Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku.

(2) Podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.

(3) K doměřením z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“

Jelikož ze skutkových okolností případu vyplynulo, že správce daně evidentně dosti konkrétními informacemi a dokumenty, na základě kterých by mohl dokonce daň vyměřit (samozejmě nemohl si být stoprocentně jist, zda chyba spočívala v nepřiznání příjmu získaného směnou) mohl využít institutu odstranění pochybností a tím v podstatě upozornit daňový subjekt na chybu. Nemusel přímo vyzývat k podání přiznání. A podle výsledků, v případě nerozptýlení pochybností a nepodání dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem, by správce daně mohl zahájit daňovou kontrolu s cílem potřebné skutečnosti zjistit. Postup upravuje § 89 daňového řádu:

„(1) Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

(2) Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

(3) *Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.*

(4) *Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“*

Takto by správce daně rozptýlil své pochybnosti o správnosti stanovené daně, možná by se i dozvěděl, ačkoli to primárně není stěžejní a pro samotné stanovení/doměření daně je irrelevantní, proč neuvedl daňový subjekt tuto informaci (jako argument v rámci vyjádření ke kasační stížnosti toto působí poněkud směšně).

18.4 Syntéza poznatků a závěr

Na základě procesního rozboru výše uvedené situace, se zohledněním systému daňového řízení a skutečnosti, že se odst. 2 týká doměření daně, lze daňovou kontrolu chápat jako určité *ultima ratio*, které může nastat v rámci běhu lhůty pro doměření daně. Obecně je zde stále předpoklad autoaplikace, tak jako v rámci vyměřovacího řízení, tj. daňový subjekt sám může zjistit vadu v podání a může tvrzení změnit. Nelze spoléhat na to, že správce daně většinu pochybení odhalí. Systém funguje spíše na prevenci a dobrovolnosti a lze předpokládat, že může kdykoli nastoupit daňová kontrola.

V praxi bude spíše méně případů, kdy bude existovat důvodný předpoklad doměření daně. Předpoklad je zde vždy, jak uvedl soud, ten ale může vyplývat ze samotného statistického faktu, že právní pravidla neplní všichni dobrovolně, a proto zde máme státní donucení. Tím samozřejmě nelze a nechci kriminalizovat každého adresáta právní normy, resp. zde daňový subjekt.

Je třeba si také uvědomit a zohlednit skutečnost, že případná výzva je již součástí doměřovacího řízení, tj. fáze správy daní, kdy daňový subjekt notně musí předpokládat, že správce daně bude v tomto období jeho daňové povinnosti prověřovat, ať již na základě namátkové kontroly, kontroly na udání

či na základě podezření z vlastního šetření (vyhledávací činnosti). A daňový subjekt měl možnost a dostatečný čas splnit řádně v původním termínu.

Pokud tedy bude existovat důvodný předpoklad a zároveň lze doplnit, že nebude existovat riziko nestanovení daně a vyhnutí se zdanění, správce daně by měl, resp. musí vyzvat subjekt k doplnění, a to zejména s ohledem na zásadu hospodárnosti, klientského přístupu a primární metodu aplikace norem daňového práva – autoaplikaci.

Efektivitu řízení a jeho realizovatelnost nelze vnímat jako protiklad k požadavku na správné stanovení daně. Ba naopak. V mnoha případech bude nutnost zákonného zásahu (rychlého) do práv daňového subjektu efektivnější, a to zejména v případné fázi vymáhací. Navíc možnost daňové kontroly je nutné vnímat jako preventivní a účinný nástroj pro efektivní zabezpečení fungování dobrovolného – řádného a včasného samovyměření daně subjektem v podobě tvrzení daně.

Na danou situaci by se dalo také nahlédnout prizmatem ostatních daňových subjektů a zásady rovnosti. Ty by se mohly cítit dotčeny, že je správce daně také nevyzval k podání dodatečného přiznání s ohledem na skutečnost, že neplní svědomitě svou vyhledávací – kontrolní činnost, a na pochybení nepřišel.⁴⁴⁶ Což by *de facto* znamenalo v extrémním případě, že před zahájením daňové kontroly, zejména pokud bude namátkovou kontrolou, by si měl správce daně v rámci vlastního šetření získat všechny možné informace o transakcích a právních skutečnostech daňového subjektu, a to zejména z databází a automatizovaného přístupu, jako také od jiných orgánů veřejné správy. Až následně by s čistým svědomím mohl zahájit daňovou kontrolu bez rizika případného označení kontroly za nezákonnou.⁴⁴⁷

Možnost (ne povinnost) vyzvat má správce daně i s ohledem na zásadu hospodárnosti řízení. Ačkoli může existovat skutečnost, která ukazuje na neuvedení správných údajů v daňovém přiznání, nemusí samo o sobě znamenat domněnku doměření daně. Může se stát, že i přes neuvedení některých příjmů bude s ohledem na slevu na poplatníka, která nebyla v původním

⁴⁴⁶ Informace z paralelně probíhajících řízení u správce daně.

⁴⁴⁷ Na zásadu rovnosti upozorňuje také komentář k ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. KOBÍK, J. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, s. 741–742. ISBN 978-80-7263-769-0).

samovyměření daně plně konzumována a vystačí na teoreticky doměřenou daň. Tzn., že neuvedení informací nemá vliv na výslednou výši daně. Určitým opakem je § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu, kdy daňový subjekt je povinen podat dodatečné daňové přiznání, pokud zjistí, že má vyšší daňovou povinnost, a může, pokud je stejná nebo nižší. Opět s ohledem na zásadu hospodárnosti, kdy ani záporný rozdíl u doměřené daně (část bude vrácena), nemusí být ekonomicky efektivní pro daňový subjekt s ohledem na nutnost přepracování přiznání, což je náklad vlastní nebo v podobě outsourcingu a nákupu této služby. Nelze tedy daňový subjekt nutit podat dodatečné tvrzení, pokud by daňová povinnost byla stejná nebo nižší, jen aby to měl správce daně „správně“. Do popředí vystupuje zásada materiálního státu judikovaná mnohokrát Ústavním soudem.

V této konkrétní věci vnímám jako zásadní slabou argumentaci správce daně a nevysvětlení skutkových okolností a při nejmenším slabou obranu principů daňového práva a také veřejného zájmu v podobě povinnosti postupovat tak, aby byla daň stanovena a zabezpečena její úhrada a také nutnosti působit na daňové subjekty preventivně a motivačně, a to i v podobě hrozby sankcí. Sám soud konstatoval praktickou a faktickou nemožnost kontroly každého subjektu. O to více je třeba dbát na jednoznačný výklad norem a působit výchovně tím, že za provinění či nesplnění povinností nastoupí následek (projev zásady hospodárnosti a rychlosti řízení). Nevychovávat směrem k neustálému napomínání adresáta jakékoliv normy či pravidla, právního i neprávního.

Daňová kontrola by z určitého úhlu pohledu určitě měla být vnímána také jako prostředek mocenského zásahu, *ultima ratio*, vedoucího k naplnění cíle správy daní, a to ne preventivně a motivačně, avšak konkrétně vůči konkrétnímu subjektu. Lze souhlasit, že při jeho aplikaci by se správce daně měl řídit zásadou zdrženlivosti, a to z mnoha důvodů stojících na straně daňového subjektu, ale také s ohledem na zásadu hospodárnosti řízení. Samotné provádění kontroly není jednoduchá činnost a pro správce daně je velice nákladná, jelikož s ní souvisí také mnoho procesních povinností v zájmu zabezpečení spravedlivého procesu.

Navíc by správce daně měl být shovívavější a to zejména v případě „chyb v psaní a počtech“ v daňových přiznáních, resp. v situacích, kdy daňový

subjekt hmotněprávně informací sdělí, např. v podobě přílohy, ale neuvede ji tzv. „do kolonky“. Vždy záleží na konkrétním správci daně, ale obecně lze říci, že tento přístup se aplikuje.

V analyzovaném případě správce daně evidentně disponoval důvodným předpokladem k doměření daně a nepostupoval tedy v souladu s právní úpravou. Ze skutkového stavu vyplývá, že správce daně byl povinen vyzvat daňový subjekt. Problém by mohl nastat za situace, kdy by výzva mohla ohrozit stanovení daně ve správné výši, zakrytí informací o dalších nepříznaných příjmech či transakcích, jiných skutečnostech a tento postup mohl vést ke zmaření cíle správy daní. S tím se správce daně ne zcela ve svých podáních vypořádal a toto prokázáno nebylo.

19 PRÁVNÍ POVAHA STANOVENÍ TERMÍNU K PROJEDNÁNÍ ZPRÁVY O DAŇOVÉ KONTROLE

19.1 Úvod

Stěžejní procesněprávní otázkou následujícího textu bude, zda lze stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole posoudit jako určení lhůty ve smyslu daňového řádu, či nikoliv. Jakkoli se předmětná otázka může jevit poněkud „zvláštní“ (již z povahy věci je mezi „termínem“ a „lhůtou“ zcela jasný obsahový rozdíl), stala se v nedávné době předmětem posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu, jehož rozsudek bude předmětem této kapitoly (vzhledem k tomu, že uvedený rozsudek se kromě povahy termínu k projednání zprávy o daňové kontrole věnoval ještě další zajímavé procesní otázce, a to jaký vliv má na běh lhůty pro stanovení daně oznámení platebních výměrů za situace, kdy tyto byly vydány nezákonně, bude v následujícím textu stručně zmíněna i tato problematika a náhled Nejvyššího správního soudu na ni).

Jak je jistě čtenářům této publikace známo, daňová kontrola „*je postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Cíl daňové kontroly pak koresponduje se základním cílem správy daní § 1 odst. 2, kterým je především správné zjištění a stanovení daně.*“⁴⁴⁸ Současně nutno zdůraznit, že daňová kontrola sama o sobě není řízením, nýbrž se jedná o postup při správě daní⁴⁴⁹ (probíhající samozřejmě „na pozadí“ daňového řízení).

Daňová kontrola má (stejně jako jakýkoliv jiný postup správce daně) jasně zákonně stanovená procesní pravidla (nebyla-li tato respektována, může být daňová kontrola za splnění dalších podmínek samostatně úspěšně žalovaná jako nezákonný zásah⁴⁵⁰). Jedním z takových je, že kontrola je zakončena sepsáním a podpisem zprávy o daňové kontrole. Tato zpráva má zásadní význam, neboť

⁴⁴⁸ BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁴⁴⁹ NOVOTNÝ, L. Postupy při správě daní vymezené daňovým řádem. *Daně a právo v praxi*, 2015, roč. 20, č. 5, s. 21. ISSN 1211-7293.

⁴⁵⁰ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110.

obsahuje vlastní kontrolní zjištění správce daně týkající se kontrolované daňové povinnosti, tj. závěr, zda daňový subjekt v daňovém tvrzení správně vyčíslil svou daňovou povinnost, či nikoliv [v takové situaci bude daňovému subjektu daň vyměřena odlišně od jeho daňového přiznání, či doměřena, a to se všemi zákonnými důsledky – § 251 a § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Důležitost zprávy o daňové kontrole dále podtrhuje fakt, že v případech, kdy dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně (platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru) právě zpráva o daňové kontrole. Z uvedených důvodů je nutné, aby odůvodnění zprávy dosahovalo kvality odůvodnění jakéhokoliv jiného rozhodnutí vydávaného v rámci správy daní.⁴⁵¹

S tak zásadním dokumentem, jako je zpráva o daňové kontrole, musí být jeho adresát (daňový subjekt) seznámen. S nejdůležitější částí zprávy, tj. s vlastním kontrolním zjištěním správce daně, je daňový subjekt obeznámen v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (k tomu viz dále). S kompletní zprávou o daňové kontrole je pak daňový subjekt seznamován při tzv. projednání zprávy o daňové kontrole. Toto projednání pak typicky probíhá v sídle správce daně v určitý dopředu stanovený den; tento den je určen správcem daně za větší, menší (či žádné) kooperace s daňovým subjektem.

Právní povaha popsaného stanovení data projednání zprávy o daňové kontrole se v nedávné minulosti stala spornou mezi orgány finanční správy a daňovými subjekty. Finanční správa stála za názorem, že stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole není určením lhůty ve smyslu daňového řádu. Adresáti norem (resp. přinejmenším žalobce ve věci dále popsané) pak zastávali názor opačný.

Jakkoli by se na první pohled mohlo zdát, že právní otázka, zda je určitý časový úsek lhůtou či nikoliv, má pouze teoretický význam, není tomu tak. Je-li totiž určitý časový úsek lhůtou ve smyslu daňového řádu, vztahují se na něj návazně veškerá zákonná pravidla pro lhůty. Jedním z těchto pravidel je i zákonná fikce prodloužení lhůty v případech, kdy správce daně nerozhodne v daných časových intervalech o žádosti o prodloužení lhůty. Vzhledem k tomu,

⁴⁵¹ MATYÁŠOVÁ, L. a M. E. GROSSOVÁ. *Daňový řád. Komentář*. 2. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9.

že k ukončování daňové kontroly (a návazně i k určování termínu projednání zprávy o daňové kontrole) dochází nezřídka až při samotném konci běhu lhůty pro stanovení daně, mají procesní důsledky určování termínu projednání zprávy o daňové kontrole zásadní význam. Současně pak nelze odhlédnout od skutečnosti, že pouze řádně projednaná zpráva o daňové kontrole může sloužit jako způsobilý podklad pro stanovení daně: „*Není-li naopak před vydáním dodatečného platebního výměru zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem řádně projednána (včetně ztvrzení tohoto úkonu podpisem) a opírá-li se dodatečný platební výměr v rozhodujícím rozsahu o tuto zprávu, lze obvykle u tohoto procesního pochybení dovodit jeho vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.*“⁴⁵²

Hypotézou této kapitoly budiž, že stanoví-li správce daně termín projednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem, neurčuje tak „lhůtu“ se všemi procesními dopady této skutečnosti zakotvenými daňovým řádem.

