



MASARYKOVA UNIVERZITA  
PRÁVNICKÁ FAKULTA

# DNY PRÁVA 2016

## DAYS OF LAW 2016

Část II.  
Rekodifikace daní z příjmů  
(90 let od Englišovy daňové reformy)

ACTA UNIVERSITATIS BRUNENSIS

---

IURIDICA

vol. 583

SPISY PRÁVNICKÉ FAKULTY  
MASARYKOVY UNIVERZITY

---

řada teoretická  
svazek č. 583

# **DNY PRÁVA 2016 – DAYS OF LAW 2016**

## **Část II.**

### **Rekodifikace daní z příjmů (90 let od Englišovy daňové reformy)**

Eds.:

Petr Mrkývka, Damian Czudek, Jíří Valdhans

Masarykova univerzita  
Brno 2017

Recenzenti:

Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D, JUDr. Michal Janovec, Ph.D.,  
Dr Mgr. Michal Koziel, Ph.D, Mgr. Jana Kranecová, Ph.D.,  
Ing. Martina Krugerová, Ph.D, doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.,  
Mgr. Jan Neckář, Ph.D., JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.,  
JUDr. Johan Schweigl, Ph.D.

© 2017 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-8553-4

---

# Obsah

<b>Daniny publiczne jako koszty uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych.....</b>	<b>9</b>
<i>Dobroslawa Antonów</i>	
<b>Francouzská inspirace pro rekodifikaci daní z příjmů.....</b>	<b>31</b>
<i>Richard Bartes</i>	
<b>Příjmové daně – jeden nebo dva zákony?.....</b>	<b>45</b>
<i>Radim Bobáč</i>	
<b>Pravidlá nízkej kapitalizácie v slovenskej právnej úprave zákona o dani z príjmov.....</b>	<b>58</b>
<i>František Bonk</i>	
<b>Koszty uzyskania przychodów – pomiędzy elastycznością a definiowaniem.....</b>	<b>70</b>
<i>Paweł Borszowski</i>	
<b>Zdanění příjmů v zemědělství v Polsku a České republice – komparatistika.....</b>	<b>82</b>
<i>Piotr Buława, Ewa Kowalewska</i>	
<b>Experience of Tax Law in Modern Law Enforcement.....</b>	<b>97</b>
<i>Elena Chernikova, Julia Gorosh</i>	
<b>Daňové příjmy obce a možnosti jejich ovlivnění s ohledem na udržitelný rozvoj obce.....</b>	<b>113</b>
<i>Kateřina Kubenková, Nikola Chábová</i>	
<b>Daň z příjmů v závislosti za způsobu bydlení.....</b>	<b>125</b>
<i>Michal Janovec</i>	
<b>Děti a daň z příjmů fyzických osob.....</b>	<b>135</b>
<i>Monika Ježková</i>	
<b>Preukazovanie pôvodu majetku a nelegálne príjmy.....</b>	<b>142</b>
<i>Matej Kačaljak</i>	

<b>Výdaje vynaložené na příjmy plynoucí ze závislé činnosti .....</b>	<b>148</b>
<i>Michael Kobajda, Tomáš Sejkora</i>	
<b>Taxation of Personal Income from Agricultural Activities in Poland .....</b>	<b>162</b>
<i>Rafał Kowalczyk</i>	
<b>Aktivní účast finančních institucí při identifikaci nezdaněných peněz.....</b>	<b>175</b>
<i>Jaroslav Král</i>	
<b>Příjmy spadající pod čl. 7 Evropské charty místní samosprávy a výdaje na ně .....</b>	<b>185</b>
<i>Michal Liška</i>	
<b>Rozpočtové určení jako prvek konstrukce daní a poplatků.....</b>	<b>194</b>
<i>Hana Marková</i>	
<b>Child Tax Credit as a Part of Polish Personal Income Tax Act .....</b>	<b>201</b>
<i>Monika Michalak</i>	
<b>Má polský zákonodárce rád rodinu? (několik poznámek na pozadí polského zákona o dani z příjmů fyzických osob).....</b>	<b>210</b>
<i>Wojciech Morawski</i>	
<b>Právní úprava prokazování původu majetku v ČR a ve vybraných státech EU .....</b>	<b>221</b>
<i>Sabina Pažderová</i>	
<b>Právne aspekty vyhýbania sa daňovej povinnosti.....</b>	<b>229</b>
<i>Karin Prievozníková, Cecília Olexová</i>	
<b>Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR .....</b>	<b>239</b>
<i>Anna Románová</i>	
<b>DPFO v období První republiky se zaměřením na korekční prvky .....</b>	<b>251</b>
<i>Kristýna Řezníčková</i>	

---

<b>Rozhodovací proces racionálního daňovníka a daňové úniky .....</b>	<b>262</b>
<i>Josef Sábó</i>	
<b>Nezdanitelné části základu daně z ekonomického pohledu .....</b>	<b>277</b>
<i>Pavel Semerád, Lucie Semerádová</i>	
<b>Zdaňování podílů na zisku v České republice a na Slovensku .....</b>	<b>287</b>
<i>Hana Skalická</i>	
<b>Odpočet na podporu výzkumu a vývoje a jeho možné problémy v praxi.....</b>	<b>303</b>
<i>Petra Šnopsková</i>	
<b>Daňová licencia ako minimálna daň v podmienkach Slovenskej republiky.....</b>	<b>312</b>
<i>Andrea Stachurová</i>	
<b>Evidence tržeb - ohlédnutí pár měsíců po účinnosti zákona .....</b>	<b>324</b>
<i>Ivana Steblíková</i>	
<b>Zdaňovanie dividend v Slovenskej republike – krok vpred? .....</b>	<b>336</b>
<i>Ivana Štieberová</i>	
<b>Výměna zpráv podle zemí jako nástroj k omezení eroze základu daně z příjmů .....</b>	<b>352</b>
<i>Michal Tuláček</i>	
<b>Charakter licenčních poplatků z hlediska aplikace srážkové daně.....</b>	<b>367</b>
<i>Martina Valachová</i>	





---

# Daniny publiczne jako koszty uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych

*Dobrosława Antonów*

Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Polska

## **Abstract in original language**

Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych, uregulowanym w ustawie z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest dochód podatnika definiowany jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym (art. 9). Kosztami uzyskania przychodów są zaś tylko takie wydatki, które zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 (art. 22). Powyższym zasadom oceny wydatków podlegają również wydatki ponoszone na daniny publiczne (min. podatki, opłaty, składki). W artykule dokonano klasyfikacji danin publicznych w celu wskazania tych spośród nich, które mogą stanowić koszt uzyskania przychodu, które nie mogą być zaliczone do kosztów i takich, które w pewnym zakresie i w sytuacjach wskazanych w ustawie mogą stanowić koszt uzyskania przychodu.

## **Keywords in original language**

Podatek dochodowy od osób fizycznych; koszty uzyskania przychodu; daniny publiczne; podatek; opłata.

## **Abstract**

The subject of taxation in the personal income tax settled under the Personal Income Tax Act of 26th July 1991 is the taxpayer's income defined as the surplus of the income sum over its tax-deductible expenses achieved in the tax year (art. 9), whereas the tax-deductible expenses are only the expenses incurred in order to achieve the income to retain or protect the income source with the exception of the costs mentioned in art. 23 (art. 22 of Act). Expenses incurred as the public levies (tax, charge, fee among other things)

are also subject to the mentioned above principles of the expenses estimation. Classification of the public levies in order to indicate the ones, which may determine the tax-deductible expenses, which can be rated as the costs and, which in some scope and in the situation indicated in the Act can make the tax-deductible expenses has been performed in the article.

## Keywords

Personal Income Tax; Tax-Deductible Expenses; Public Levies; Tax; Charge.

## 1 Wprowadzenie

W polskim systemie podatkowym zasady opodatkowania dochodów osób fizycznych reguluje ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup> (dalej u.p.d.f.). Zgodnie z art. 9 ust 1 u.p.d.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody (z wyjątkiem pewnych ich kategorii wymienionych w tym przepisie). Dochodem ze źródła przychodów jest zaś zgodnie z art. 9 ust. 2 u.p.d.f. nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Koszty uzyskania przychodu kształtują zatem zakres przedmiotu opodatkowania w tym podatku w ramach zjawisk faktycznych i prawnych poddanych opodatkowaniu.<sup>2</sup> W doktrynie przyjmuje się więc, że przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych rozpatrywany może być w płaszczyźnie zewnętrznej i wewnętrznej. W płaszczyźnie zewnętrznej zakres opodatkowania kształtują normy regulujące źródła przychodu oraz zwolnienia przedmiotowe, zaś w ujęciu wewnętrznym regulacje w przedmiocie kosztów uzyskania przychodu.<sup>3</sup> Analiza regulacji w przedmiocie źródeł przychodu i zwolnień przedmiotowych pozwala na ustalenie zjawisk i zdarzeń podlegających opodatkowaniu. W ramach tak określonego podatkowoprawnego stanu faktycznego badać należy jego wewnętrzną strukturę, w tym koszty uzyskania przychodu, które w ostatecznym efekcie kształtują wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Dz.U. 2016.2032.