19.2 Judikatura

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III (dále jen „správce daně“), dne 27. července 2010 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob (a daně silniční) za zdaňovací období roku 2007 a 2008 u obchodní společnosti COMMTEL CZ, a. s. v likvidaci (dále jen „COMMTEL“ nebo „žalobce“). Předmětem šetření ze strany správce daně se stala zejména daňová uznatelnost finančních částek fakturovaných žalobci jeho dvěma obchodními partnery (věcné vyhodnocení oprávněnosti uplatnění předmětných nákladů nicméně nebude předmětem této kapitoly).

Dne 22. listopadu 2013 správce daně vydal předvolání,⁴⁵³ kterým žalobce vyzval, aby se dne 6. prosince 2013 dostavil k projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole. Předvolání bylo žalobci doručeno dne 27. listopadu 2013. Následujícího dne žalobce správce daně podáním ze dne 28. listopadu 2013

⁴⁵² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 2 Afs 30/2008-82.

⁴⁵³ V této souvislosti je vhodné upozornit na nutnost odlišování situací, kdy přítomnost u prováděného procesního úkonu je právem účastníka, kterému odpovídá povinnost orgánu včas a řádně jej o chystaném úkonu vyzvat (nikoliv jej předvolat), od situací, kdy je účast osoby při procesním úkonu nutná a orgán musí mít k dispozici prostředky, jak osobní přítomnosti dosáhnout, a případně ji i vynutit (předvolání). – viz BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

požádal o prodloužení lhůty stanovené předvoláním podle § 36 daňového řádu. V této žádosti uvedl, že žádá o prodloužení do 18. prosince 2013, a to z důvodu „značné časové zaneprázdněnosti“. Správce daně řízení ve věci žádosti o prodloužení lhůty podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil. Uvedl, že žalobci určením data termínu projednání zprávy o daňové kontrole neurčil lhůtu, ve které by měl provést nějaký procesní úkon. Jde proto o právně nepřipustné podání. Správce daně v rozhodnutí o zastavení řízení rovněž uvedl, že žalobcem tvrzený důvod (zaneprázdněnost) nepovažuje za závažný a doložený. Rozhodnutí o zastavení řízení bylo zmocněnci žalobce do datové schránky dodáno dne 4. prosince 2013 a doručeno bylo uplynutím desetidenní lhůty dne 14. prosince 2013. Žalobce se proti rozhodnutí o zastavení řízení odvolal podáním ze dne 14. ledna 2014. Toto odvolání bylo pro opožděnost zamítnuto.

Dne 6. prosince 2013 se žalobce na projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil. Správce daně proto zprávu o daňové kontrole zaslal téhož dne do datové schránky jeho zmocněnce s odůvodněním, že žalobce se nedostavil na termín navržený správcem daně a současně ani nesdělil relevantní důvody, které by mu v tom bránily. Žádost o prodloužení lhůty byla nepřipustným podáním. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena dne 16. prosince 2013.

Na základě výsledku daňové kontroly správce daně dne 17. prosince 2013 vydal dva dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 a sdělil mu související zákonné penále. Oba dodatečné platební výměry byly doručeny zmocněnci žalobce dne 27. prosince 2013 uplynutím desetidenní lhůty ode dne dodání do datové schránky.

Proti oběma dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. Odvolací finanční ředitelství (jakožto nadřízený správce daně) tato odvolání zamítlo, neboť přisvědčilo procesnímu postupu správce daně i jeho právnímu zhodnocení. Uvedlo, že stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole není stanovením lhůty, a správce daně proto správně zastavil řízení o žádosti o prodloužení lhůty. Jednalo se totiž o právně nepřipustné podání.⁴⁵⁴

⁴⁵⁴ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2017, č. j. 30 Af 6/2015-222. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36.

19.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud této vyhověl a rozsudkem ze dne 31. 1. 2017, č. j. 30 Af 6/2015-222, zrušil rozhodnutí o odvolání. Přitakal žalobci v tom, že správce daně se v průběhu daňové kontroly dopustil procesních pochybení. Podle soudu správce daně nemohl žalobci zprávu o daňové kontrole zaslat (prostřednictvím datové schránky). Nebyly totiž splněny podmínky stanovené v § 88 odst. 5 daňového řádu, podle něhož lze zprávu o daňové kontrole doručit daňovému subjektu tehdy, odmítne-li se s ní seznámit nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá. Krajský soud při formulaci svých závěrů vyšel mimo jiné z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78. Dovedil, že správce daně žalobci stanovením data projednání zprávy o daňové kontrole na den 6. prosince 2013 určil lhůtu ve smyslu § 32 daňového řádu. Žalobce proto mohl požádat o prodloužení této lhůty (§ 36 daňového řádu) a správce daně měl o jeho žádosti věcně rozhodnout. Takto však správce daně nepostupoval a namísto toho řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty ze dne 28. listopadu 2013 (ve které žalobce požadoval prodloužit lhůtu do 18. prosince 2013) nesprávně zastavil rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 14. prosince 2013.

Krajský soud dále poukázal na § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu, podle kterého je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Termín projednání zprávy o daňové kontrole tedy z důvodu této zákonné fikce připadl na den 23. prosince 2013. Nebylo tak možné žalobci vytykat, že se dne 6. prosince 2013 nedostavil na projednání zprávy o daňové kontrole.

Podle krajského soudu tedy nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly. Dodatečné platební výměry byly proto vydány před ukončením daňové kontroly. Jejich oznámení žalobci tak nemohlo mít účinky předvídané ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok.⁴⁵⁵

⁴⁵⁵ 30 Af 6/2015-222, op. cit.

Krajský soud proto vyhověl žalobě, zrušil napadené rozhodnutí o odvolání a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému, tj. Odvolacímu finančnímu ředitelství.⁴⁵⁶

19.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Odvolací finanční ředitelství (dále jen „stěžovatel“) s právním názorem krajského soudu nesouhlasilo, a podalo proto proti výše rekapitulovanému rozsudku opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu, tj. kasační stížnost.⁴⁵⁷ V ní stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím, že krajský soud určení data projednání zprávy o daňové kontrole označil za určení lhůty a návazně na věc aplikoval pravidla pro prodlužování lhůt zakotvená v § 36 daňového řádu. Stěžovatel byl rovněž přesvědčen, že na věc nelze vztáhnout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78, neboť tyto se netýkají daňového řádu, nýbrž zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozdíly mezi daňovým řádem a zákonem o správě daní a poplatků a na důsledky výkladu krajského soudu. Stěžovatel dále brojil proti závěru krajského soudu, že oznámení dodatečných platebních výměrů nemělo vliv na lhůtu ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Takový výklad podle stěžovatele odporuje smyslu uvedeného ustanovení. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.⁴⁵⁸

Nejvyšší správní soud o podané kasační stížnosti rozhodl rozsudkem ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, kterým shledal kasační stížnost důvodnou. Kasační soud předně ve shodě se stěžovatelem nesouhlasil s tím, že by na věc bylo možné aplikovat rozsudek daného soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78, jak požadoval žalobce a jak učinil krajský soud. Uvedl, že Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku zabýval stanovením termínu projednání zprávy o daňové kontrole podle zákona o správě daní a poplatků (a nikoliv podle daňového řádu). Dále pak kasační soud souhlasil s tím, že v daném rozhodnutí první senát skutečně (jak tvrdili žalobce

⁴⁵⁶ Poznámáno budiž, že se jako zarážející jeví, že krajský soud byl sice přesvědčen o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nicméně i přesto rozhodl „pouze“ o zrušení rozhodnutí o odvolání, nikoliv i o zrušení dodatečných platebních výměrů.

⁴⁵⁷ Viz § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“).

⁴⁵⁸ 7 Afs 68/2017-36, op. cit.

i krajský soud) dospěl k závěru, že podle předchozí právní úpravy stanovení data projednání zprávy o daňové kontrole bylo stanovením lhůty a tuto lhůtu bylo možné na žádost daňové subjekt prodloužit. Současně ovšem Nejvyšší správní soud zdůraznil, že první senát tento závěr opřel o následující úvahy: „*Stanovení termínu projednání zprávy o kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole tak je nutno nahlížet jako na lhůtu určenou rozhodnutím správce daně, tedy lhůtu správcovskou (byť nezakládá právo daňovému subjektu na projednání zprávy kdykoliv v průběhu této lhůty), na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 daňového řádu a již lze také rozhodnutím správce daně měnit. Požadá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 daňového řádu. Na jejím charakteru lhůty správcovské nic nemění to, pokud správce daně určí lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole po dohodě s daňovým subjektem, anebo pokud akceptuje lhůtu, kterou navrhl sám daňový subjekt.*“⁴⁵⁹

Nejvyšší správní soud ovšem poukázal na skutečnost, že aktuálně účinný procesní předpis, daňový řád, je založen na rozdílných východiscích než zákon o správě daní a poplatků. Podle posledně uvedeného procesního předpisu byl totiž daňový subjekt, u kterého byla prováděna daňová kontrola, s výsledkem kontroly poprvé seznamován až při projednání zprávy o daňové kontrole. Z těchto důvodů proto skutečně musela být daňovému subjektu poskytnuta lhůta, aby měl dostatečný časový prostor pro konkretizování výhrad vůči výsledku kontroly. Šlo tedy skutečně slovy prvního senátu ve věci č. j. 1 Afs 19/2005-78 o „*časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil*“.⁴⁶⁰

Daňový řád (který s účinností od 1. ledna 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků), však proces ukončení daňové kontroly významně změnil. Předřadil totiž před samotné projednání zprávy o daňové kontrole významný procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění zakotvené

⁴⁵⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78.

⁴⁶⁰ Ibid.

v § 88 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění je tudíž významným úkonem při ukončování daňové kontroly, pročež daňový řád správci daně ukládá, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je, jak uvedl Nejvyšší správní soud, lhůtou ve smyslu daňového řádu, tj. vztahují se na ni pravidla pro prodloužení, stanovuje se rozhodnutím atd.

Právě zavedení institutu seznámení s výsledkem kontrolního zjištění pak ovlivnilo i povahu projednání zprávy o daňové kontrole. Projednání zprávy o daňové kontrole za účinnosti daňového řádu (na rozdíl od stavu podle zákona o správě daní a poplatků) přichází na řadu až v situaci, kdy došlo k zákonné koncentraci řízení a daňový subjekt již nemůže zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Nejvyšší správní soud v této souvislosti totiž zdůraznil fakt, že pokud vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Z tohoto důvodu správce daně určením termínu projednání zprávy o daňové kontrole neposkytuje „*časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil*“ ve smyslu rozsudku č. j. 1 Afs 19/2005-78.

Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl i fakt, že při formulaci svých závěrů nezohlednil důsledky jím zastávaného výkladu daňového řádu. Lhůtou se totiž v obecné právní teorii rozumí časový úsek, v rámci jehož lze nějaký úkon provést. Pokud však správce daně určí termín projednání zprávy o daňové kontrole, nestanoví datum, ve kterém nejpozději (resp. nejdříve) se má daňový subjekt k projednání zprávy dostavit, nýbrž stanovuje jedno konkrétní datum. Toto datum by nadto mělo vyhovovat jak daňovému subjektu, tak správci daně. Potřebnost vhodnosti termínu by ovšem byla zcela popřena, vztahovala-li by se na termín projednání zprávy o daňové kontrole pravidla pro prodloužování lhůt podle § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.⁴⁶¹

⁴⁶¹ 7 Afs 68/2017-36, op. cit.

Z uvedeného tedy plyne, že Nejvyšší správní soud se neztotožnil s posouzením předmětné právní otázky provedeným krajským soudem a naopak přisvědčil argumentům Odvolacího finančního ředitelství obsaženým v kasační stížnosti. Zrušil proto rozsudek krajského soudu a vrátil tomuto soudu věc k dalšímu řízení.

Poslední zmínění hodnou poznámkou k rekapitulaci rozsudku Nejvyššího správního soudu budiž, že kasační soud neaproboval ani závěr krajského soudu, že jelikož byly dodatečné platební výměry vydány před zákonným ukončením daňové kontroly, jejich oznámení nemohlo mít účinky předvídané ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. prodloužení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Kasační soud naopak dospěl k závěru, že případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.⁴⁶²

19.2.3 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Krajský soud po zrušení svého rozsudku Nejvyšším správním soudem ve věci již znovu rozhodl. V rozsudku ze dne 25. 1. 2018, 30 Af 6/2015-280 plně převzal právní závěry Nejvyššího správního soudu a rozhodl tedy, že určení termínu projednání zprávy o daňové kontrole není stanovením lhůty. Soud tedy neshledal procesní pochybení a zabýval se věcně oprávněností žalobcem uplatněných nákladů.⁴⁶³

Řízení je v současné době opět před Nejvyšším správním soudem ve stádiu kasační stížnosti podané tentokrát žalobcem. Nejvyšší správní soud však nebude opětovně posuzovat právní povahu stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole. Podle § 104 odst. 3 soudního řádu správního je totiž kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. I pokud by tedy žalobce v kasační stížnosti brojil proti závěrům stran povahy termínu k projednání zprávy o daňové kontrole, Nejvyšší správní soud by se uvedenými námitkami opětovně nezabýval.

⁴⁶² Ibid.

⁴⁶³ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2018, č. j. 30 Af 6/2015-280.

19.3 Analýza zákonného textu

Právní úprava daňové kontroly je již od vstupu daňového řádu v účinnost obsažena v jeho § 85 až 88. Ve vztahu k předmětu kapitoly je pak nejvýznamnější poslední z uvedených, tj. § 88 daňového řádu obsahující mj. pravidla týkající se ukončování daňové kontroly. Z odstavce druhého daného ustanovení jednoznačně plyne, že jednou z povinností správce daně při ukončování daňové kontroly je seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. Uvedené ustanovení explicitně normuje, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Zmíněno budiž, že zákon o správě daní a poplatků na rozdíl od současně účinné právní úpravy tento institut neobsahoval a k projednání výsledku kontrolního zjištění docházelo až ve fázi projednání samotné zprávy o daňové kontrole.

Ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu pak návazně normuje, že na žádost daňového subjektu (nikoli tedy ve všech případech) stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Citované ustanovení tedy správci daně výslovně přiznává oprávnění stanovit daňovému subjektu lhůtu. V tomto případě jde tedy beze všech pochybností o lhůtu, jak tyto daňový řád upravuje.

Po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění přichází na řadu projednání zprávy o daňové kontrole. Nelze nezmínit, že daňový řád explicitně nestanoví, že by správce daně byl povinen projednat zprávu o daňové kontrole s kontrolovaným daňovým subjektem. Tento procesní krok plyne z citovaných ustanovení spíše implicitně (§ 88 odst. 4 daňového řádu např. stanoví, že podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání; § 88 odst. 5 daňového řádu pak normuje situaci, daňový subjekt odmítne zprávu projednat; § 88 odst. 6 daňového řádu konečně normuje, že okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy nastávají též účinky projednání).

Vzhledem k tomu, že jde o „projednání“ zprávy o daňové kontrole, je u tohoto úkonu nutná účast obou stran, tj. správce daně a kontrolovaného daňového subjektu. Správce daně proto musí stanovit termín, kdy k této interakci stran dojde. Daňový řád však v této souvislosti zcela mlčí. Neuvádí, že by správce daně v této souvislosti stanovoval lhůtu.

Ohledně právní úpravy ukončování daňové kontroly pak nutno poznamenat i skutečnost, že výše citovaný § 88 odst. 2 daňového řádu zněl v době přijetí daňového řádu následovně: *V rámci projednání zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej ke vyjádření.* Mohlo by se tedy zdát, že úmyslem zákonodárce nebylo rozfázování ukončování daňové kontroly do dvou kroků (seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy). Novelou provedenou zákonem č. 30/2011 Sb. byl však z daného ustanovení vypuštěn text, který ukládal správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění „v rámci projednání zprávy o daňové kontrole správce“. Důvodová zpráva k této novele pak jednoznačně uvádí, že k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nemá docházet až při projednání zprávy o daňové kontrole: *„Navrhuje se zprěsnění textu tak, aby bylo zřejmé, že k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nedochází při projednání samotného výsledku celého postupu (tj. zprávy o daňové kontrole), nýbrž s dostatečným předstihem tak, aby bylo umožněno daňovému subjektu na zjištěný výsledek kontrolního zjištění reagovat. Odstraňuje se tak jazyková nepřesnost, která by při striktně jazykovém výkladu vedla k absurdnímu závěru.“*⁴⁶⁴

Je-li určitý časový úsek lhůtou ve smyslu daňového řádu, vztahují se na něj návazně veškerá procesní pravidla pro lhůty. Podle daných ustanovení správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon. Zákon pak současně obsahuje pravidla pro prodloužování těchto lhůt. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím. Správce daně musí vyhovět první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší. Nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo

⁴⁶⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony. In: *Beck-online* [online právní informační systém].

vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.⁴⁶⁵

19.4 Syntéza poznatků a závěr

Závěr Nejvyššího správního soudu, že stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole není určením lhůty, je nutné kvitovat. Již ze samotného jazykového pohledu nelze určení jednoho konkrétního data označit za určení lhůty. Lhůta totiž nepředstavuje jeden konkrétní termín, nýbrž „*představuje určitou časovou délku časového období, kdy lze určitý úkon nejpozději, popř. nejdříve provést*“.⁴⁶⁶

Současně pak nelze přehlédnout, že daňový řád explicitně nestanoví, že by se v daném případě mělo jednat o lhůtu (*a contrario* § 88 odst. 3 daňového řádu).

Přehlédnout nelze ani rozdílnou povahu projednání zprávy o daňové kontrole podle zákona o správě daní a poplatků a podle daňového řádu. Za současné právní úpravy dochází k projednání zprávy o daňové kontrole až ve fázi, kdy daňový subjekt nemá právo zpochybňovat samotný výsledek kontrolního zjištění. Daňový řád přitom daňovému subjektu poskytuje při ukončování daňové kontroly lhůtu pro formulaci jeho námitek ohledně kontrolních zjištění, a to lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.

Jako významné se rovněž jeví, že bylo-li by určení termínu projednání zprávy o daňové kontrole lhůtou, aplikovaly by se na něj pravidla pro prodlužování lhůt zakotvená v § 36 daňového řádu. Aplikace výše citovaných pravidel by pak nevyhnutelně způsobila, že termín projednání zprávy by nemusel vyhovovat ani správci daně ani daňovému subjektu. Takový výklad jistě nelze přijmout.

Výše vytyčená hypotéza tedy byla potvrzena, neboť stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole nelze považovat za určení lhůty. Z důvodu existence jednoznačného závěru Nejvyššího správního soudu by uvedený závěr měl v budoucnu být praxí respektován.

⁴⁶⁵ § 32 až 37 daňového řádu.

⁴⁶⁶ MATYÁŠOVÁ, GROSSOVÁ, 2015, op. cit.

20 DOBROVOLNÉ SPLNĚNÍ POVINNOSTI PŘED ZAHÁJENÍM DAŇOVÉ EXEKUCE

20.1 Úvod

V úpravě vymáhání nedoplatku na daních či poplatcích se střetávají tři právní předpisy – zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“), zákon č. 120/2001 Sb., exekuční řád, ve znění pozdějších předpisů, a jako *lex specialis* k uvedeným dvěma zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Protože jsou hranice jejich použití tenké a často nezřetelné, je při jejich aplikaci třeba postupovat výjimečně pečlivě. Obsahují různé instituty. Institut jednoho předpisu lze aplikovat i za situace upravené primárně druhým, někdy to však možné není. Toto posouzení vyžaduje vcelku vysokou míru odbornosti. Takový požadavek však obecně odporuje možnosti povinné osoby bránit se, neboť se jedná o osoby bez právního vzdělání a často tak nemohou postřehnout, zda vykonávající osoba či příslušný orgán ve svém postupu nechybily.

Judikatura⁴⁶⁷ se k problematice daňových exekucí hojně vyjadřuje, stále však zůstávají některé otázky otevřené. Takovou otázkou je možnost dobrovolného splnění povinnosti po zahájení daňového exekučního řízení, ovšem ještě před faktickým přistoupením k výkonu rozhodnutí tak, jak ukládá § 251 občanského soudního řádu. Daňový řád, kterému daňová exekuce podle jeho § 177 podléhá primárně (a ostatním předpisům teprve podpůrně), však tento institut nezakotvuje.

Správce daně při zjištění nedoplatku na dani nebo i na pokutách vyzve subjekt k úhradě v náhradní lhůtě, a teprve pak přikročí k vymáhání. Výzvu však činit nemusí v případě, že nabude dojmu, že hrozí zmaření účelu vymáhání, nepřistoupí-li se k němu okamžitě. Při postupu správce daně, kdy je po vzniku nedoplatku rovnou přistoupeno k vymáhání, může být rozhodnutí o jeho zahájení pro subjekt překvapivé. Má pak jen omezené možnosti

⁴⁶⁷ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, sp. zn. 9 Afs 45/2011. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2005, sp. zn. 20 Cdo 1642/2004. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 6. 2009, sp. zn. 20 Cdo 2562/2007.

bránit se, když mu není dán prostor pro dobrovolné uhrazení, a následná exekuce pro něj může mít až likvidační účinek.

Tato kapitola se tedy zaměří na výše uvedené otázky, kterým se začátkem roku věnoval i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 18. 4. 2018, č. j. 4 Afs 70/2018-24. Bude zachycen postup, jakým rozhodoval, názory stěžovatele P. K. i žalovaného, jímž byl Finanční úřad pro Plzeňský kraj, a v závěru potvrzena či vyvrácena hypotéza, že je ustanovení § 251 občanského soudního řádu aplikovatelné i v případě exekučního řízení podle daňového řádu.

20.2 Judikatura

V rozebíraném rozhodnutí se stěžovatel brojil proti zahájení daňové exekuce bez předchozí výzvy k úhradě v dodatečné lhůtě. Koncem roku 2013 byla zahájena daňová kontrola u stěžovatele, který je právnickou osobou povinnou k dani z přidané hodnoty. Při ní byl zjištěn nedoplatek na dani a souhrn majetku společnosti. V roce 2016 byl stěžovatel správcem daně vyzván k doplnění informací o zdanitelných plněních za období, která byla předmětem kontroly. Následně byl stěžovatel pozván k ústnímu vysvětlení, přičemž v předvolání byla skutková zjištění vylíčena a dluh podrobně vyčíslen.⁴⁶⁸

Správce daně vydal 33 zajišťovacích příkazů obsahujících výrok o jejich okamžité vykonatelnosti z důvodu nebezpečí prodlení či zmaření. V těchto příkazech správce daně uvedl, že byly zjištěny takové dispozice s nemovitostmi ve vlastnictví stěžovatele, které by mohly být hodnoceny jako vyvážení majetku. Téhož dne bylo vydáno devět exekučních příkazů k zablokování bankovního účtu a tři k zajištění některých stěžovatelových nemovitostí. Odvolání bylo zamítnuto.⁴⁶⁹

20.2.1 Rozsudek Krajského soudu v Plzni

Stěžovatel nejprve napadl rozhodnutí správce daně žalobou ke krajskému soudu, v níž namítal, že mu nebyla dána možnost uhradit dluh dobrovolně podle § 251 občanského soudního řádu. Krajský soud jeho žalobu zamítl s odůvodněním, že stěžovatelem nebyl zpochybněněn žádný z exekučních titulů. Citoval jiné své usnesení, podle něhož je třeba „*zkoumat jen samotnou*

⁴⁶⁸ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2018, č. j. 4 Afs 70/2018-24.

⁴⁶⁹ Ibid.

*existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp.*⁴⁷⁰ Podle jeho názoru nemůže být překvapivým vydání exekučního příkazu v případě, že správce daně postupoval v souladu se všemi svými zákonnými povinnostmi a byl zvolen vhodný způsob provedení exekuce.⁴⁷¹

Námítka nedostatku prostoru k dobrovolnému uhrazení dluhu u krajského soudu neobstála s ohledem na skutečnost, že daňová exekuce podléhá primárně daňovému řádu,⁴⁷² a až pak občanskému soudnímu řádu, přičemž daňový řád nevyžaduje poskytnutí takové možnosti povinnému subjektu.

20.2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

V kasační stížnosti stěžovatel odkazuje na názory Ústavního soudu⁴⁷³ i komentářů k příslušným ustanovením daňového řádu, které mají znít ve prospěch jeho námítky. Tvrdí, že pokud zajišťovací příkaz může být splatný a) do tří dnů od jeho doručení, b) jeho doručením, nebo i c) dnem jeho vydání, je založena přílišná libovůle správce daně při výkonu státní moci.⁴⁷⁴

Podle jeho názoru vydání zajišťovacích a exekučních příkazů v týž den mu zabránilo vůbec nedoplatek uhradit ještě před zahájením exekuce, navíc mu až do tohoto okamžiku nebyla známa celá výše dlužné částky. V této skutečnosti spatřuje nepředvídatelnost postupu státního orgánu. Podle jeho názoru vyplývá z ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu, že má být správcem daně uplatněno zajišťovací právo. Stěžovatel má za to, že správce daně při svém jednání nezohlednil riziko likvidačního účinku na povinnou společnost, který při předmětné výši dluhu hrozil.

Žalovaný se vyjádřil tak, že existence poměrně vysokého dluhu měla být stěžovateli zřejmá na základě předcházejících jednání mezi stranami, jeho konečná výše měla být z výsledků daňové kontroly odhadnutelná. Tvrdil, že s ohledem na zjištění dispozic značné hodnoty s majetkem stěžovatele hrozilo

⁴⁷⁰ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75.

⁴⁷¹ Srov. 4 Afs 70/2018-24, op. cit.

⁴⁷² Srov. § 177 odst. 1 daňového řádu.

⁴⁷³ Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 181/1998.

⁴⁷⁴ Srov. 4 Afs 70/2018-24, op. cit.

nebezpeční prodlení, a z tohoto důvodu byl nucen přistoupit k okamžité vykonatelnosti exekučních příkazů. Souhlasí s postojem krajského soudu k tomu, že v případě existence exekučního titulu lze přinejmenším předpokládat, že budou podniknuty kroky k vymožení dluhu. Vydání exekučních příkazů podle něj také nijak nebránilo dobrovolnému uhrazení dlužné daně.⁴⁷⁵

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, přesto však otázku prostoru k dobrovolné úhradě daně před provedením exekuce shledal doposud nedostatečně judikatorně vyřešenou, dále se tak zabýval interpretací relevantních ustanovení.