<sup>2</sup> MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. C. H. Beck, 2016, s. 433.

<sup>3</sup> Tamże.

<sup>4</sup> Tamże.

Artykul poświęcony jest daninom publicznym jako kosztom uzyskania przychodu. Dla realizacji tak zdefiniowanego celu przyjęto następującą systematykę dalszych rozważań. Rozpoczyna je definicja kosztów uzyskania przychodu. Następnie zdefiniowano pojęcie danin publicznych, co pozwala na doprecyzowanie zakresu dalszej analizy poszczególnych kategorii kosztów uzyskania przychodu. Dalsze fragmenty mają charakter szczegółowy i poświęcone są wyodrębnionym kategoriom danin i obejmują ocenę ich statusu jako kosztów uzyskania przychodu. Podjęte rozważania mają charakter porządkujący. Ich celem jest wskazanie ogólnych tendencji prawodawczych w zakresie kształtowania statusu danin publicznych jako kosztów uzyskania przychodu.

## 2 Pojęcie kosztów uzyskania przychodu

Koszty uzyskania przychodu w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych zostały zdefiniowane ustawowo. Zgodnie z definicją zawartą w art. 22 u.p.d.f. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. W art. 23 u.p.d.f. ustawodawca wskazał bowiem katalog wydatków, które nie są kosztami uzyskania przychodu. Katalog ten ma charakter zamknięty. W wyjątkowych przypadkach określonych w u.p.d.f. (np. w przypadku przychodów ze źródła jakim jest stosunek pracy – art. 22 ust 2 u.p.d.f.), ustawodawca rezygnuje ustalania kosztów rzeczywistych w oparciu o art. 22 u.p.d.f. na rzecz kosztów ustalonych ryczałtowo (ryczałt kwotowy lub procentowy). Definicja kosztów uzyskania przychodu wskazuje, że koszty w konstrukcji prawnej podatku dochodowego mają charakter prawny, a nie ekonomiczny.<sup>5</sup> Koszt prawny jest to bowiem taki koszt, który został uznany przez ustawodawcę za możliwy do odliczenia od przychodu w danym roku podatkowym.<sup>6</sup> Ostateczna decyzja prawodawcy w tym zakresie wynika właśnie z art. 23 u.p.d.f., tam bowiem wskazane zostały wydatki, które pomimo że spełniają kryteria definicyjne kosztów określone w art. 22 u.p.d.f. (zostały poniesione w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenie źródła

<sup>5</sup> Tamże, s. 435.

<sup>6</sup> Tamże.

przychodów) z jego woli nie stanowią kosztów podatkowych. Pomimo więc, że z ekonomicznego punktu widzenia są nakładami poniesionymi w sposób celowy w związku z prowadzoną działalnością – w celu uzyskania przychodów lub zabezpieczenie albo zachowania źródła przychodu – z prawnego punktu widzenia nie mogą zostać odliczone od tego przychodu.<sup>7</sup>

Aby ponoszone przez podatnika wydatki mogły stanowić koszt uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych i pomniejszyć uzyskany przez niego przychód muszą spełniać wymogi określone w art. 22 u.p.d.f. Muszą to być wydatki faktycznie poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. A zatem, poniesienie wydatku (czynność polegająca na faktycznym poniesieniu wydatku) musi mieć charakter celowy<sup>8</sup> i pozostawać w związku przyczynowym<sup>9</sup> z uzyskanym przychodem lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodu. Te trzy elementy: cel, związek przyczynowy, czyn podatnika i jego ocena łącznie decyduje o tym, co stanowi koszt podatkowy.<sup>10</sup> Spośród wydatków wykazujących te cechy wykluczyć należy następnie te, które zostały wymienione w art. 23. Oznacza to, że z praktycznego punktu widzenia możliwe i uzasadnione jest to, aby w pierwszej kolejności poniesione wydatki ocenić właśnie w oparciu o art. 23 u.p.d.f. Te spośród wydatków, które nie zostały wymienione w tym artykule poddane powinny być następnie ocenie w oparciu o art. 22 u.p.d.f. Sam bowiem fakt, że wydatek nie został wymieniony w art. 23 u.p.d.f. nie oznacza, że jest on kosztem uzyskania przychodu w rozumieniu art. 22 u.p.d.f. Koncepcja wyliczenia kosztów, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodu nie stwarza bowiem domniemania, że wszystkie pozostałe wydatki ponoszone przez podatnika mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodu.<sup>11</sup>

<sup>7</sup> Na problem relacji kosztów w ujęciu bilansowym i kosztów w ujęciu podatkowym zwraca uwagę np. LITWIŃCZUK, H. In: LITWIŃCZUK, H., KARWAT, P., PIETRASIEWICZ, W. (red.). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. Dom Wydawniczy ABC, 2006, s. 133–134; SZTUBA, W. *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw*. Wolters Kluwer 2016, s. 131–132. Problem ten jest również dostrzegany w orzecznictwie, na ten temat np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22. 10. 2014, sygn. akt I SA/Po 327/14.

<sup>8</sup> Szerzej na temat celu jako elementu prawnej koncepcji kosztów uzyskania przychodu GOMUŁOWICZ, A. *Prawna formuła kosztu podatkowego*. Wolters Kluwer 2016, s. 11–30.

<sup>9</sup> Na temat tamże, s. 34–49.

<sup>10</sup> Tamże, s. 10.

<sup>11</sup> Tamże, s. 31.

Wydatki, ktŕore zostaly wymienione w art. 23 u.p.d.f. (formuła prawna kosztu negatywnego)<sup>12</sup> majŕ zróznicowany charakter. W doktrynie zauwaŕa siŕ, ŕe przepis ten jest niespŕjny i niepoprawny pod wzglŕdem logicznym.<sup>13</sup> Wymienione tam zostaly rŕzne kategorie wydatkŕ, zdefiniowane z zachowaniem rŕznego stopnia szczegŕlowoŕci (np. wydatek okreŕslony w art. 23 ust 1 pkt 12 jako podatek dochodowy lub rozbudowana regulacja w przedmiocie podatku od towarŕ i uslug jako kosztu uzyskania przychodu wskazana w ust 1 pkt 43 tego artykułu), przy czym moŕna zauwaŕzyŕ, ŕe dominujŕ w tym zakresie niezwykle rozbudowane, kazuistyczne regulacje, zawierajŕce liczne odeslania, ktŕore wskazujŕ na niesamodzielnŕoŕ treŕciowŕ tych przepisŕ.<sup>14</sup> Wydatki wymienione w art. 23 u.p.d.f. majŕ rŕwnieŕ zróznicowany charakter. Moŕna wŕród nich wskazaŕ pewne zbiorcze kategorie jak np. wydatki na nabycie ŕrodkŕ trwalych, wydatki na splatŕ poŕyczek i kredytŕ, darowizny, wydatki zwiŕzane z nienaleŕytm wykonywaniem zobowiŕzaŕ (koszty egzekucyjne, kary, odsetki za zwłokŕ z tytułu nieterminowej realizacji zobowiŕzaŕ), a takŕe rŕznego rodzaju ŕwiadczenia publicznonprawne<sup>15</sup>, w tym daniny publiczne.

### 3 Pojęcie danin publicznych

Rozwaŕania podjŕte w niniejszym artykule koncentrujŕ siŕ na daninach publicznych jako kategorii wydatkŕ ponoszonych przez podatnikŕ w celu uzyskania przychodŕ. Zasadnoŕ takich rozwaŕaŕ wynika z tego, ŕe jednym z podstawowych obowiŕzkŕ publicznonprawnych zwiŕzanych z legalnŕ dziaŕalnoŕciŕ zarobkowŕ, w tym z podejmowaniem i prowadzeniem dziaŕalnoŕci gospodarczej osŕb fizycznych sŕ obowiŕzki zwiŕzane z ponoszeniem danin publicznych. Wydatki te stanowiŕ jeden z podstawowych i staŕych kosztŕ tej dziaŕalnoŕci.