Daňový řád podle něj upravuje podmínky daňové exekuce v § 178 a násl. dostatečně, byť možnost dobrovolné úhrady výslovně zakotvena není. Zajišťovací příkaz je vydáván, existují-li pochybnosti, že bude daň uhrazena v době stanovené splatnosti, což v daném případě skutečně hrozilo. Taková situace vylučuje vyzvání k její dobrovolné úhradě před provedením exekuce. Souhlasí s názorem žalobce, že stěžovatel mohl dobrovolně daň uhradit i po vydání příkazů, což by jistě mělo za následek zastavení exekuce. Správce daně aplikoval ustanovení § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, když stanovil okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů, neboť pochyboval o včasnosti uhrazení dluhu.⁴⁷⁶ Toto ustanovení je speciálním k daňovému řádu, má tedy přednost před ostatními relevantními předpisy.

K otázce možnosti likvidačního účinku exekuce se vyjádřil tak, že k předjetí tohoto následku je potřebná právě předvídatelnost postupu správce: „*Předvídatelnost ovšem není zajištěna jen tím, že je daňový subjekt v předstihu informován o budoucím úkonu, ale i tím, že z určitého postupu logicky vyplývá následnost dalšího.*“⁴⁷⁷ Stěžovatel byl s výsledky daňové kontroly řádně a včas seznámen, i z dalších okolností (mj. jeho převádění nemovitého majetku) měl exekuci očekávat. Cílem zajišťovacích a exekučních příkazů přitom zásadně není likvidace dlužníka, nýbrž zajištění, aby finanční prostředky dlužníka byly k dispozici k úhradě daně.⁴⁷⁸ Správce daně zvolí vhodný postup, aby k takovému účinku

⁴⁷⁵ Srov. 4 Afs 70/2018-24, op. cit.

⁴⁷⁶ Ibid.

⁴⁷⁷ Ibid.

⁴⁷⁸ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66.

nedošlo. S výjimkou prokazatelných podvodů na dani z přidané hodnoty je likvidace subjektu právně vyloučena.⁴⁷⁹

20.3 Analýza zákonného textu

Jak již bylo uvedeno v úvodu této kapitoly, v rámci daňové exekuce je třeba pracovat s více právními předpisy. Pravidla exekučního řízení v případě nedoplatků na daních a poplatcích jsou zachycena přímo v daňovém řádu. Podle tohoto zákona jde o dílčí daňové řízení, jehož cílem je získat daň od subjektu, který ji neuhradil dobrovolně.⁴⁸⁰ Oproti předchozí právní úpravě je ta stávající téměř vyčerpávající, občanský soudní řád se tedy použije jen podřídně.⁴⁸¹

Správce daně při splnění určitých podmínek zahajuje vymáhací řízení z moci úřední. Nedoplatek je výslovně definován v ustanovení § 153 odst. 1 daňového řádu, jako „*částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.*“⁴⁸² Subjekt se tak stává dlužníkem, který se dále definuje jako „*daňový subjekt, který neuhradil nedoplatek.*“⁴⁸³ V § 153 odst. 3 je také upravena možnost správce vhodným způsobem dlužníka o výši jeho nedoplatku a následcích brzkého neuhrazení vhodným způsobem informovat. Z použitého výrazu „*můž*“ lze jasně vyvodit, že k tomu správce není povinen.

Exekučním titulem je podle § 176 odst. 1 daňového řádu výkaz nedoplatků, vykonatelné rozhodnutí správce daně ukládající plnění, anebo vykonatelný zajišťovací příkaz.⁴⁸⁴ Zajišťovací příkaz se používá v případě existence odůvodněné obavy na straně správce, že dlužná daň (a to i ještě před její splatností) bude v době vymáhání nedobytná. Hrozí-li nebezpečí prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný ihned.⁴⁸⁵

⁴⁷⁹ Srov. 4 Afs 70/2018-24, op. cit.

⁴⁸⁰ Více např. MACHALOVÁ, M. Vymáhání a placení daňových nedoplatků. Diplomová práce. Brno, Masarykova univerzita, 2008. *is.muni.cz* [online] [cit. 8. 8. 2018]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/th/pdm86>

⁴⁸¹ Srov. § 177 daňového řádu.

⁴⁸² Srov. § 153 odst. 1 daňového řádu.

⁴⁸³ Srov. § 176 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

⁴⁸⁴ Srov. § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

⁴⁸⁵ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016-30.

Pro zahájení daňové exekuce je stanovena pouze formální podmínka vydání exekučního příkazu podle § 178 odst. 1 daňového řádu. Lhůta pro odvolání je 15 dnů ode dne doručení, to však nemá vliv na vykonatelnost.

Z ustanovení § 251 odst. 1 občanského soudního řádu lze implikovat povinnost exekutora dát před samotným započítáním výkonu rozhodnutí prostor povinné osobě k dobrovolné úhradě dluhu předtím, než naroste o náklady exekučního řízení. Druhý odstavec tohoto ustanovení určuje, že „*titul, který se vykonává ve správním nebo daňovém řízení, soud na návrh odmítne.*“⁴⁸⁶

20.4 Syntéza poznatků a závěr

Daňový řád, podle kterého se řídí všechny části daňového řízení od roku 2011, je oproti předcházející úpravě komplexnější. Exekuční řízení o vymáhání daně je svou úpravou specifické, a pravidla jeho průběhu se k občanskému soudnímu řádu obrací skutečně jen okrajově. Cílem takové úpravy bylo zjednodušit a zefektivnit vymáhací část daňového řízení tak, aby byl povinný subjekt konečně co nejméně zatížen.⁴⁸⁷ Z tohoto důvodu je nutné zohledňovat potřebu co nejrychlejšího průběhu.

Daňový řád neuvádí povinnost informovat povinnou osobu a dát jí prostor k dobrovolnému uhrazení dlužné daně, když daň nehradila již předtím, mohla následky svého jednání předpokládat. Dle mého názoru ani s ohledem na charakter daňového řízení, kdy je subjekt ze zákona povinen sám vyvíjet aktivitu k tomu, aby byl dostatečně informován o svých povinnostech, není ani zavedení takového pravidla potřebné. Souhlasím s názorem Nejvyššího správního soudu, že by v takovém případě došlo k zbytečnému protažení a ztížení řízení, přičemž subjekt by neobdržel žádnou informaci, kterou by již neměl. Ustanovení § 251 občanského soudního řádu je prvním ustanovením v části šesté zákona, hlavě první, v kapitole nadepsané Předpoklady výkonu rozhodnutí. Pokud tedy interpretujeme pravidlo jako celek, je zřejmé, že pokud je soud povinen odmítnout výkon daňového rozhodnutí, k situaci popsané v prvním odstavci nedojde. Hypotéza stanovená v úvodu kapitoly je tak vyvrácena.

⁴⁸⁶ Srov. § 251 občanského soudního řádu.

⁴⁸⁷ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Důvodová zpráva k daňovému řádu. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2009. *psp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?id=52503>

21 NE BIS IN IDEM A DOPADY DO DAŇOVÉHO PROCESU

21.1 Úvod

V poslední době došlo v rámci českého daňového procesu k určitým interpretačním nejasnostem a posunům v rámci aplikace zásady *ne bis in idem* v souvislosti s ukládáním daňového penále správci daní v průběhu daňového řízení.

Obecně zásadu *ne bis in idem*, tj. ne dvakrát v tomtéž, znají právní řády od nepaměti, není tedy žádnou novinkou. I z tohoto hlediska by bylo nasnadě, že dnes s touto na první pohled jednoduchou zásadou nejsou žádné větší výkladové potíže. Opak je pravdou a potvrzují to kromě jiného relativně nestálý vývoj názorů jak Evropského soudu pro lidská práva, tak zejména českého Nejvyššího soudu.

Tato zásada je nejčastěji spojována s trestním právem, resp. obecně s problematikou trestání a právních následků za jednání právem reprobované. Základním smyslem této zásady je, aby nikdo nebyl za své jednání, v souvislosti s nastoupením právní odpovědnosti, trestán za stejný skutek vícekrát a nebyl tak demotivován a nebyla narušena jeho důvěra v právo. Jakýkoliv následek, aby měl na adresáta normy pozitivní vliv, nemůže být demotivující, natož likvidační. **Avšak již na tomto místě lze vidět první možné interpretační nejasnosti.**

Český trestní řád⁴⁸⁸ výslovně řeší pouze situaci, kdy je jedno a totéž jednání (*idem*) naplňuje znaky trestního činu a je vedeno trestní řízení. Tak tomu ovšem není zdaleka ve všech případech. **Jedno a totéž (*idem*) jednání může zároveň naplňovat znaky trestného činu, přestupku, jiného správního deliktu či kárného nebo kázeňského provinění.**⁴⁸⁹

Jak vykládat tuto zásadu v rámci různých právních odvětví?

⁴⁸⁸ Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“).

⁴⁸⁹ ŠTŘEJTOVÁ, K. Zásada „ne bis in idem“ pohledem Evropského soudu pro lidská práva a důsledky pro české trestní řízení. *Právní prostor* [online] [cit. 29. 7. 2018]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/zasada-ne-bis-in-idem-pohledem-evropskeho-soudu-pro-lidska-prava-a-dusledky-pro-ceske-trestni-rizeni>

Tato zásada není pouze doménou trestního práva, jako právního odvětví *ultima ratio*, ale i dalších odvětví, ve kterých se nějakým způsobem přistupuje k „trestání“. Bude to jak problematika správního práva, tak práva finančního, občanského či pracovního a dalších (např. smluvní pokuta jako paušalizovaná náhrada škody).

Avšak každé z těchto odvětví plní jinou společenskou funkci, a tudíž i výsledek interpretace a aplikace této zásady v rámci jednotlivých odvětví může být rozdílný. Někde je smyslem motivovat a zajistit výběr daní a funkci systému, jinde trestat v pravém – úzkém slova smyslu.

A co teprve mezioborovost... a provázanost právního systému jako takového. Již zaznělo, že trestní právo je až na špici a mnohdy postihuje věcně totožné jednání pouze s tím rozdílem, že již zde byl naplněn předpoklad společenské škodlivosti a chráníme tak společnost, ne primárně jednotlivce, na kterého byl veden „útok“. Což může být rozdílné v jiných právních řádech a systémech práva.

Jak ji vykládat vzhledem ke dalším hmotněprávním či procesněprávním pravidlům daného právního řádu a jeho systémové charakteristice? – např. zásada kumulační/ absorpční/ asperační při ukládání trestů.

Je tedy třeba nastavit kritéria pro hodnocení charakteru právní normy, a zda „sankce“ může být v daném případě trestem *stricto sensu*. Jedním z problémů je vnímání a promiskuitní používání pojmů jako: *následky za porušení/nesplnění právních norem* (které mohou být jak pozitivní, tak negativní, ačkoli je většinou budeme spojovat s nepříznivými následky, i když nic nebrání tomu, aby následkem byla odměna), *sankce* (evokuje negativní následky, které mohou mít jak objektivní, tak subjektivní charakter), *trest* (v pravém slova smyslu; v tomto případě je důležitá individualizace trestu a trestání jako takového). Trest by měl jednak odrazovat pachatele, ale samozřejmě také preventivně působit na společnost. Takže i trest může být za určitých okolností pozitivní motivací pro adresáty právních norem. Vše uvedené není samozřejmě dostačující analýzou interpretace těchto a podobných pojmů. Smyslem je poukázat na možné problémy, které budou ovlivňovat samotnou interpretaci institutu penále, a to bez ohledu na to, jak bude označeno (zda jako sankce, trest, či benefit).

Evropský soud pro lidská práva se pokusil o nastavení kritérií hodnocení charakteru právní normy. Evropský soud pro lidská práva ve věci *Engel a další*

*proti Nizozemí*⁴⁹⁰ vymezil tři kritéria pro posouzení, zda se jedná o trestný čin v pojetí Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.⁴⁹¹ Prvním kritériem je kvalifikace činu podle dotčeného vnitrostátního právního řádu, tj. zda ustanovení, které delikt definuje, spadá do trestního práva. Druhé kritérium představuje povaha deliktu z hlediska chráněného zájmu (obecný či partikulární), adresáta normy (potenciálně všichni občané či pouze určitá skupina osob se zvláštním statutem) a účelu sankce (odstrašující a represivní či pouze reparační). Třetím kritériem je druh a závažnost sankce. Druhé a třetí kritérium jsou alternativní, nikoli kumulativní, postačí tedy naplnění jednoho z nich.⁴⁹²

V oblasti daňového práva se k problematice *ne bis in idem* a charakteru penále podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyjadřovaly v poslední době dva soudy. Nejvyšší správní soud ČR (ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014) a Nejvyšší soud ČR (ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016). Je třeba zdůraznit, že obě rozhodnutí se odchyľují od dosavadní soudní praxe.

Kromě toho je třeba zmínit ještě rozsudek Evropského soudu pro lidská práva,⁴⁹³ ve kterém se soud poněkud odchýlil od dosavadní rozhodovací praxe, podle které „daňové penále“ bylo považováno za trestní sankci ve smyslu čl. 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.⁴⁹⁴ Tento rozsudek zrelativizoval dřívější rozhodnutí a podrobněji rozvádí možnosti, kdy druhá sankce, resp. i dvojitý řízení je přípustné a nemusí být vnímáno jako porušení zásady *ne bis in idem*.

21.2 Judikatura

Níže uvedené rozhodnutí je prvním rozhodnutím českých soudů, kterým se změnila dosavadní rozhodovací praxe, a to na základě judikaturní činnosti Evropského soudu pro lidská práva.

⁴⁹⁰ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, ve věci *Engel a další proti Nizozemí*, č. 5100/71.

⁴⁹¹ Publikované pod č. 209/1992 Sb.