Tak okreŕslony zakres rozwaŕaŕ wymaga ustalenie zakresu pojęcia daniny publiczne. O ile ustawodawca pojęciem tym posluguje siŕ doŕŕ czŕsto w caŕym porzŕdku prawnym, to jednak brak jest jego definicji klasycznej.

<sup>12</sup> Tamŕe, s. 31.

<sup>13</sup> BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *PIT. Komentarŕ*, Wolters Kluwler, 2015, s. 764.

<sup>14</sup> GOMUŁOWICZ, A., op.cit. s.30.

<sup>15</sup> Tŕ kategoriŕ wydatkŕ niestanowiŕcych kosztŕ uzyskania przychodu nazywa siŕ rŕwnieŕ np. jako wydatki zwiŕzane z regulowaniem zobowiŕzaŕ wobec Skarbu Paŕstwa, tak LITWIŕCZUK, H., op. cit., s. 141.

Ponadto, tak ogólnie określonym pojęciem (daniny publiczne) nie posłużył się on w kontekście problematyki kosztów uzyskania przychodu, a także w całej u.p.d.f.

Pojęcie danin publicznych występuje przede wszystkim w art. 217 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>16</sup> oraz w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009r. o finansach publicznych<sup>17</sup> (dalej u.f.p.) oraz w innych, nielicznych aktach prawnych<sup>18</sup>. Dla rekonstrukcji cech danin publicznych największe znaczenie mają przy tym przepisy Konstytucji i u.f.p. W Konstytucji RP pojęcie danin publicznych nie zostało zdefiniowane, co uzasadniane jest tym, że jest to jedno z najstarszych pojęć w historii prawa publicznego i ma status tzw. „pojęcia zastanego”<sup>19</sup>. Zgodnie z art. 217 Konstytucji nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Na gruncie tego przepisu, jedyną kategorią danin wskazaną z nazwy jest podatek. Podatek nie jest jednak jedną daniną publiczną. Podatek w tym samym rozumieniu, co w art. 217 Konstytucji (podatek jako kategoria danin publicznych czyli „podatek i inne daniny publiczne”)<sup>20</sup> został wskazany również w art. 84 Konstytucji, który stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przyjąć więc należy, że daniny publiczne (w tym między innymi podatki) należą do kategorii ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 Konstytucji. Przepis ten przesądza zatem o zasadniczych cechach danin publicznych, a mianowicie o ich przymusowym i powszechnym charakterze oraz funkcji fiskalnej. Przepis art. 217 Konstytucji wskazuje ponadto na mnogość i różnorodność danin publicznych („podatki, inne daniny publiczne”). Istotnym walorem tego przepisu jest zatem między innymi określenie otwartego charakteru katalogu danin publicznych.<sup>21</sup> W pewnym

<sup>16</sup> Dz.U.1997.78.483.

<sup>17</sup> Dz.U. 2013.885.j.t.

<sup>18</sup> Na ten temat ANTONÓW, D. Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa. *Annales Universitatis Mariae Curie – Skłodowska, Sectio G – IUS*, Vol. LXIII, 1, 2016, s. 9–10.

<sup>19</sup> DEBOWSKA – ROMANOWSKA, T. *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*. C. H. Beck, 2010, s. 129.

<sup>20</sup> Tamże, s. 123

<sup>21</sup> Na ten temat ANTONÓW, D., op. cit., s. 10 i nast.

stopniu doprecyzowanie kategorii ŕwiadczeŕ zaliczanych do danin publicznych zapewniajŕ przepisy u.f.p. Pojŕcie danin publicznych znajduje siŕ w art. 5 u.f.p. w kontekŕcie klasyfikacji ŕrodkŕ publicznych. Zgodnie z art. 5 ust 2 pkt 1 tej ustawy ŕrodkami publicznymi sŕ miŕdzy innymi dochody publiczne, a wŕród nich wymienia siŕ daniny publiczne, do ktŕorych zalicza siŕ: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiŕbiorstw paŕstwowych i jednoosobowych spŕolek Skarbu Paŕstwa, a takŕe inne ŕwiadczenia pieniŕżne, ktŕorych obowiŕzek ponoszenia na rzecz paŕstwa, jednostek samorzŕdu terytorialnego, paŕstwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansŕw publicznych wynika z odrŕbnych ustaw.

W oparciu o przywołane regulacje, przyjŕc moŕna, ŕe daniny publiczne sŕ kategoriŕ powszechnych i przymusowych ciŕŕarŕw i ŕwiadczeŕ publicznych, majŕ formŕ pieniŕŕnŕ, realizujŕ funkcjŕ fiskalnŕ, sŕ klasyfikowane jako ŕrodky publiczne i dochody publiczne. Sŕ nakładane w drodze ustawy i pobierane na rzecz podmiotŕw publicznych. Daniny publiczne sŕ to zatem wszystkie ŕwiadczenia pieniŕŕne, ktŕore wykazujŕ powyŕsze cechy, w tym miŕdzy innymi: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiŕbiorstw paŕstwowych i jednoosobowych spŕolek Skarbu Paŕstwa.<sup>22</sup>

Z punktu widzenia rozwaŕaŕ podjŕtych w niniejszym artykule kluczowe jest ostateczne ustalenie, ŕe daninami publicznymi analizowanymi z punktu widzenia uprawnienia do ich zaliczenia do kosztŕw uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osŕb fizycznych sŕ wszelkie ŕwiadczenia pieniŕŕne (niezaleŕnie od ich nazwy), ktŕore wykazujŕ cechy danin publicznych wynikajŕce przede wszystkim z Konstytucji RP i u.f.p., w tym sŕ to przede wszystkim podatki, opłaty i składki.

#### **4 Daniny publiczne w konstrukcji prawnej kosztŕw uzyskania przychodŕw**

W u.p.d.f. w kontekŕcie kosztŕw uzyskania przychodŕw ustawodawca nie posługuje siŕ pojŕciem danin publicznych. W art. 22 u.p.d.f. nie odnosi

<sup>22</sup> Wylczenie danin publicznych w art. 5 u.f.p. nie jest kompletne. Zauwaŕa siŕ, ŕe nie wskazano tam np. cla, ktŕore jest daninŕ publicznŕ. W odniesieniu do składek podkreŕlić zaŕ naleŕy, ŕe do danin zalicza siŕ składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz ubezpieczenie społeczne. OFIARSKI, Z. In: KARLIKOWSKA, M., MIEMIEC, W., OFIARSKI, Z., SAWICKA, K. *Ustawa o finansach publicznych. Komentarŕ*; Presscom Sp. z o.o., 2010, s.25.



się do żadnych konkretnych wydatków, w tym również nie klasyfikuje jako kosztów danin publicznych (ani jako kategorii ogólnej, ani poszczególnych ich rodzajów). Z racji ogólnego i definicyjnego charakteru tego artykułu jest to zrozumiałe. Dopiero w art. 23 u.p.d.f. wymienione zostały różne kategorie wydatków, w tym różne rodzaje danin publicznych. Charakter regulacji dotyczących danin publicznych w art. 23 u.p.d.f. jest zróżnicowany pod względem nazewnictwa, stopnia szczegółowości regulacji oraz jej celu.

Ze względu na powszechny i przymusowy obowiązek ponoszenia danin publicznych, na wstępie przyjąć należy, że co do zasady, legalne prowadzenie działalności stanowiącej źródło uzyskania przychodów wiąże się z ponoszeniem wydatków na różnego rodzaju daniny publiczne. Ta oczywista refleksja pozwala przyjąć, że daniny ponoszone przez podatników w związku z prowadzoną działalnością stanowią ich wydatek spełniający kryterium celu i związku przyczynowego określonego w art. 22 u.p.d.f. Są lub mogą być więc ponoszone w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Ocena pozytywna tych wydatków w kontekście art. 22 u.p.d.f. (oceny, czy danina ta została poniesiona w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu) wskazuje na konieczność ich dalszej weryfikacji w kontekście art. 23 u.p.d.f., a więc weryfikacji negatywnej (ustalenia, czy danina nie została wskazana w art. 23 u.p.d.f.).

Przyjmując wstępne założenie, że daniny ponoszone w związku z prowadzoną działalnością mogą być ponoszone w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu rozpocząć można od ich oceny na gruncie art. 23 u.p.d.f. Tam zaś ustawodawca wymienił kilka kategorii danin (podatków, opłat i składek). Ich status jako kosztów uzyskania przychodów został tam zróżnicowany. Wymienić można następujące ich kategorie: danin, które nie stanowią kosztu uzyskania przychodu, daniny, które częściowo mogą stanowić koszt, daniny, które co do zasady (z zastrzeżeniem wyjątku) stanowią koszt oraz daniny, które bez zastrzeżeń stanowią koszt uzyskania przychodów. Obok takiej klasyfikacji statusu danin jako kosztu uzyskania przychodu, wyróżnić można także takie, które są zaliczane do kosztów uzyskania przychodu na podstawie odrębnych przepisów

(spoza regulacjí dotŕyczajŕcych bezpořrednio kosztŕw – art. 22 i 23 u.p.d.f.). Rŕŕny status danin jako kosztŕw uzyskania pŕzychodŕw wynika rŕwnieř z ich pŕedmiotu.

## **5 Daniny publiczne, ktŕre nie stanŕwiŕ kosztŕw uzyskania pŕzychodŕw na podstawie art. 23 u.p.d.f.**

W art. 23 u.p.d.f. ustawodawca wyrŕznił daniny publiczne, ktŕre nie stanŕwiŕ kosztŕw uzyskania pŕzychodu. W pierwsze kolejnořci wskazał cztery podatki: podatek dochodowy (art. 23 ust 1 pkt 12), podatek od spadkŕw i darowizn (art. 23 ust 1 pkt 12), podatek od wydobywania niektŕrych kopalin (art. 23 ust 1 pkt 62) i specjalny podatek wŕgłowodorowy (art. 23 ust 1 pkt 63). Powołane przepisy wskazujŕ, ŕe wymienione podatki w ogŕle nie stanŕwiŕ kosztŕw, a zatem brak jest okolicznořci, ktŕre moglyby pozwolić na ich odliczenie od pŕzychodu. Ustawodawca w zrŕznicowany sposŕb okreřlił te kategorie podatkŕw. Okreřlenie – podatek dochodowy – wskazuje na kategorię podatku wyodrŕbnionŕ ze wzglŕdu na jego pŕedmiot (dochŕd), a nie ze wzglŕdu na jej nazwŕ. Oznacza to, ŕe kosztem uzyskania pŕzychodu nie moře być ŕaden podatek dochodowy, w tym np. podatek dochodowy zapłacony w paŕstwie obcym<sup>23</sup>. Pozostałe podatki zostały wymienione z nazwy: podatek od spadkŕw i darowizn, podatek od wydobywania niektŕrych kopalin, specjalny podatek wŕgłowodorowy. Wŕpeliwořci nie budzi zatem, ŕe niezaleřnie od tego, jakie zdarzenia lub czynnořci objęte zakresem pŕedmiotowym tych podatkŕw decydujŕ o powstaniu obowiŕzku podatkowego z ich tytułu, poniesione Őwiadczenie nie moře stanowić kosztu uzyskania pŕzychodu. Uwaga powyřsza ma znaczenie zwiŕszcza w odniesieniu do podatku od spadkŕw i darowizn. Oznacza to, ŕe podatek ten nie zalicza się do kosztŕw uzyskania pŕzychodŕw niezaleřnie od tytułu nabycia majŕtku, a nie tylko od wskazanych w ustawie tytułŕw - spadku i darowizny.<sup>24</sup> Wykładnia systemowa u.p.d.f. dowodzi jednak, ŕe ustawodawca w pewny zakresie nadał podatkowi od spadkŕw i darowizn charakter quasi - kosztowy<sup>25</sup>. Zgodnie z art. 21 ust 1 pkt 105 u.p.d.f. od podatku zwolniony jest

<sup>23</sup> Tak np. wyrok NSA z dnia 18. 05. 1995r., sygn. akt SA/Kr 3032/93.

<sup>24</sup> Podobnie na ten temat BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R., op. cit. s. 786–787.

<sup>25</sup> Tak R. Kubacki w *Koszty uzyskania pŕzychodu w podatkach dochodowych*. Unimex Oficyna Wydawnicza, 2016, s. 465.

dochód ze zbycia akcji (udziałów) otrzymanych w drodze spadku lub darowizny w części odpowiadającej kwocie zapłaconego podatku od spadków i darowizn. Oznacza to, że wydatek poniesiony na tę daninę pomniejsza podstawę opodatkowania. Z ekonomicznego punktu widzenia przyczynia się zatem do pomniejszenia wysokości podatku.<sup>26</sup>

W doktrynie słusznie zauważa się, że wykluczenie z kategorii kosztów podatku od wydobycia niektórych kopalin jest uzasadnione wyłącznie przesłankami fiskalnymi, faktycznie bowiem danina ta ma charakter kosztu.<sup>27</sup> Wykluczenie zaś z kategorii kosztów specjalnego podatku węglowodorowego wynika z faktu, że ustawa o specjalnym podatku węglowodorowym dopuszcza możliwość zaliczenia wydatków kwalifikowanych zapłaconego podatku węglowodorowego w części dotyczącej działalności wydobywczej<sup>28</sup>. Drugą kategorię danin, które zostały wskazane literalnie jako wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodu są składki. Ustawodawca odniósł się w art. 23 u.p.d.f. do składek na ubezpieczenie społeczne uregulowanych w ustawie z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>29</sup> oraz składki zdrowotnej pobieranej na podstawie ustawy z dnia 27 sierpnia 2004r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych<sup>30</sup>. W odniesieniu do składki na ubezpieczenie zdrowotne<sup>31</sup> ustawodawca całkowicie wykluczył ją z kategorii kosztów uzyskania przychodu, wskazując, że kosztem takim nie jest składka na ubezpieczenie zdrowotne opłacona w roku podatkowym przez podatnika zgodnie z przepisami o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (art. 23 ust 1 pkt 58). Wydatki ponoszone z tytułu składki na ubezpieczenie zdrowotne zmniejsza ciężar podatku dochodowego, ale nie dzieje się to poprzez ich zaliczenie kosztów uzyskania przychodu i następnie

<sup>26</sup> Tamże.

<sup>27</sup> BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R., op. cit., s. 796. Jako przesłankę wykluczenia podatku od wydobycia niektórych kopalin z kategorii kosztów uzyskania przychodu wskazuje się potrzebę zachowania niezmiennego poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego – szerzej problem ten omawia na podstawie materiałów z prac legislacyjnych KUBACKI, R. op. cit., s. 500–501.

<sup>28</sup> MARCINIUK, J. (red.). *Podatek dochodowy od osób fizycznych*. C. H. Beck, 2016, s. 651.

<sup>29</sup> Dz.U.2016.963.

<sup>30</sup> Dz.U.2016.1793.

<sup>31</sup> Składkę na ubezpieczenie zdrowotne kwalifikuje jako daninę publiczną LENIO, P. Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne jako źródła finansowania świadczeń opieki zdrowotnej. *Przegląd Prawa i Administracji*, 2014, nr 97, s. 99–115.

pomniejszenie przychodu podatnika. Zgodnie z art. 27 b u.p.d.f. o wysokość składki na ubezpieczenie zdrowotne pomniejsza się podatek dochodowy.

W zakresie składek na ubezpieczenie społeczne ustawodawca wskazał trzy okoliczności, w których składki te nie są kosztami uzyskania przychodu. Po pierwsze, kosztem nie są składki na ubezpieczenie społeczne od nagród i premii wypłaconych w gotówce lub papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym (art. 23 ust 1 pkt 37). Po drugie, składki nieopłacone, w części finansowanej przez płatnika składek (art. 23 ust 1 pkt 55a). Po trzecie, składki z tytułu należnych, wypłaconych, dokonanych lub postawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i art. 13 pkt 2, 5 i 7-9 cudzoziemcowi, który w okresie świadczenia pracy lub wykonywania osobiście działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie posiadał ważnego, wymaganego na podstawie odrębnych przepisów, dokumentu uprawniającego do pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w części finansowanej przez płatnika składek (art. 23 ust 1 pkt 55 b). Wylczenie kategorii składek na ubezpieczenie społeczne, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodu należy interpretować w sposób ścisły. Oznacza to, że tylko i wyłącznie wymienione kategorie składek nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodu. A zatem, co do zasady składki na ubezpieczenie społeczne spełniają kryteria kosztów uzyskania przychodu. Wynika to jednak z art. 26 ust 13a u.p.d.f. w zw. z art. 26 ust 1 u.p.d.f. Na podstawie art. 26 ust 1 u.p.d.f. podstawę obliczenia podatku stanowi dochód podatnika pomniejszony o odliczenia, w tym wymienione w pkt 2 tego ustępu składki określone w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych. Zgodnie z art. 26 ust 13a tego artykułu wydatki na cele określone w ust. 1 (w tym składki na ubezpieczenie społeczne) podlegają odliczeniu od dochodu, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Po pierwsze i najważniejsze, w przepisie tym ustawodawca literalnie kwalifikuje składki na ubezpieczenie społeczne jako koszty uzyskania przychodów. Oznacza to, że o ile są one ponoszone w związku z uzyskaniem przychodu (a ich charakter prawny przesądza o takich właśnie motywach ich zapłaty) to mogą stanowić koszt uzyskania przychodu. Po drugie, ustawodawca pozostawia podatnikowi swobodę wyboru, czy wydatki te zaliczy on jako koszty uzyskania

przychodu, czy też odliczy je od dochodu. Konstrukcja przepisu art. 26 ust 13a u.p.d.f. wskazuje, że pierwszym wyborem jest zaliczenie składek do kosztów uzyskania przychodu.