⁴⁹² Srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2012, sp. zn. 8 Tdo 397/2012.

⁴⁹³ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, ve věci *A a B proti Norsku*, stížnosti č. 29758/11 a 24130/11.

⁴⁹⁴ Srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011.

21.2.1 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud zaujal ve svém rozhodnutí stanovisko, že: „*Penále podle § 37 b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6. Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.*“⁴⁹⁵

Zajímavé je, jak k rozhodování o samotné otázce charakteru penále, došlo. „Viníkem“ je v podstatě změna právní úpravy, kdy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byl nahrazen daňovým řádem. Institut penále je tam upraven samozřejmě také, ale vzhledem ke komplexní rekodifikaci daňového procesu poněkud odlišně od předchozí úpravy, tak, aby lépe plnil svou funkci a odrážel význam v rámci celého systému a do tohoto systému vhodně zapadal. I s ohledem na další úpravy v části daňového řádu označeného jako „Následky porušení povinností při správě daní“.⁴⁹⁶

V analyzovaném případě se daňový subjekt (obchodní společnost) bránil proti předepsanému penále⁴⁹⁷ v souladu s přechodnými ustanoveními daňového řádu, které však příkazovaly použít úpravu zákona o správě daní a poplatků. Avšak v zákoně o správě daní a poplatků bylo penále v podstatě v pětinasobné výši ve srovnání s novou právní úpravou. Co více, podle daňového řádu zaniklo moderační právo správce daně ve vztahu k daňovému penále. Již zde je vidět určitý posun v systemizaci následků za porušení norem daňového práva. Avšak jak bude dále patrné, Krajský soud zhodnotil provedené změny a jejich dopad na systém pouze částečně, resp. za systémovou interpretaci označuje formální – slovní interpretaci, a tvrdí, že penále je sankcí, neboť je upraveno v části zákona označené jako sankce či, že jej

⁴⁹⁵ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014.

⁴⁹⁶ Ne vždy se jedná o sankce v pravém slova smyslu. Může jít např. pouze o cenu peněz v čase – úrok z prodlení, který je mnohdy autory nesprávně považován za sankci. Samozřejmě úrok může mít, zejména s ohledem na jeho výši ve srovnání s průměrem, kromě složky nákladové, rizikové i složku sankční. Také bude otázkou o jaký „druh“ úroku se bude jednat. Úrok z prodlení se platí za to, že věřitel nemůže sám s penězi nakládat. Úrok z úvěru se platí za to, že se věřitel vzdá na určitý čas části finančních prostředků.

⁴⁹⁷ Rozhodnutí o doměření daně Finančního úřadu v Ostravě bylo potvrzeno Odvolacím finančním ředitelstvím v Brně.

tak označuje důvodová zpráva nebo že v podstatě procesně, s ohledem na pořadí úhrady, je postaveno naroveně pokutám. Samotnou podstatou institut penále se však krajský soud nezabýval.

Daňový subjekt tedy zvažoval všechny možnosti a napadlo jej, že v trestním právu funguje zásada, kdy na místo aplikace předpisu účinného v době, kdy došlo ke skutku, je třeba aplikovat pozdější právní normu, která je pro něj příznivější. A aby mohlo být toto interpretační pravidlo použito, bylo třeba prohlásit penále za sankci – trest ve smyslu trestního práva. Daňový subjekt napadl tedy rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud nejprve rekapituloval vývoj § 63 zákona o správě daní a poplatků s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-49, a rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011-82) a zákon č. 230/2006 Sb., který uvedené ustanovení novelizoval. Na základě takto provedené analýzy dospěl k závěru, že penále lze z důvodů výše uvedených považovat za sankci – za správní delikt, případně trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Rozhodl tedy, že jelikož „řízení nebylo pravomocně skončeno do nabytí účinnosti daňového řádu, a proto bylo třeba aplikovat pro žalobce příznivější právní úpravu v § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu namísto § 37 b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Přechodné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu potom nebylo možné vykládat v rozporu s čl. 40 odst. 6 věty druhé Listiny a čl. 15 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech. Žalovaný měl proto při rozhodování zohlednit novější právní úpravu příznivější pro žalobce.“⁴⁹⁸

S takovýmto verdiktem se Odvolací finanční ředitelství nesmířilo a podalo kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Zde argumentovalo, že krajský soud nesprávně posoudil charakter ustanovení § 37 b zákona o správě daní a poplatků, neboť má za to, že se nejedná o sankci za správní delikt nebo trestní obvinění, jelikož na rozdíl od uloženého trestu vzniká povinnost platit penále přímo ze zákona a rozhodnutí o předepsání penále má pouze deklaratorní charakter. Správce daně také uvedl, že penále nemá pouze sankční charakter, ale může představovat paušalizovanou náhradu eventuální újmy státu, resp. veřejných rozpočtů a také být určitou motivací daňového subjektu k řádnému plnění daňových povinností.

⁴⁹⁸ 4 Afs 210/2014, op. cit.

Nejvyšší správní soud tedy musel zkoumat nejdříve povahu daňového penále, a jelikož měl čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu odlišný názor od předchozí rozhodovací praxe soudu, byla věc předložena rozšířenému senátu. Do této chvíle bylo penále odbornou veřejností chápáno jako paušalizovaná náhrada eventuální újmy státu.⁴⁹⁹

Nejvyšší správní soud vyšel tedy z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, který v této době interpretoval pojem trestního obvinění velmi široce a obvykle dopadal také na sankce v oblasti daňového práva. Nejvyšší správní soud tedy podrobil institut penále v českém daňovém právu testu tzv. Engel kritérií.⁵⁰⁰

Pro výsledné rozhodnutí bylo stěžejní posouzení třetího kritéria (druhu a závažnosti sankce), kde Nejvyšší správní soud konstatoval, že se nejedná o paušalizovanou formu náhrady škody, tzn., že nemá reparační charakter, ale je zejména sankční, jelikož účelem je zejména potrestat daňový subjekt. Závažnost sankce byla shledána v možném zásahu do majetkové sféry, tedy do vlastnického práva. Penále srovnává hlavně s úrokem z prodlení, a tvrdí, že pokud by penále bylo paušalizovanou náhradou, tak by po daňovém subjektu byla požadována dvakrát, také ve formě úroků z prodlení.

Na tomto místě je třeba konstatovat, že takovýto výsledek způsobil právní nejistotu a vyvolal oprávněné obavy správců daní jaký následek bude mít případné vyměření daňového penále na navazující trestní řízení. Zda dřívější rozhodnutí finanční správy o stanovení penále nebude v trestním řízení považováno za překážku *res judicata*, a daňový subjekt se tímto fakticky vyhne trestnímu stíhání a vyplatí se z něj uhrazením penále. V extrémním případě by to znamenalo faktické zrušení skutkových podstat trestných činů v oblasti daňové kriminality. Toto také Nejvyšší správní soud uvedl „na okraj“ rozhodnutí, ale vzhledem ke svým pravomocem a věcné příslušnosti se tomu nevěnoval ani nemohl. Bylo tedy nutné rozhodnout na půdě Nejvyššího soudu, který se vztahem daňového a trestního řízení zabýval v níže citovaném rozhodnutí.

⁴⁹⁹ Srov. 1 Afs 1/2011-82, op. cit.: „penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného“.

⁵⁰⁰ Ibid.

21.2.2 Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva

Než rozhodl Nejvyšší soud, nastaly změny v evropské judikatuře a dalším milníkem ve vývoji výkladu zásady *ne bis in idem* bylo rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, ve věci *A a B proti Norsku*, stížnost č. 29758/11 a 24130/11. Tímto rozhodnutím došlo k určité relativizaci dřívějších rozhodnutí.

Problém nastává tam, kde dvě procesně odlišné části budou regulovat „totéž“, resp. tentýž skutek, třeba pouze s jinou společenskou nebezpečností, a ukládat za něj sankce, kterých charakter by mohl být označen za trestněprávní. Aby bylo možné zhodnotit, zda došlo či nedošlo k dvojímu řízení, resp. trestu ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě ochraně lidských práv a základních svobod, je třeba provést test na základě kritérií, která vymezil Evropský soud pro lidská práva ve svém rozhodnutí *A a B proti Norsku*. Aby se nejednalo o „bis“, musí být řízení spojena takovým způsobem, že tvoří koherentní celek. Tím je myšleno, že jak účel jednotlivých řízení, tak i použité prostředky orgánů veřejné moci se musí v zásadě vzájemně doplňovat a musí zde existovat jednota času. Kromě toho důsledky takového organizace řízení a faktických postupů orgánů musí být pro dotčené osoby předvídatelné a reakce přiměřené.

Je tedy třeba se zabývat následujícími klíčovými faktory a zhodnotit vztah jednotlivých řízení případně jejich vzájemnou spojitost (věcnou souvislost):

- obě samostatná řízení sledují *vzájemně doplňující se (komplementární) cíl*, a tedy se týkají, nikoli pouze *in abstracto*, ale zároveň *in concreto*, různých aspektů daného protiprávního jednání;
- je předmětná duplicita řízení *předvídatelným důsledkem* stejného vytykáného jednání, a to jak právně, tak fakticky (*idem*);
- jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se *v maximální možné míře zabrání zdvojení při sbromažďování i hodnocení důkazů*, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné interakce mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení;
- a především, je sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, *zohledněna v řízení, které je uzavřeno jako poslední*, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec nakonec vystaven nadměrné zátěži, přičemž

pravděpodobnost tohoto posledně zmiňovaného rizika je nejnižší, pokud existuje kompenzační mechanismus, kterým se zajistí přiměřenost a proporcionalita celkové výše všech uložených sankcí.⁵⁰¹

21.2.3 Rozsudek Nejvyššího soudu

Výsledkem judikaturní činnosti Nejvyššího soudu bylo rozhodnutí, že:

„Penále podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uložené v daňovém řízení za nesplnění povinnosti tvrzení pravomocným rozhodnutím správního orgánu, má povahu trestní sankce, byť sui generis, proto je třeba na ně aplikovat také čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Daňové řízení a trestní stíhání pro skutek spočívající v tom, že nesplnění povinnosti tvrzení vykazovalo vedle platebního deliktu, významného v oblasti správního trestání, znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, jsou řízeními o totožném skutku. To platí za situace, že subjekt tohoto trestného činu a daňový subjekt je totožná fyzická osoba.

Pravomocné rozhodnutí, jímž se skončí jedno ze souběžně či postupně vedeného daňového a trestního řízení, která jsou řízeními trestněprávní povahy ve smyslu tzv. Engel kritérií, nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinky ne bis in idem, je-li mezi daňovým řízením a trestním řízením nejen dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová (viz rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016, body 132. a 134.).

K významným faktorům pro určení, zda existuje dostatečná úzká věcná souvislost, patří: zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale zároveň in concreto, různých aspektů daného protiprávního jednání; zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož jednání, a to jak právně, tak fakticky; zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání opakování při shromažďování i hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné součinnosti mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení; a především, zda je sankce uložená v řízení, které bylo skončeno jako první, zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dočleněn jedinec v konečném důsledku vystaven nadměrné zátěži. Znamená to, že v rámci individualizace stanovení trestní sankce je třeba vzít v úvahu sankci ukládanou v daňovém řízení a její úhradu. Soud proto

⁵⁰¹ Srov. bod 132 rozsudku ve věci A a B proti Norsku, op. cit.

musí při stanovení druhu trestu a jeho výměry přiblížnout k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, jak byla tato okolnost zohledněna.

Časová souvislost musí být dostatečně těsná, aby dotčené osobě poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. Čím je spojitost v čase slabší, tím větší nároky je třeba klást na objasnění a odůvodnění průtahů ve vedení řízení, za které může stát nést odpovědnost.“

Toto rozhodnutí se snaží vnést světlo zejména, co se týče otázky posouzení charakteru daňového penále, dále otázky jaký dopad bude mít skutečnost, že penále bude shledáno za trestněprávní sankci na případné navazující trestní řízení a otázky zda zde existuje jednotu skutku. V neposlední řadě je toto rozhodnutí zajímavé s ohledem na podmínky, jaké musí být splněny k uplatnění institutu účinné litosti.

V analyzovaném sporu se dopustil L. P. – obviněný, fyzická osoba⁵⁰² trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, účinného do 31. 12. 2009. Vzhledem k výši jeho majetku – příjmům, které dosahoval v poměru k přiznané dani, vznikly na straně správce daně pochybnosti o správnosti tvrzené daně. Jelikož uváděl ve svých daňových přiznáních neúplné informace a nezohlednil tam příjmy z prodeje nemovitého majetku, byla mu správcem daně za jednotlivá zdaňovací období doměřena daň. Správce daně také s ohledem na ustanovení § 8 trestního řádu ve spojení s příslušnými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků, dnes daňového řádu,⁵⁰³ splnil oznamovací povinnost a informoval soud. Okresní soud následně rozhodl, resp. řízení zastavil, a konstatoval, aniž by se blíže zabýval povahou daňového penále, že Česká republika je vázána

⁵⁰² Při ukládání trestu za trestný čin se plně uplatní zásada individualizace trestu, přičemž výše zkrácené daně je pouze jedním z celé řady rozhodných hledisek. Konečně v případě trestní odpovědnosti fyzických osob je vyloučen přechod trestní sankce na jinou osobu, což však v případě daňového penále možné je, a to i v případě, že bylo uloženo fyzické osobě. Typickým institutem daňového práva je přechod daňové povinnosti na právního nástupce. V souladu s § 239a daňového řádu přechází po smrti fyzické osoby daňová povinnost zůstavitele na jeho dědice. Protože podle § 2 odst. 5 daňového řádu je penále příslušenstvím daně, které sleduje její osud, přejde na právního nástupce i povinnost uhradit penále, což svědčí o rozdílné povaze penále a sankce trestněprávní povahy (viz 15 Tdo 832/2016, op. cit.).