Zamykając analizę danin, które na podstawie art. 23 u.p.d.f. nie stanowią kosztów uzyskania przychodu warto donieść się dodatkowo do dwóch kwestii. A mianowicie, w art. 23 ust 1 pkt 16 u.p.d.f. ustawodawca wskazał jako ogólną kategorię (bez doprecyzowania nazwy lub odesłania do właściwych przepisów) opłaty z tytułu nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska lub niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy. Wymieniona kategoria świadczeń, pomimo, że ustawodawca posłużył się nazwą opłata nie może być zaliczona do danin publicznych. W przepisie tym jest mowa o opłatach z tytułu nieprzestrzegania przepisów, co oznacza, że są to świadczenia (niezależnie od nadanej im nazwy) o charakterze sankcyjnym. Ich celem zasadniczym nie jest więc cel fiskalny. Nad celem tym (który i tak w pewnym stopniu jest realizowany przez te świadczenia) dominuje cel związany z sankcjonowaniem działań niezgodnych z prawem. Pomimo więc, że wpływy z tych opłat stanowią środki publiczne, to jednak nie są daninami publicznymi. Niemniej jednak z racji nazewnictwa tych świadczeń oraz ich złożonego charakteru (zbliżonego w pewnym zakresie do danin) zostały również wymienione w przedmiotowych rozważaniach.

Zwrócić również warto uwagę, że niezależnie od tego, czy danina może stanowić koszt uzyskania przychodu, czy też nie, odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat takich należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>32</sup> nie stanowią na podstawie art. 23 ust 1 pkt 18 kosztów uzyskania przychodu.

## **6 Podatek od towarów i usług jako dania, która na podstawie art. 23 u.p.d.f. może w niektórych przypadkach stanowić koszt uzyskania przychodu**

W katalogu wydatków, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodu ustawodawca odniósł się również do podatku od towarów i usług. Zgodnie

<sup>32</sup> Dz.U.2015.613.

z art. 23 ust 1 pkt 43 podatek od towarów i usług, co do zasady, nie stanowi kosztu uzyskania przychodu. Ustawodawca wskazuje jednak odstępstwo od tej zasady, a zatem określa w jakim zakresie i w jakich przypadkach podatek ten może stanowić koszt uzyskania przychodów.

Koszt uzyskania przychodów stanowi zgodnie z art. 23 ust 1 pkt 43 lit a) podatek naliczony jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług, lub podatek naliczony w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług - jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Kosztem może być również podatek należny w następujących przypadkach określonych w art. 23 ust 1 pkt 43 lit b): a) w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, b) w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, c) od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości.

Kosztem może być wreszcie, zgodnie z art. 23 ust 1 pkt 43 lit c) kwota podatku od towarów i usług, nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 22a-22o, lub dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi tej amortyzacji - w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z przepisami

ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis ust. 1 pkt 43 lit. c stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług (art. 23 ust 3c).

Wymienione w art. 23 okoliczności, kiedy podatek naliczony lub należy może stanowić koszt uzyskania przychodu należy interpretować w sposób ścisły, jako wyjątek od ogólnej zasady zgodnie z którą, podatek od towarów i usług nie stanowi kosztu uzyskania przychodu. Uzasadnienia dla powyższego upatrywać należy w konstrukcji tego podatku. Przedsiębiorca jest bowiem podatnikiem tego podatku jedynie w sensie prawnym. Mechanizm odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego czyni ten podatek neutralnym dla niego. Oznacza to, że podatek zapłacony przez podatnika nie stanowi dla niego kosztu działalności opodatkowanej. Mechanizm ten ma na celu całkowite uwolnienie podmiotu gospodarczego od obciążeń z tytułu podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w toku prowadzonej działalności gospodarczej.<sup>33</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług<sup>34</sup> (dalej u.p.t.u.) przewiduje jednak szereg okoliczności, gdy podatnik jest pozbawiony prawa od odliczenia (art. 88 u.p.t.u.). Niektóre z nich zostały wymienione w art. 23 u.p.d.f. Wówczas podatek należny lub naliczony stanowić może koszt uzyskania przychodu. Regulacje w tym zakresie wyrażają prawidłowość, zgodnie z którą gdy podatnik nie może odliczyć podatku naliczonego od podatku należnego, podatek ten będzie powiększał jego koszty uzyskania przychodu.<sup>35</sup>

## **7 Podatek akcyzowy jako danina, która na podstawie art. 23 u.p.d.f., z wyłączeniem jednego przypadku, może stanowić koszt uzyskania przychodów**

Daniną, która została uwzględniona w art. 23 u.p.d.f. jest również podatek akcyzowy. Regulacja ma jednak charakter inny niż w przypadku podatku od towarów i usług. Zgodnie bowiem z art. 23 ust 1 pkt 44 kosztem uzyskania przychodu nie jest podatek akcyzowy od nieobjętych zwolnieniem ubytków wyrobów akcyzowych. A zatem, przepis ten przesądza, że podatek

<sup>33</sup> Tak np. wyrok ETS z dnia 21. 09. 1988r. w sprawie 50/87.

<sup>34</sup> Dz.U.2016.710

<sup>35</sup> Tak NSA w wyroku z dnia 20. 09. 200r., sygn. Akt SA/Sz 1622/99.

akcyzowy, co do zasady, stanowi koszt uzyskania przychodu. Kosztem nie jest on jedynie w zakresie, w jakim jest pobierany z tytułu ubytków wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem. Regulacja ta ma więc walor pozytywny w tym sensie, że wynika z niej w sposób nie budzący wątpliwości możliwość zaliczenia wydatków na podatek akcyzowy do kosztów uzyskania przychodów. Jest tylko jedna okoliczność, gdy możliwość odliczenia podatku akcyzowego od przychodu jest wykluczona. Nawiązuje ona do zasad organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi i dotyczy ubytków tych wyrobów. Ubytki wyrobów są zdefiniowane w art. 2 pkt 20 ustawy z dnia 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym<sup>36</sup> (dalej u.p.a.). Zgodnie z art. 8 ust 3 tej ustawy ubytki wyrobów akcyzowych są objęte przedmiotem opodatkowania w tym podatku. Okoliczności, gdy ubytki wyrobów są objęte zwolnieniem od podatku reguluje art. 30 ust 3-5 u.p.a. Wówczas gdy ubytek wyrobów nie jest objęty zwolnieniem, podatek zapłacony z tego tytułu nie stanowi kosztu uzyskania przychodów. Uzasadnienia tego rozwiązania upatrywać należy w celach regulacji w przedmiocie ubytków wyrobów na gruncie u.p.a. Rozwiązania te nawiązują do potrzeby zapewnienia szczelności systemu opodatkowania wyrobów akcyzowych, tak aby deklarowanie wystąpienia ich ubytków nie było okolicznością do unikania opodatkowania. Okoliczności, gdy ubytki takie występują, co wiąże się z powstaniem obowiązku zapłaty podatku akcyzowego, nie powinno skutkować uprawnieniem podatnika do pomniejszenia przychodu o ten podatek.

## **8 Daniny, które są kosztami uzyskania przychodu na podstawie art. 23 u.p.d.f.**

Wykładnia art. 23 u.p.d.f. prowadzi do wniosku, że przepis ten przy okazji określenia katalogu wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów w zakresie danin publicznych, wskazuje również daniny, które są takimi kosztami. Wbrew zasadniczemu celowi tego artykułu, zadeklarowanemu w jego ust. 1 zawiera on więc kolejne regulacje o charakterze pozytywnym, w tym sensie, że przesadzają one w sposób nie budzący wątpliwości, że niektóre daniny są kosztami uzyskania przychodu. Dotyczy to opłat produktowych. Ustawodawca wymienia pięć kategorii tych opłat:

<sup>36</sup> Dz.U.2017.43



opłatę produktową, o której mowa w art. 12 ust 2 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytywnej<sup>37</sup> (art. 23 ust 1 pkt 16 a), opłatę produktową, o której mowa w art. 14a ust 1 oraz art. 28a ust 1 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji<sup>38</sup> z wyłączeniem połowy opłaty ustalonej zgodnie z art. 28a ust 4 tej ustawy (art. 23 ust 1 pkt 16 b), opłatę produktową, o której mowa w art. 72 ust 2 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym<sup>39</sup> (art. 23 ust 1 pkt 16 c), opłatę produktową, o której mowa w art. 38 ust 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach<sup>40</sup>, oraz opłatę produktową, o której mowa w art. 34 ust 2 ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi<sup>41</sup> (art. 23 ust 1 pkt 16e).