⁵⁰³ Srov. § 53 odst. 2 daňového řádu.

čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (publikované pod č. 209/1992 Sb.). Následně na základě odvolání státní zástupkyně bylo rozhodnutí krajským soudem zrušeno, avšak prvoinstanční soud opět rozhodl ve prospěch obžalovaného, tentokrát pro zánik trestnosti pro účinnou lítost. Toto rozhodnutí bylo opět napadeno, co do výroku o trestu, a takto potvrzeno odvolacím soudem. Tedy vinen, avšak upuštěno od potrestání, resp. uložení souhrnného trestu s ohledem na jiné řízení, resp. uložený trest. S takovýmto rozhodnutím se však neztotožnil obžalovaný a odvolal se co do výroku o vině k Nejvyššímu soudu.

Zde se jal rozhodování osmý senát, který došel k závěru, že by trestní řízení bylo druhým řízením s následnou trestněprávní sankcí, za kterou považoval také penále. Takovéto rozhodnutí by bylo však v rozporu jak s dosavadní judikaturou Nejvyššího soudu, tak Evropského soudu pro lidská práva, a proto byla věc postoupena velkému senátu trestního kolegia, kde dne 4. ledna 2017 rozhodl, jak je výše uvedeno.

Nejvyšší soud se tedy ztotožnil s názorem, že daňové penále má charakter trestní sankce a že spáchaný skutek, má znaky jak správního – daňového platebního deliktu, tak trestného činu zkrácení daně a předmětná související řízení jsou tak řízeními o totožném skutku.

Avšak Nejvyšší soud také dodal, že Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod (publikované pod č. 209/1992 Sb.) nezakazuje, aby řízení byla rozdělena na různé fáze, kde jsou ukládány paralelně či postupně sankce za protiprávní jednání, a odkázal přitom na poslední judikaturu Evropského soudu pro lidská práva.

V posuzovaném případě došel Nejvyšší soud k závěru, že předmětné daňové a trestní řízení na sobě v podstatě bezprostředně navazovalo a ani přípravné řízení nevykazovalo zásadní průtahy. Určité prodlení či nedostatky by mohlo vykazovat prvoinstanční řízení, které však byly způsobeny neustáleností judikatury. Což však nesouvisí s otázkou zachování úzké souvislosti navazujících řízení. Soudy (první a druhé instance) tedy postupovaly zásadně správně a jejich postup byl řádně zdůvodněn.

Bylo tedy konstatováno, že jak s ohledem na skutkové a právní okolnosti, nebyl obžalovaný zkrácen na svých právech a neutrpěl nepřiměřenou újmu

nebo nespravedlivost jako následek postupu orgánů v důsledku nepřiznání příjmů ve skutečné výši a zkrácení daně. Nebyla tak porušena zásada *ne bis in idem* a proto zde nenastaly ani podmínky pro zastavení stíhání obviněného podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. j) trestního řádu. Stíhání tedy nebylo podle zákona vyhodnoceno jako nepřípustné, a proto bylo podané dovolání zamítnuto.

21.3 Analýza zákonného textu

Zakotvení zásady „*ne bis in idem*“⁵⁰⁴ v nadnárodním měřítku je poměrně široké, avšak je různě interpretováno a uplatňováno.⁵⁰⁵

V národní úpravě je ústavněprávně tato zásada vymezena v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod⁵⁰⁶ tak, že „*Nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. Tato zásada nevylučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.*“

Předpokladem vyloučení nového trestního stíhání je totožnost osoby stíhané ve věci původní a ve věci nové, totožnost skutku, jehož se týkala

⁵⁰⁴ Srov. HENDRYCH, D. a J. FIALA. *Právní slovník*. 3. podstatně rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-059-1.: „*Ne bis in idem (lat.), ne dvakrát o tomtéž je jako zásada formulována v čl. 14 odst. 7 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (č. 120/1976 Sb.). V Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.) byla zásada N. upravena v čl. 4 dodatkového Protokolu č. 7 (viz pakety lidských práv), kde byla použita dikce, nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v tr. řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za tr. čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a tr. řádu tohoto státu. V čl. 40 odst. 5 LPS se pak v návaznosti na tyto mezinárodní dokumenty stanoví, že nikdo nemůže být tr. stíhán za čin (rozumí se skutek), pro který byl již odsouzen nebo zproštěn obžaloby (překážka věci rozhodnuté). Zásada N. je však Evropským soudem pro lidská práva vykládána širěji a je uplatňována i ve vztahu ke rozhodnutím o přestupcích trestněprávní povahy. Proto podle české judikatury ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 ke Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a § 11 odst. 1 písm. j) TrŘ brání zásada N. trestnímu stíhání a odsouzení toho, proti němuž dřívější přestupkové řízení o témtéž skutku (činu) trestněprávní povahy meritorně skončilo pravomocným rozhodnutím příslušného správního orgánu, a to včetně blokového řízení podle § 84 PřesZ. Tato zásada nevylučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků. N. je důsledkem právní moci rozhodnutí.*“

⁵⁰⁵ Projevy nalezneme např. i v mezinárodních smlouvách – srov. ŠTENCEL, V. Uplatňování zásady *ne bis in idem* ve správním trestání na základě článku 54 Schengenské prováděcí úmluvy. *Správní právo* [online] [cit. 2. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/uplatnovani-zasady-ne-bis-in-idem-ve-spravnim-trestani-na-zaklade-clanku-54-schengenske-provade-ci-umluv-y.aspx>

⁵⁰⁶ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

věc původní a týká věc nová a existence pravomocného rozhodnutí soudu, státního zástupce či jiného příslušného orgánu ve věci původní.⁵⁰⁷

„§ 264 DR (13) *Uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.*

§ 37 b ZSDP *Penále (1) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, (...) c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.*“

Konkrétně pro posouzení charakteru daňového penále je třeba přiblížit jeho zakotvení v § 251 daňového řádu, které stanoví: „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, (...) c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.*“

Samotná úprava penále obsahuje argument, proč není primárně tento institut trestem, jelikož se stanovuje pouze za situace, kdy je daň doměřena správcem daně v rámci jeho vlastní činnosti. Pokud daňový subjekt zjistí nedostatky – ačkoli po termínu, sám a dodatečně se přizná, penále se nevyměří. Zákodárce tak usiluje o řádné placení daní, a motivuje subjekt tím, že ačkoli pozdě uvedená správná výše, tj. v případě dobrovolného doplnění se nesankcionuje.⁵⁰⁸ Je pak otázkou, zda dojde ke kontrole plnění povinností dříve, než si chybu daňový subjekt uvědomí. Ta probíhá samozřejmě podle různých kritérií včetně možnosti správce daně provést namátkovou kontrolu. Avšak správce daně je časově omezen při vyhledávání nepřiznaných příjmů subjektů a také v kontrole informací v uvedených tvrzeních, a to lhůtou pro stanovení daně upravenou v ustanovení § 148 daňového řádu, jejíž základní délka činí 3 roky termínu pro podání přiznání. Musí se tedy snažit spíše daňový subjekt motivovat a spolupracovat s ním, neboť objektivně není administrativně ani ekonomicky schopen vše uřídit a vybrat daně mocensky.

Samozřejmě lze souhlasit s názorem, že samotné zařazení penále do finančního, resp. daňového práva nelze brát jako argument pro to, že nemá

⁵⁰⁷ JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo procesní*. 5. vyd. Praha: Leges, 2018, s. 409.

⁵⁰⁸ Samozřejmě bude stanoven úrok z prodlení jako náhrada za škodu způsobenou tím, že veřejné rozpočty nemohly disponovat touto částkou.

trestněprávní charakter. Známe spousty nesystematicky a nesystémově zařazených institutů nebo nevhodně či promiskuitně pojmenovaných.

Avšak soud bohužel při argumentaci někdy zapomíná na specifikum fungování daňového práva, specifické interpretační zásady (které je třeba primárně použít při výkladu úlohy a charakteru tohoto institutu) a další charakteristické vlastnosti daňového systému, mezi které patří: autoaplikace a základní cíl správy daní, kterým není trestání (to je v podstatě v příkrém rozporu s cíli daňového řádu, protože se tím snižuje možnost „daňového výnosu“ od ekonomicky aktivních subjektů). Nadměrné trestání, nebo i pouhá hrozba vysoké sankce může vést k zániku subjektu, ať již nedobrovolnému, či mnohdy i dobrovolnému, jak v praxi vidíme („útěk“ z právnické osoby a ekonomická činnost pod jinou firmou jiné právnické osoby). V případě fyzických osob může dojít k jejich „ekonomickému skrývání“ a neplnění daňových povinností vůbec. Nejvyšší soud se tedy měl zejména v dřívějších rozhodnutích, pokud mluví o systémovém výkladu, dívat nejen na celý systém práva ale právě i na vztah a návaznost jednotlivých řízení na trestní řízení, jakkoli nemá pravomoc rozhodovat v trestních věcech.⁵⁰⁹ Při interpretaci pojmů daňového práva bylo třeba více zohlednit systém daňového práva a zejména používat specifické interpretační zásady.

V rozhodnutí Nejvyššího soudu je patrná rozdílnost sankcí, resp. druhu odpovědnosti. Daňový subjekt nepřiznal určitou část příjmů a byla mu doměřena daň. A to bez ohledu na zavinění. Odpovědnost je v daňovém řízení konstruována na objektivním principu. Kromě toho v citovaném sporu bylo vedeno také řízení pro spáchání trestného činu nesprávného vedení účetnictví a zkrácení daně. Z prvního činu soud uznal fyzickou osobu vinnou. V případě trestného činu zkrácení daně (který v podstatě často bude souviset s trestným činem nesprávného vedení účetnictví, jelikož tyto informace jsou podkladem pro správné stanovení daně) byla zproštěna obvinění. Soud konstatoval, že nelze vyloučit, že daňový subjekt věděl, že daňové přiznání obsahovalo nesprávné informace, neboť se daňový subjekt spoléhal

⁵⁰⁹ Rozdílnost v cíli jednotlivých řízení – daňového a trestního konstatoval ve svém rozhodnutí např. Evropský soud pro lidská práva v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, ve věci *Lucky Dev proti Švédsku*, stížnost č. 7356/10.

na manžela a účetního. Nebylo tak prokázáno zavinění. To však nemá žádný vliv na doměřenou daň v daňovém řízení.

S ohledem na určení charakteru daňového penále je asi nejstěžejnější ustanovení § 135 odst. 1. a 2 daňového řádu, které stanoví:

„(1) Řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.

(2) Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.“

Tato ustanovení normují průběh daňového řízení a zavádí systém tzv. auto-aplikace právních norem, kde adresát veřejnoprávní, resp. administrativně právní, resp. finančněprávní normy je povinen sám bez předchozí výzvy orgánu veřejné moci v pravidelných intervalech i nahodile (podle konkrétních skutkových okolností) podávat správci daně informace o těchto právních skutečnostech a plnit s tím související procesní povinnosti. Teprve v případě pochybností správce daně či dalších informací získaných v rámci vyhledávacího procesu, vyzve k podání, či doplnění. Z ustanovení odstavce prvního plyne postupnost procesů, prvně podání činí sám, pak až na výzvu. Tento postup je dále podpořen ustanovením § 139 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, že daň lze vyměřit na základě daňového přiznání, vyúčtování nebo z moci úřední.

Třetím důležitým a doplňujícím, resp. i ustanovením shrnujícím postup orgánů v rámci cíle správy daní, je ustanovení § 145 daňového řádu – Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení:

„(1) Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, (a) vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a (a) stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně (b) vyměřit daň podle pomůcek nebo (c) předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.

(2) Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“

Z výše uvedeného vyplývá, že se správce daně bude snažit nejprve vyzývat k dobrovolnému splnění a až následně případně daň vyměřovat. Nebo správce

daně může předpokládat, že daňový subjekt není ekonomický činný a nemá daňovou povinnost. Jinak by musel *de facto* s ohledem na zásadu zákonnosti (a dříve domněnka nulové daně zakotvena nebyla) vyzývat každou osobu.⁵¹⁰ Takováto administrativní činnost by však stála nemalé peníze a byla na úkor výsledné vybrané daní a v rozporu se zásadou hospodárnosti a efektivity řízení. Obecně pro kontrolu plnění povinnosti má správce daně jiné mechanismy, vyhledávacím procesem počínaje a daňovou kontrolou konče.

21.4 Syntéza poznatků a závěr

Zhodnocením postavení institutu penále v systému daňového práva, resp. daňového procesu, lze dojít k závěru, že penále je stěžejním prvkem v rámci systému stanovení daně v režimu autoaplikace, tj. ve formě tvrzení daně, resp. daňových povinností. Bez něho by nebylo možné naplnit cíl správy daní (správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady).⁵¹¹ Systém funguje na „důvěře“ v daňový subjekt, který sám zhodnotí práva a povinnosti obsažená v normách daňového práva, na sobě je následně konkrétně aplikuje a v daňovém tvrzení uvede všechny rozhodné skutečnosti, tedy daň spočítá – stanoví a uhradí v termínu. Až následně, v druhé fázi, kontroluje správce daně, ať již systémově, na základě podezření, nebo namátkově, plnění povinností. Je třeba, aby existovala určitá preventivní „motivace“ ve formě nastoupení nepříznivých následků (otázka vnímání jejich intenzity může být individuální). Obecně lze upřednostnit pozitivní motivaci adresátů norem ve formě slev a úlev na dani před sankcí za nesplnění povinnosti, zejména v případě chyb formálního charakteru (viz např. § 247a daňového řádu).