W pierwszej kolejności zaznaczyć należy, że opłaty produktowe są zaliczane do danin publicznych, przy czym ich niejednoznaczna natura prawna utrudnia ich kwalifikację jako jednej z kategorii danin (np. podatków lub opłat).<sup>42</sup> Wymienione opłaty zakwalifikować można jako jeden z instrumentów prawnych ochrony środowiska.<sup>43</sup> Co więcej, znany jest również pogląd, zgodnie z którym daniny te realizują przede wszystkim (przed celem fiskalnym) cele związane z ochroną środowiska.<sup>44</sup> W tych zatem cechach tej grupy danin upatrywać należy uzasadnienia dla możliwości ich zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów. Opłaty produktowe stanowią instrument wdrożenia zasady „zanieczyszczający płaci”<sup>45</sup>, co oznacza udział w finansowaniu kosztów związanych z ochroną środowiska przez podmioty, które swoim działaniem przyczyniają się do jego zanieczyszczenia. Dotyczą one takiej grupy przedsiębiorców, którzy w związku z prowadzoną działalnością

37 Dz. U. z 2016 r. poz. 1478

38 Dz. U. z 2016 r. poz. 803 i 1948

39 Dz. U. poz. 1688

40 (Dz. U. z 2016 r. poz. 1803)

41 Dz. U. z 2016 r. poz. 1863 i 1948

42 Na temat charakteru prawnego opłaty produktowej DRANIEWICZ, B. *Oplata produktowa*. C. H. Beck, 2009, s. 224 i nast. oraz literatura tam powołana.

43 Tak np. opłaty te klasyfikuje DRANIEWICZ, B., op. cit., s. 55.

44 Tak np. MAĆZYŃSKI, D. *Oplata produktowa – podatek środowiskowy*. Monitor Podatkowy, 2002, nr 4, s. 19 i nast.

45 DRANIEWICZ, B., op. cit., s. 50.

gospodarczą generują odpady, o których mowa we wskazanych ustawach. Przyjąć więc można, że możliwość zaliczenia wydatków na te opłaty do kosztów uzyskania przychodów stanowi wyraz polityki państwa w zakresie ochrony środowiska.

Kosztami uzyskania przychodu nie są jednak dodatkowe opłaty produktowe, o których mowa w art. 17 ust 2 stawy o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej (art. 23 ust 1 pkt 16a), w art. 17 ust 2 ustawy o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (art. 23 ust 1 pkt 16 b), w art 77 ust 2 ustawy o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (art. 23 ust 1 pkt 16c), w art. 42 ust 2 ustawy o bateriach i akumulatorach (art. 23 ust 1 pkt 16d) oraz w art. 37 ust 2 ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (art. 23 ust 1 pkt 16e). Opłaty dodatkowe stanowią rodzaj administracyjnych kar pieniężnych ponoszonych w związku z działaniem stanowiącym naruszenie przepisów prawa, polegającym na niewykonaniu decyzji ustalającej wysokość opłaty produktowej.<sup>46</sup> Ciężary finansowe z tytułu działalności niezgodnej z prawem nie mogą zatem stanowić kosztu uzyskania przychodu. O ile więc pozostają one w związku z przepisami dotyczącymi szeroko pojętej ochrony środowiska, to jednak wynikają z ich nieprzestrzegania. Taka postawa nie może zaś być promowana poprzez możliwość pomniejszenia przychodów podatnika o wydatki na ten cel.

## **9 Daniny stanowiące koszt uzyskania przychodu na podstawie art. 22 u.p.d.f.**

Wszystkie daniny publiczne, które nie zostały wymienione w art. 23 u.p.d.f., mogą co do zasady stanowić koszt uzyskania przychodów, pod warunkiem, że spełniają kryteria określone w art. 22 u.p.d.f. Każda więc danina, nie wymieniona w art. 23 u.p.d.f., która została poniesiona w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła uzyskania przychodu, stanowi koszt uzyskania przychodu. Trudno jest stworzyć listę zamkniętą tych danin, wskazać jednak można przykładowo takie, jak chociażby podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od środków

<sup>46</sup> Tamże, s. 257.

transportowych<sup>47</sup>, podatek od nieruchomości<sup>48</sup>, opłatę adicencką<sup>49</sup>, cło<sup>50</sup>. Pamiętać jednak należy, że o ile wydatki na wymienione i inne daniny nie zostały wskazane w art. 23 u.p.d.f., to nie oznacza to, że zawsze, w każdej okoliczności stanowią one koszt podatkowy. Podlegają one bowiem ocenie na zasadach ogólnych, tzn. ocenie w świetle art. 22 u.p.d.f.<sup>51</sup> Zauważyć przy tym warto, że niektóre daniny ze względu na swoją konstrukcję prawną (zwłaszcza przedmiot) pozbawione są waloru kosztu uzyskania przychodów. Tytułem przykładu wskazać można podatek leśny, gdyż nie zachodzą sytuacje w których podatnik w związku z osiąganymi przychodami z gospodarki leśnej mógłby podlegać jednocześnie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i podatkiem leśnym.<sup>52</sup> Podobnie jest jeśli chodzi o podatek od gier.<sup>53</sup>

## 10 Podsumowanie

Jednym z podstawowych obowiązków podmiotów podejmujących i prowadzących działalność gospodarczą jest ponoszenie danin publicznych. Wątpliwości nie budzi zatem, że podstawowym wydatkiem, warunkującym legalną działalność są wydatki na różnego rodzaju daniny publiczne, których rodzaj zależy przede wszystkim od formy prowadzonej działalności oraz jej przedmiotu. W związku z powyższym, świadczenia takie powinny być

<sup>47</sup> Tak np. Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12. 02. 2008r., IBPB 1/415-248/07/TK/KAN-2121/07.

<sup>48</sup> Tak np. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8. 07. 2014r., ILPB1/415-397/14-2/TW oraz pismo tego dyrektora z dnia 11. 03. 2009r., ITPB1/415-798/08/PSZ. Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2. 07. 2013, IBPBI/2/423-421/13/MS.

<sup>49</sup> Tak np. Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 14.01.2013r. ITPB3/423-648/12/AW.

<sup>50</sup> Np. Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 maja 2013r., ITPB3/423-101/13/AW.

<sup>51</sup> Tak np. NSA w wyroku z dnia 26. 11. 2009r., sygn. Akt II FSK 1016/08 wypowiedział się, że podatek od czynności cywilnoprawnych z tytułu aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie stanowi kosztu uzyskania przychodu. O przypadkach gdy podatek rolny może stanowić koszt uzyskania przychodu i gdy nie może być uznany za koszt KUBACKI, R., op. cit., s. 498–499; MARCINIUK, J. (red.), op. cit., s. 651–652. Na temat wątpliwości co do statusu opłaty miejscowej jako kosztu MARCINIUK, J. (red.), op. cit., s. 651.

<sup>52</sup> MARCINIUK, J., op. cit., s. 652-653; BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R., op.cit., s. 795.

<sup>53</sup> BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R., op.cit., s. 653.

oceniane jako ponoszone w celu uzyskania przychodu. Ich celowych charakter oraz związek z uzyskanymi przychodami nie przesądza jednak o ich kosztowym charakterze na gruncie u.p.d.f. Decyduje o tym konstrukcja prawna kosztów uzyskania przychodu, których nie można zrównać z kosztami w ujęciu ekonomicznym. To ustawodawca decyduje, czy wydatki na daniny mogą pomniejszać przychód osiągany przez podatnika. Regulacje prawne w tym zakresie charakteryzuje przy tym znaczne rozproszenie i kazuistyczny charakter, ujawniający brak jednolitej koncepcji w tym zakresie. Regulacje te są ponadto złożone pod względem redakcyjnym, co niewątpliwie utrudnia ich wykładnię i generuje spory w praktyce.

Co do zasady, wszystkie daniny publiczne z wyłączeniem składek na ubezpieczenie zdrowotne mogą stanowić koszt uzyskania przychodu, o ile nie zostały one wyraźnie wskazane w art. 23 u.p.d.f. jako wydatki nie stanowiące takich kosztów. Te kategorie podatków i opłat, co do których ustawodawca nie wypowiedział się wprost o ich wyłączeniu z zakresu kosztów uzyskania przychodów, mogą być kosztami, o ile spełniają kryteria określone w art. 22 u.p.d.f. Mogą to być zatem tylko te daniny, które zostały poniesione w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła uzyskania przychodów. Niektóre daniny ze swej natury (ze względu na ich konstrukcję prawną) kryteriów określonych w tym przepisie nie spełniają (np. podatek leśny).

Ze względu na swój charakter, przepisy, które określają zakres i warunki zaliczenia danin od kosztów podatkowych wymagają wykładni ścisłej. Ponadto, ustalenia w powyższym zakresie wymagają również przeprowadzenia wykładni systemowej wewnętrznej z uwzględnieniem całości regulacji u.p.d.f. Kwestie te rozstrzygają bowiem również inne przepisy niż tylko art. 22 i 23 u.p.d.f., tak jak ma to miejsce w przypadku składek na ubezpieczenie społeczne. W zakresie innych danin, w tym np. podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, ocena ich charakteru kosztowego wymaga zaś uwzględnienia wykładni systemowej zewnętrznej z uwzględnieniem przepisów właściwych w przedmiocie tych danin. Jako ostatnią refleksję wskazać należy również, że wbrew deklaracjom ustawodawcy i celom zasadniczym art. 23 u.p.d.f. regulacje w nim zawarte mają charakter zarówno pozytywny, jak i negatywny w tym sensie, że zarówno określają jakie daniny

nie są kosztami, jak i wskazuje te, które kosztami są zawsze lub w pewnym zakresie. Powyższe refleksje skłaniają do sformułowania końcowego postulatatu poprawy jakości regulacji w tym zakresie, poprzez uporządkowanie i uproszczenie przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych, zwłaszcza w zakresie art. 23 u.p.d.f.

### **Literature**

Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U.1997. 78. 483.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz.U.2015.613.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2016.2032.

Ustawa z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U.2016.963.

Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej, Dz. U. z 2016 r. poz. 1478.

Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz.U.2016.710.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U.2016.1793.

Ustawa z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji, Dz. U. z 2016 r. poz. 803 i 1948.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym, Dz.U.2017. 43.

Ustawa z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach, Dz. U. z 2016 r. poz. 1803.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009r. o finansach publicznych, Dz.U. 2013.885.j.t.

Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi, Dz. U. z 2016 r. poz. 1863 i 1948.

Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym, Dz. U. poz. 1688.

- Wyrok ETS z dnia 21. 09. 1988r. w sprawie 50/87.
- Wyrok NSA z dnia 18. 05. 1995r., sygn. akt SA/Kr 3032/93, www.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA z dnia 20. 09. 2000r., sygn. akt SA/Sz 1622/99.
- Wyrok NSA z dnia 26. 11. 2009r., sygn. Akt II FSK 1016/08
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22. 10. 2014, sygn. akt I SA/Po 327/14.
- Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 lutego 2008r., IB-PB 1/415-248/07/TK/KAN-2121/07.
- Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 11. 03. 2009r., ITPB1/415-798/08/PSZ.
- Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 14. 01. 2013r. ITPB3/423-648/12/AW.
- Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23. 05. 2013r., ITPB3/423-101/13/AW.
- Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2. 07. 2013, IBPBI/2/423-421/13/MS.
- Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8. 07. 2014r., ILPB1/415-397/14-2/TW.
- ANTONÓW, D. Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa. *Annales Universitatis Mariae Curie – Skłodowska, Sectio G – IUS*, Vol. LXIII, 1, 2016.
- BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *PIT. Komentarz*. Wolters Kluwer, 2015.
- DĘBOWSKA – ROMANOWSKA, T. *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*. C. H. Beck, 2010.
- DRANIEWICZ, B. *Oplata produktowa*. C. H. Beck, 2009.
- GOMUŁOWICZ, A. *Prawna formuła kosztu podatkowego*. Wolters Kluwer, 2016.

KARLIKOWSKA, M., MIEMIEC, W., OFIARSKI, Z., SAWICKA, K.  
*Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Presscom Sp. z o.o., 2010.

KUBACKI, R. *Koszty uzyskania przychodu w podatkach dochodowych*. Unimex  
Oficyna Wydawnicza, 2016.

LENIO, P. Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne jako  
źródła finansowania świadczeń opieki zdrowotnej. *Przegląd Prawa  
i Administracji*, 2014, nr 97.

LITWIŃCZUK, H., KARWAT, P., PIETRASIEWICZ, W. (red.). *Prawo po-  
datkowe przedsiębiorców*. Dom Wydawniczy ABC, 2006.

MARCINIUK, J. (red.). *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, C. H. Beck, 2016.

MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. C. H. Beck, 2016.

MAĆZYŃSKI, D. *Oplata produktowa – podatek środowiskowy*. Monitor  
Podatkowy, 2002, nr 4.

SZTUBA, W. *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw*. Wolters Kluwer, 2016.

### **Contact – e-mail**

*dobrosława.antonow@uwr.edu.pl*

# Francouzská inspirace pro rekodifikaci daní z příjmů

*Richard Bartes*

Masarykova Univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

Článek ilustruje základní koncepci, ze které vychází současný stav v otázce kodifikace daní ve Francouzské republice a následně upozorňuje na významné odlišnosti francouzské daně z příjmů fyzických osob od tuzemské právní úpravy této daně. Za tím účelem autor ve svém článku pojednává o francouzském Všeobecném daňovém zákoníku jakožto o možné inspiraci pro rekodifikaci tuzemské daně z příjmů. Dále je věnována pozornost francouzské aktivitě při provádění daňových reforem. Autor vychází z francouzské platné a účinné právní úpravy daní z příjmů a zároveň z prací profesora Michela Bouvier a jím vytvořené asociace FONDAFIP.

## **Keywords in original language**

Všeobecný daňový zákoník; daň z příjmů; rekodifikace; daňové reformy.

## **Abstract**

The article exemplifies the basic conception from which the current situation on the issue of the codification of taxes in the French Republic is based on and then it notifies of certain differences of French personal income tax. For that purpose the author deals with french General Tax Code like a possible inspiration for the recodification of the internal income tax. The attention is paid to the French activity in the execution of reforms in tax rules. The author works on a French forced and effected legislation of the income tax and also from the work of Professor Michel Bouvier and the association of FONDAFIP which was created by him.

## **Keywords**

General Tax Code; income tax; recodification; tax reforms.



## 1 Úvod

Již po drahnou dobu není v České republice žádným tajemstvím, že byly zahájeny práce na novém zákonu o daních z příjmů, jehož konečná podoba by dle současného záměru měla být vyhotovena do listopadu roku 2017, kdy by měl být následně postoupen k dalšímu řízení. Zda bude uvedený termín dodržen, či zda dojde k jeho prolongaci, se ukáže v následujících měsících.

Cílem článku je představit jednu z alternativních možností jakožto inspiraci pro tuzemskou rekodifikaci daní z příjmů. Pro naplnění cíle článku je užito především metody deskriptivní, která je doplněna metodou analýzy a metodou komparativní.

S uvedením metod taktéž souvisí i postup, kterým byl článek zpracováván. Po obecném úvodu následuje výchozí stav poznání, který lze chápat jako část článku, která je dílem teoreticko-vědeckou, dílem rekapitulující fakta z minulosti. Na výchozí stav navazuje samotné meritum článku, jež je rozdělené do tří samostatných částí. Po uvedení francouzského pojetí veřejných financí, jakožto zdroje možné inspirace pro finanční vědu jako takovou, se první z následujících částí věnuje způsobu kodifikace daňové soustavy Francouzské republiky. Další část podává informace o četnosti daňových reforem ve Francii a zároveň přináší kritickou analýzu předmětného stavu. Třetí část prezentuje, respektive upozorňuje na specifické instituty vybraných otázek francouzské daně z příjmu fyzických osob. Výsledky těchto jednotlivých analýz byly použity v závěrečné části pro navrzení možných přístupů řešení tuzemské rekodifikace přímých daní.

Při zkoumání této problematiky autor vychází z prací autorů, kteří se danou problematikou zabývali, resp. aktuálně zabývají. Pokud bychom cílili ryze na české autory, pak by jejich výčet byl skrovný. Za světlou výjimku však lze považovat příspěvek<sup>1</sup> Ivany Pařízkové na Dnech práva v roce 2010 věnující se francouzské daňové soustavě. Z toho důvodu je nezbytné pozornost věnovat autorům vesměs zahraničním.