Avšak jedině tak je možné účinně regulovat, tj. i kontrolovat, výběr daní v nastaveném režimu autoaplikace. V opačném případě, *ad absurdum*, by si každý subjekt stanovil daň ve výši 1 Kč a čekal, až správce vyzve, prověří, doměří, tj. bude procesně postupovat, jak mu zákon ukládá. Tím se v první fázi může celý systém výběru daní prodražit tak, že náklady budou vyšší než výnosy, anebo relativně záhy dojde do kolapsu systému, neboť

⁵¹⁰ U fyzických osob je problematické, že i nezletilci mohou vzniknout daňové povinnosti, které budou povinni řešit jeho zástupci. V případě právnických osob jde zejména o problém s tzv. „mrtvými firmami“, které čekající na nového vlastníka či na obchodní příležitost.

⁵¹¹ § 1 odst. 2 daňového řádu.

správce daně nebude ve lhůtě pro stanovení daně schopen daně vyměřit, resp. doměřit (s ohledem na nutnost kontrolovat každý subjekt).

K tomu je třeba dodat, že správce daně v případě, že daňový subjekt neplní povinnosti dobrovolně a nespolupracuje, nemusí v rámci daňové kontroly zjišťovat všechny skutečnosti, ale je povinen si „udělat obrázek“ o zdanitelných příjmech a doměřit daně – byť částečně „odhadem“ na základě tzv. pomůcek. V tomto duchu je třeba penále, které bytostně souvisí s doměřenou daní, vnímat také jako určitou paušalizovanou náhradu škody (reálné nebo hypotetické), kromě již zmíněné sekundární motivace dobrovolného plnění povinností a umožnění tím fungování výběru daní na zásadě autoaplikace právních norem na daňové subjekty.

Je třeba také zohlednit motivaci správce daně. Ten nemá racionální důvod fungující daňový subjekt i přes případné potíže s úhradou daní za každou cenu „zničit“. Jeho cílem je pouze výběr daní podle pravidel, a proto existují např. instituty posečkání či splátky, tak, aby mohl daňový subjekt vykonávat výdělečnou činnost a splácet svoje závazky.

Penále může vést zejména u právnických osob k jejich konkurzu a likvidaci. V těchto případech se daňovému subjektu „vyplatí“ založit novou právnickou osobu a fakticky tak, při nejmenším, ztěžovat správu daní. Takže ani v těchto případech není motivací správce ani zákonodárce k trestání.

U penále chybí individualizace trestu, není tam prostor pro správní uvážení. Samozřejmě určitou individualizací je procentuální sazba sankce, která ale spíše napovídá o paušalizaci náhrady možné újmy veřejných rozpočtů.

I když lze souhlasit s rozhodnutím Nejvyššího soudu ve věci *ne bis in idem*, vztahu daňového a trestního řízení a nutností nastavení výše sankce s ohledem na předcházející řízení (v souladu se zásadou přiměřenosti), nelze souhlasit se závěrem Nejvyššího soudu, že charakter penále není primárně sankční. Soud nevzal dostatečně v potaz specifika daňového řízení. Penále je pouze institutem doplňujícím a zajišťujícím výběr daní v režimu autoaplikace daňověprávních norem tak, aby měl daňový subjekt motivaci pro uvedení všech rozhodných a úplných údajů pro stanovení daně a následnou platební povinnost také splnil. Je třeba konstatovat, že při velmi extenzivním výkladu by bylo možné spoustu pravidel v právním řádu označit za trest, resp. že mají

sankční charakter. Ano, avšak toto charakterizuje právo, na rozdíl od systému morálních norem. Jsou zde normy, které nás motivují k plnění povinností, jelikož jsme účastníky nějakého systému pravidel. A jak známe z historie, s nadsázkou většina plní dobrovolně, avšak ne všichni. A samotnou otázkou je dobrovolnost většiny a vliv preventivního působení sankčních norem a také charakter sankce, ať již jedinec za ni bude považovat cokoli.

Co se týče případných úprav právní regulace na základě rozhodovací praxe a jasnějšího nastavení pravidel v rámci legislativy, které navrhoval např. Radvan (reakce na dřívější rozsudek NSS⁵¹²), lze shrnout, že změna právní úpravy není zásadně potřeba, resp. není ani úplně zřejmé, v čem by změna přesně měla spočívat, jak by měla být systémově zakotvena, a zda je vůbec legislativně technicky možné formulovat jasné pravidlo, které by bylo interpretačním a zejména aplikačním přínosem a ne přítěží. Resp. z praktických důvodů by mohla být změna problematická, nepřinést zamýšlené následky, ba naopak by zde vznikla rizika nová (nový výklad, nejasný výsledek legislativního procesu, „přílepky“). Navíc právní řád musí být dosti obecný, aby byl použitelný na předem nestanovené množství případů. Důležité je zkoumání ad hoc každého případu, a v rámci individualizace trestu je toto potřeba nechat soudní moci.

⁵¹² RADVAN, M. *Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. Státní zastupitelství, roč. 13, č. 4, s. 25.

LITERATURA A DALŠÍ POUŽITÉ ZDROJE

- BAKEŠ, M., R. BOHÁČ, M. KARFÍKOVÁ, P. KOTÁB, H. MARKOVÁ, P. NOVOTNÝ a P. VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6.
- BAKEŠ, M., M. KARFÍKOVÁ, P. KOTÁB a H. MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BĚLINA, M. *Zákoník práce: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-290-8.
- BEZOUŠKA, P. Závislá práce. *Právní rozhledy*, roč. 16, č. 16. ISSN 1210-6410.
- BOHÁČ, R. Pojem daň v daňových zákonech. In: *Dny práva 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)*. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 11–31. ISBN 978-80-210-5914-6.
- BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.
- BOHÁČ, R. Evidence tržeb v České republice s ohledem na rozhodnutí Ústavního soudu. Vystoupení na konferenci Dny práva 2017. Nепublikováno.
- BOHÁČ, R. a M. RADVAN. Vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů. *Bulletin komory daňových poradců České republiky*, roč. 2015, č. 2, s. 36–39. ISSN 1211-9946.
- BRAŽINA, R. a M. LIŠKA. *Právo být slyšen ve správním a daňovém řízení*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2017. ISBN 978-80-210-8895-5.
- BURDA, Z. Nad judikaturou z oblasti mank a škod. *Daně a právo v praxi* [online] [cit. 8. 8. 2018]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d7978v10631-nad-judikaturou-z-oblasti-mank-a-skod/?search_query=
- BURDA, Z. Náklady na reklamu a reprezentaci ve světle judikatury. *Daně a právo v praxi* [online] [cit. 4. 6. 2018]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d32800v41950-naklady-na-reklamu-a-reprezentaci-ve-svetle-judikatury/>

- DOLEŽIL, T. Oko za oko, podíl za úplatu aneb zastřený převod obchodního podílu. *Právní rozhledy*, roč. 14, č. 9.
- EUPSI. Rozpor mezi znaleckým posudkem a odborným vyjádřením. Hodonín: Evropský ústav práva a soudního inženýrství, 2016. *eupsi.cz* [online] [cit. 7. 8. 2018]. Dostupné z: http://www.eupsi.cz/rozpor_mezi.html
- FIALA, J. et al. *Občanské právo hmotné*. 3. vyd. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2002. ISBN 80-7239-111-9.
- FINANČNÍ SPRÁVA ČR. Do základu daně z nabytí nemovitých věcí se DPH nezahrnuje ani v případech, kdy je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel a cena sjednaná je včetně DPH. *Finanční správa ČR* [online] [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/DPH-a-zaklad-DNNV-8875>
- GERLOCH, A. Legální licence. In: HENDRYCH, D., M. BĚLINA, J. FIALA, P. ŠÁMAL, P. ŠTURMA, I. ŠTENGLOVÁ a M. KARFÍKOVÁ. *Právní slovník*. 3. vyd. Dostupné z: Beck-online [online právní informační systém]. Nakladatelství C. H. Beck [cit. 31. 7. 2018].
- GOLA, P. Víte, jak poznat daňové výdaje? *Finexpert* [online] [cit. 6. 6. 2018]. Dostupné z: <https://finexpert.e15.cz/vite-jak-poznat-danove-vydaje>
- GROSSOVÁ, M. E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: KEY Publishing, s. r. o., 2008. ISBN 978-80-87071-77-9.
- HALABRINOVÁ, D. *Praktický průvodce podnikatele – aneb jak vést daňovou evidenci*. Brno: Aprofital Czech Republic, 2016. ISBN 978-80-905622-0-2.
- HAMRAN, R. Zrovnoprávnění znaleckých posudků v soudním řízení. Praha: KŠB, 2011. *ksb.cz* [online] [cit. 5. 4. 2018]. Dostupné z: https://www.ksb.cz/cs/novinky-publikace/clanky/180_zrovnopraveni-znaleckych-posudku-v-soudnim-rizeni
- HAUZAROVÁ, M. Manka a škody v účetnictví a daních. *STORMWARE* [online] [cit. 8. 7. 2018]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/manka-a-skody-v-ucetnictvi-a-danich>
- HENDRYCH, D. et al. *Správní právo. Obecná část*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-442-2.
- HENDRYCH, D. a J. FIALA. *Právní slovník*. 3. podstatně rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-059-1.

- HRABĚTOVÁ, D., S. KOUBA a M. PATZENHAUER. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-461-4.
- HURDÍK, J. a P. LAVICKÝ. *Systém zásad soukromého práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2010. ISBN 978-80-210-5063-1.
- JACKOVÁ, M. Odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně – unesete důkazní břemeno? *BusinessInfo.cz* [online] [cit. 7. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/odpocet-nakladu-na-vyzkum-a-vyvoj-od-zakladu-dane-unesete-dukazni-bremeno-90299.html>
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.
- JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo procesní*. 5. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-278-3.
- KADEČKA, S. *Zákon o místních poplatcích a předpisy související. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-918-1.
- KANDLER, L. Sponzorské dary, výdaje na reklamu a reprezentaci. *Portal.pohoda* [online] [cit. 4. 6. 2018]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/sponzorske-dary-naklady-na-reklamu-a-vydaje-na-re/>
- KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995. ISBN 80-7179-028-1.
- KNAPPOVÁ, M., J. ŠVESTKA, J. DVORÁK a kol. *Občanské právo hmotné. Svazek I*. 3. vyd. Dostupné z: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 31. 7. 2018].
- KNAPPOVÁ, M., J. ŠVESTKA, J. DVORÁK a kol. *Občanské právo hmotné. Svazek II*. 4. vyd. Dostupné z: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 31. 7. 2018].
- KOBÍK, J. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.
- KOCINA, J. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. *Bulletin advokacie* [online] [cit. 27. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/ne-bis-in-idem-penale-v-danovem-rozeni?browser=mobi>
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2003. ISBN 80-902752-2-2.
- LÉKO, K. Zrušení části EET jako „zákon roku“. *Lidové noviny*, 30. dubna 2018, s. 14.

- LICHNOVSKÝ, O. Prokazování výdajů u daně z příjmů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [cit. 31. 7. 2018].
- LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.
- LIŠKA, M. Švarcsystém. In: RADVAN, M., P. MRKÝVKA a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 103–126. ISBN 978-80-210-8395-0.
- LIŠKA, M. A Review of Current Case Law in the Matter of Misclassification of Employees as Independent Contractors in the Czech Republic. In: RADVAN, M., J. GLINIECKA, T., SOWINSKI a P. MRKÝVKA (eds.). *The financial law towards challenges of the XXI century: Conference proceedings*. Brno: Masaryk University, 2017, s. 147–155. ISBN 978-80-210-8516-9.
- MACHÁČEK, I. Sleva na dani při zaměstnávání osob se zdravotním postižením. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2018, č. 7. ISSN 1210-6739.
- MACHALOVÁ, M. Vymáhání a placení daňových nedoplatků. Diplomová práce. Brno, Masarykova univerzita, 2008. *is.muni.cz* [online] [cit. 8. 8. 2018]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/th/pdm86>
- MATUŠKOVÁ, T. Proporcionalita odvodu za porušení rozpočtové kázně příjemcem dotace. *Právní rozhledy*, roč. 24, č. 3, s. 86–92. ISSN 1210-6410.
- MATYÁŠOVÁ, L. a M. E. GROSSOVÁ. *Daňový řád. Komentář*. 2. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9.
- MILER, M. EET ztížila restauracím a hospodám podvody. Majitelé přiznávají více tržeb, náklady přenesli na zákazníky vyššími cenami. *Hospodářské noviny* [online] [cit. 27. 7. 2018]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-65975740-eet-ztizila-restauracim-a-hospodam-podvody-majitele-priznavaji-vice-trzeb-naklady-prenesli-na-zakazniky-vyssimi-cenami>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. Důvodová zpráva k zákonu č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony. In: *Beck-online* [online právní informační systém].
- MINISTERSTVO FINANCÍ. Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. *Ministerstvo financí* [online] [cit. 2. 8. 2018]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-10-30_ZOS-c-340-2013-Sb-o-dani-z-nabyti-nemovitych-veci-duvodova-zprava.pdf

- MINISTERSTVO FINANCÍ. Pokyn č. D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti. *Finanční správa ČR* [online] [cit. 30. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony-D-285.pdf>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. Pokyn D-288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96 003/2005-151.
- MINISTERSTVO FINANCÍ. Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace. Praha: Ministerstvo financí, 2015. *psp.cz* [online] [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7 & CT=513 & CT1=0>
- MRKÝVKA, P. *Propedeutika finančního práva I. Obecná část*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-6759-2.
- MÜLLEROVÁ, K. Poplatek za užívání veřejného prostranství jako daňový příjem obce. In: *Dny práva 2011 – Days of Law 2011*. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 289–298. ISBN 978-80-210-5914-6.
- MUSIL, J. Hodnocení znaleckého posudku. Praha: Ministerstvo vnitra, 2010. *mvr.cz* [online] [cit. 5. 4. 2018]. Dostupné z: <http://www.mvr.cz/clanek/hodnoceni-znaleckeho-posudku.aspx>
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Právní věty. Brno: Nejvyšší správní soud, 2017. *nssoud.cz* [online] [cit. 9. 8. 2018]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/mainc.aspx?cls=EvidencniListVety & evl_id=96234
- NEUMAYR, M. a G. REISSNER (eds.). *Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht – Band 1*. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2011. ISBN 978-3214037918.
- NOVOTNÝ, L. Postupy při správě daní vymezené daňovým řádem. *Daně a právo v praxi*, 2015, roč. 20, č. 5. ISSN 1211-7293.
- PELC, V. *Místní poplatky. Úplné znění zákona o místních poplatcích s vysvětlivkami*. 3. aktual. vyd. Praha: Linde, 2008. ISBN 80-7201-691-4.
- PELC, V. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-517-6.
- PODHRÁZKÝ, M. Místní poplatek za užívání pronajatého veřejného prostranství. *Právní fórum*, 2009, roč. 6, č. 12, s. 552–554. ISSN 1214-7966.

- POKORNÁ, J. *Obchodní zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-491-8.
- Pokyn D-288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96 003/2005-151.
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Důvodová zpráva k daňovému řádu. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2009. *p.sp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 23. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *p.sp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=23 & CT1=0>
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 31. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *p.sp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=31 & CT1=0>
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 41. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *p.sp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=41 & CT1=0>
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 205. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *p.sp.cz* [online] [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=205 & CT1=0>
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 222. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *p.sp.cz* [online] [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=222 & CT1=0>
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 243. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *p.sp.cz* [online] [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8 & CT=243 & CT1=0>
- RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-807239-230-8.
- RADVAN, M. *Místní daně*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-932-6.
- RADVAN, M. Sportovci v kolektivních sportech. In: RADVAN, M. a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 60–70. ISBN 978-80-210-7702-7.

- RADVAN, M. Supehrubá mzda. In: RADVAN, M., P. MRKÝVKA a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 87–101. ISBN 978-80-210-8395-0.
- RADVAN, M. Lafatova daňová klička by neměla být přípustná. *Česká pozice – Lidové noviny* [online] [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna-fqt-/tema.aspx?c=A170808_002610_pozice-tema_lube
- RADVAN, M. Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Státní zastupitelství*, roč. 13, č. 4.
- RADVAN, M., a J. KAPPEL. Electronic Revenue Registry in the Czech Republic. *LeXonomica – Revija za pravo in ekonomijo / Journal of Law and Economics*, vol. 7, no. 2, s. 139–159. ISSN 1855-7147.
- RADVAN, M. a J. NECKÁŘ. Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*, vol. 1, no. 1, s. 40–46. ISSN 2498-6275.
- ŘEZNIČKOVÁ, K. *Daň z přidané hodnoty z perspektivy aktuálních legislativních změn*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o. p. s. ve spolupráci s Právnickou fakultou Univerzity Palackého v Olomouci, 2016. ISBN 978-80-87382-79-0.
- SCHILLEROVÁ, A. Komentář k § 2. In: BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.
- SLAVÍKOVÁ, H. Podstata zásady ne bis in idem. *epravo.cz* [online] [cit. 14. 7. 2018]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/podstata-zasady-ne-bis-in-idem-21638.html>
- SMART TECH SOLUTIONS. Frascati manuál. Zlín: Smart Tech Solutions, 2010. *smartech.cz* [online] [cit. 7. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.smarttech.cz/frascati-manual/>
- SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojitého zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.
- ŠIMÍČEK, V. Je Ústavní soud vázán podaným návrhem? *Bulletin advokacie*, 1998, č. 9, s. 26. ISSN 1210-6348.

- ŠIMKA, K. Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*, 2014, roč. 21, č. 4. ISSN 1211-9946.
- ŠTENCEL, V. Uplatňování zásady ne bis in idem ve správním trestání na základě článku 54 Schengenské prováděcí úmluvy. *Správní právo* [online] [cit. 2. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/uplatnovani-zasady-ne-bis-in-idem-ve-spravnim-trestani-na-zaklade-clanku-54-schengenske-provadeci-umluvy.aspx>
- ŠTENGLOVÁ, I., S. PLÍVA, B. HAVEL, J. MACEK, M. TOMSA, M. PEKÁREK, V. ZUNT, M. BARTOŠIKOVÁ a J. MUNKOVÁ. *Obchodní zákoník*. 13. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-354-7.
- ŠTREJTOVÁ, K. Zásada „ne bis in idem“ pohledem Evropského soudu pro lidská práva a důsledky pro české trestní řízení. *Právní prostor* [online] [cit. 29. 7. 2018]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/zasada-ne-bis-in-idem-pohledem-evropskeho-soudu-pro-lidska-prava-a-dusledky-pro-ceske-trestni-rizeni>
- ŠVESTKA, J., J. DVORÁK, J. FIALA a kol. *Občanský zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. ISBN 978-80-7478-369-2.
- THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. Hague: Kluwer Law International, 2003. ISBN 90-411-9923-3.
- TULÁČEK, M., R. BOHÁČ a L. HRDLIČKA. Pojem úplaty v daňovém právu. *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica* 1, roč. LXIV, č. 1, s. 73–80. ISSN 0323-0619.
- VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 303/2013 Sb., změna zákonů v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online] [cit. 31. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=6 & ct=930 & ct1=0>
- VLÁDA ČR. Vláda schválila věcný záměr zákona o podpoře a výzkumu. Praha: Úřad vlády v České republice. Rada pro výzkum, vývoj a inovace, 2016. vlada.cz [online] [cit. 7. 8. 2018]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/clenove-vlady/pri-uradu-vlady/pavel-belobradek/aktualne/vlada-schvalila-vecny-zamer-zakona-o-podpore-vyzkumu-147861/>
- VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 9788073575502.

WEYR, F. *Teorie práva*. Praha: Orbis, 1936.

WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 5. aktualizované vydání, doplněné o předpisy evropského práva. Praha: Linde, 2008. ISBN 978-80-7201-726-3.

Judikatura

ESLP

Rozsudek pléna Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, ve věci *Engel a další proti Nizozemí*, stížnost č. 5100/71.

Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014, ve věci *Lucky Dev proti Švédsku*, stížnost č. 7356/10.

Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, ve věci *A a B proti Norsku*, stížnosti č. 29758/11 a 24130/11.

SDEU

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 11. 2007 ve věci *Amurta SGPS*, C-379/05.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 12. 2007 ve věci *Gronfeldt*, C-436/06.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 2. 6. 2016 ve věci *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14.

Ústavní soud ČR

Usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 21. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/94.

Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95.

Nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 181/1998.

Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01.

Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 15/01.

Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 21. 11. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 21/01.

Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2003, sp. zn. II. ÚS 420/02.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03.
Nález Ústavního soudu ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 23/04.
Nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06.
Nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 69/06.
Nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2008, sp. zn. I. ÚS 436/05.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.
Nález Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2009, sp. zn. I. ÚS 385/07.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 10. 9. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 27/09.
Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11.
Nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2013, sp. zn. IV. ÚS 1783/11.
Nález Ústavního soudu ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 4457/12.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 21/14.
Nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2016, sp. zn. I. ÚS 190/15.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 11. 10. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 5/16.
Usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 29/16.
Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16,
a odlišná stanoviska.

Nejvyšší soud ČR

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 9. 1926, sp. zn. R I 793/26.
Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2005, sp. zn. 20 Cdo 1642/2004.
Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 6. 2009, sp. zn. 20 Cdo 2562/2007.
Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2011, sen. zn. 29 NSČR 16/2011.

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2012, sp. zn. 8 Tdo 397/2012.
Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 11. 2012, sp. zn. 30 Cdo 21/2011.
Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.
Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2017, sen. zn. 29 NSČR 116/2015.
Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 12. 2017, sen. zn. 29 NSČR 16/2016.
Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 12. 2017, sen. zn. 29 NSČR 85/2016.
Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, č. j. 29 ICdo 3/2016-203.

Nejvyšší správní soud ČR

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-88.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004-67.
Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2005, č. j. 1 Afs 76/2004-59.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2005, č. j. 2 Afs 210/2004-81.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2006, č. j. 1 Afs 92/2005-98.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005-69.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005-67.

- Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007-87.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2007, č. j. 8 Afs 31/2006-59.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č. j. 1 Afs 48/2004-92.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 111/2007-102.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008-45.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007-68.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008-97.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2009, č. j. 2 Afs 83/2008-58.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 9 Afs 86/2008-44.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 2 Afs 30/2008-82.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 51/2009-67.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 100/2009-63.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124.
- Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 7/2010-181.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 45/2010-15.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2011, č. j. 2 Afs 2/2011-62.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 1 Afs 53/2011-208.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 Afs 70/2011-84.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, sp. zn. 9 Afs 45/2011.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 8/2012-42.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011-147.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011-143.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2012, č. j. 1 Afs 23/2012-102.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2012, č. j. 7 Afs 55/2011-84.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012-87.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-57.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 8 As 63/2012-37.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, sp. zn. 5 Afs 6/2012.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Afs 32/2013-21.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012-30.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 88/2013-24.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2014, č. j. 7 Afs 91/2013-28.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014-39.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 2 As 106/2014-46.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014-39.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2014, č. j. 9 Afs 85/2013-57.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 11. 2014, č. j. 4 Afs 183/2014-42.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014-40.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 122/2014-34.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 153/2014-63.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2015, č. j. 2 Afs 81/2004-54.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014.
- Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2016, č. j. 2 Afs 153/2014-71.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 30/2016-24.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 2 Afs 153/2014-79.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 102/2016-43.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016-35.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016-30.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2 Afs 166/2016-35.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2017, č. j. 9 Afs 310/2016-37.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017-20.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017-42.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-34.
- Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 1 Afs 291/2017-24.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 84/2017-35.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2018, č. j. 4 Afs 70/2018-24.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2018, č. j. 7 Afs 265/2017-36.
- Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 271/2017-56.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018-47.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 150/2016-35.

Krajské soudy

- Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 3. 2003, sp. zn. 10 Ca 275/2002
- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 6. 2014, č. j. 29 Af 147/2011-213.
- Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 29. 1. 2015, č. j. 44 ICm 1408/2014-149.
- Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 13. 4. 2016, č. j. 52 Af 3/2015-141.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 30 Af 69/2014-27.

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 10. 2016, č. j. 10 Af 18/2016-50.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 23/2015-112.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2017, č. j. 22 Af 118/2014-86.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2017, č. j. 30 Af 6/2015-222.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2017, č. j. 31 Af 14/2015-75.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2017, č. j. 62 Af 66/2015-94.

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2017, č. j. 50 Af 35/2016-29.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2017, č. j. 3 Af 21/2014-48.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 3/2015-151.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 7. 2017, č. j. 22 Af 34/2015-47.

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015-48.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 86/2015-43.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2018, č. j. 30 Af 6/2015-280.

Vrchní soudy

Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 9. 2015, č. j. 101 VSPH 308/2015-176.

Vědecká redakce MU

prof. Ing. Petr Dvořák, CSc.; PhDr. Jan Cacek, Ph.D.;
Mgr. Tereza Fojtová; Mgr. Michaela Hanousková;
prof. MUDr. Lydie Izakovičová Hollá, Ph.D.; doc. RNDr. Petr Holub, Ph.D.;
doc. Mgr. Jana Horáková, Ph.D.; doc. PhDr. Mgr. Tomáš Janík, Ph.D.;
doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D.; prof. PhDr. Tomáš Kubíček, Ph.D.;
doc. RNDr. Jaromír Leichmann, Dr.; PhDr. Alena Mizerová;
doc. Ing. Petr Pirožek, Ph.D.; doc. RNDr. Lubomír Popelínský, Ph.D.;
Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D.; doc. RNDr. Ondřej Slabý, Ph.D.;
prof. PhDr. Jiří Trávníček, M.A.; doc. PhDr. Martin Vaculík, Ph.D.

Ediční rada PrF MU

doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D. (předseda);
prof. JUDr. Josef Bejček, CSc.; prof. JUDr. Jan Hurdík, DrSc.;
prof. 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.

PŘÍMÉ DANĚ A JEJICH SPRÁVA V JUDIKATUŘE

doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D., Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D
Mgr. Tereza Čejková, Mgr. Michal Liška, Mgr. Petra Lišková,
Mgr. Zuzana Marethová, Mgr. Bc. Nikol Nevečeřalová,
doc. JUDr. Mgr. Martin Škop, Ph.D.

Vydala Masarykova univerzita
Žerotínovo nám. 617/9, 601 77 Brno

Spisy Právnické fakulty MU č. 635 (řada teoretická, Edice Scientia)

Tisk: Point CZ, s.r.o., Milady Horákové 890/20, 602 00 Brno
1. vydání, 2018

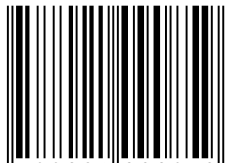
ISBN 978-80-210-9084-2

ISBN 978-80-210-9085-9 (online : pdf)

www.law.muni.cz

muni
PRESS

ISBN 978-80-210-9085-9



9 788021 090859