---

<sup>1</sup> PAŘÍZKOVÁ, Ivana. Daňový systém ve Francii. In: *Dny práva – 2010 – Days of law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2010, [cit. 14. 11. 2016]. ISBN 978-80-210-5305-2. Dostupné z: [https://www.law.muni.cz/sborniky/dny\\_prava\\_2010/files/prispevky/04\\_finance/Parizkova.pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/04_finance/Parizkova.pdf)

## 2 Ohlédnutí se zpátky

*Reformatio, iōnis* – tedy obnova či přetvoření stávajícího. Z jakého důvodu však má společnost potřebu něco měnit? V pravěku šlo o přirozenou, resp. nezbytnou reflexi evoluce, ve starém Římě (vzhledem k tamějšímu postupnému morálnímu úpadku) mnohdy o rozmar a v době současné jde čas od času o kombinaci již uvedeného.

Pokud však hovoříme o daňových reformách, pak tyto lze podle Waltera Hetticha a Stanleyho Wínera<sup>2</sup> členit dle povahy změn a časového rámce, například daňové reformy rázu technického (drobné změny během krátké doby), koordinačního (změny mohou plynout z vícero technických reforem), komplexního (rozsáhlejší změny) či strategického (změny daňových sazeb). V souvislosti s reformou přímých daní můžeme zcela seriózně uvažovat o důvodech politických, administrativních, dále důvodech hospodářských resp. ekonomických a konečně důvodech sociálních.

Tak tomu bylo i při prvorepublikové reformě, která vyústila v zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních. Tento zákon nahradil, resp. kodifikoval do té doby „roztříštěné“ zákony (a z tohoto pohledu tudíž i nepřehledné) z období Rakouska-Uherska (obsažené v říšském zákoníku) do jediné kodexu, který obsahoval veškerá hmotněprávní ustanovení v oblasti přímých daní, ale také ustanovení procesněprávní (přípravné řízení, vyměřovací řízení, opravné řízení, exekuční řízení a trestní řízení). Součástí berní reformy z roku 1927 byly dále zák. č. 77/1927 Sb. z. a n., o finančním hospodářství samosprávných celků a zák. č. 78/1927 Sb. z. a n., o stabilizačních bilancích. Uvedené zákony byly vzájemně propojené a tvořily tak ucelený soubor právních předpisů v této oblasti.

Zcela kardinálním důvodem přijetí zmíněného zákona, resp. provedení reformy přímých daní ale bylo odstranění původního rakousko-uherského daňového systému, který byl v nově vzniklém Československu přejat (ostatně jako všechny další zákony) v důsledku tzv. recepční normy. Pokud jde o přímé daně, tak tento původní daňový systém obsahoval nejružnější válečné přírážky (těch bylo kvůli válečnému hospodářství později užito také

<sup>2</sup> HETTICH, Walter, WINER Stanley L. *Explaining Tax Reform*. [online]. Carleton, 2004 [cit 28. 12. 2016] Dostupné z: [https://www.researchgate.net/publication/228417392\\_Explaining\\_tax\\_reform](https://www.researchgate.net/publication/228417392_Explaining_tax_reform)

v období Protektorátu Čechy a Morava) jako pozůstatek z období první světové války. Tyto přírážky měly taktéž sekundární úkol, a to částečně kompenzovat devaluaci tehdejší československé koruny. I z těchto důvodů bylo zcela žádoucí reformu provést dříve než v roce 1927. Dále této reformě však také „napomohla“ i ta skutečnost, že původní zákon o přímých daních (zák. č. 220/1896 ř. z.) byl platný a účinný již drahnou dobu a především byl navržen pro situaci a podmínky Rakouska-Uherska. Z této skutečnosti pak pramenilo nerovnoměrné daňové zatížení na území nově vzniknuvšího Československa.

Cílem této reformy bylo komplexní stanovení právního rámce přímých daní, navýšení veřejných příjmů a podpora podnikání (ke které vedlo snížení všeobecné výdělkové daně u větších podniků).<sup>3</sup>

V případě daňové reformy proběhnuvší v roce 1992 lze do jisté míry uvažovat o podobném politickém kontextu jako u daňové reformy v roce 1927, kdy Česká republika, jako subjekt mezinárodního práva, jež vznikl 1. ledna 1993, byla stejně jako Československo nástupnickým státem, který potřeboval vyřešit otázku daňového systému, který vzhledem k nové politické situaci nemohl již dále pokračovat v zavedených kolejích. Zcela zásadním pro tuto daňovou reformu byly změny v oblasti nepřímých daní. Byla zavedena daň z přidané hodnoty a dále daně spotřební, jež do té doby v původním daňovém systému absentovaly (původně zavedeny zákonem č. 587/1992 Sb., který byl nahrazen v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie zák. č. 353/2003 Sb.). V oblasti přímých daní pak byla podstatnou změnou separace pojistného na sociální zabezpečení od daně z příjmu. Proto je tato daňová reforma odbornou veřejností chápána jako moment, kdy byl zaveden standardní daňový systém spojený s tržní ekonomikou a Česká republika se vyrovnala západním evropským státům.

V současné době stojíme před možným dalším „milníkem“, který je s to mít potenciál notně ovlivnit další vývoj daňové soustavy v České republice, jakožto i do jisté míry další vývoj veřejných financí. Řeč je o rekodifikaci daní z příjmů. Výše zmíněné „vyrovnání se“ západním státům co do daňového systému (a s tím související daňové soustavy), o kterém mluvila odborná

<sup>3</sup> STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha. Havlíček Brain Team, 2009, s. 207. ISBN 978-80-87109-15-1.

veřejnost po roce 1993, však může implikovat zdání, že západoevropské daňové systémy jsou (ať už jde o jejich organizaci nebo jejich praktické fungování) zcela bezvadné. Logicky se tedy nabízí otázka, zda je tomu opravdu tak?

### 3 Inspirativní Francie

Na položenou otázku lze reagovat analýzou předmětného stavu existujícího ve Francii, jakožto zemi reprezentující „západní Evropu“ v předmětném příspěvku. Úvodem lze obecně konstatovat, že francouzské pojetí veřejných financí je svým způsobem pojetím zcela výjimečným a zároveň také i osvědčeným. To dokládá rozšíření tohoto modelu nejen do rýze frankofonních zemí (např. i některé země tzv. Maghrebu), ale také inspirace v zemích východní Evropy (Polsko, Ukrajina, Rusko či pobaltské státy) a v neposlední řadě v zemích balkánských (např. Bulharsko nebo Rumunsko). Zatímco ve frankofonních zemích je francouzský model již běžně zaveden do praxe (za což v případě zemí Maghrebu „vděčí“ divoké epoše kolonialismu), tak v zemích frankofonní kulturou jinak nepolíbených je zdrojem pestré inspirace pro zdejší finanční teorii. Ačkoliv je tento francouzský model veřejných financí bezesporu přínosný, tak nelze o něm hovořit ve všech směrech pouze jenom pozitivně. Achillovou patou se totiž může jevit jeho daňová soustava. Nikoliv snad proto, že by tato vhodně nezapadala do francouzského daňového systému nebo snad proto, že by nebyla co do rozsahu dostatečně „pestrá“ (neboť jak již uváděl Karel Engliš, tak lidská společnost je společností co do obsahu značně rozsáhlou a z hlediska její ekonomické síly pestrá, a tak je nezbytná tzv. mnohost daní, kterou se sleduje jednak snížení psychologického odporu, který by byl proti soustředěné dani důchodové a dále plnější postižení podkladu zdanění, tedy národního důchodu a výnosu národní práce).<sup>4</sup> Touto slabinou francouzské daňové soustavy je právě její značná rozsáhlost. Tato skutečnost je ve Francii notně diskutována a také průběžně podrobována kritice různých odborníků.<sup>5</sup>

V současné době existuje v zemi galského kohouta přes dvě stě různých veřejných dávek, kteréžto jsou většinou inkorporovány, resp. kodifikovány

<sup>4</sup> ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda*. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1929, s. 93.

<sup>5</sup> Např. BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 11<sup>e</sup> éd. Paris: LGDJ, 2012, s. 69. ISBN 978-2-275-03791-2.

v rámci grandiózního kodexu ve Francii označeného *Code général des impôts* (dále pouze CGI), to je česky *Všeobecný daňový zákoník*.

### 3.1 Inspirativní Francie – Všeobecný daňový zákoník

Tento kodex vstoupil v platnost již v dubnu roku 1950, kdy nahradil mimo jiné i tehdejší zákon o přímých daních, zákon o tzv. registračních poplatcích nebo zákon o kolkovném.

Za zmíněnou obsahovou grandióznost daného kodexu hovoří i ta skutečnost, že CGI obsahuje takřka dva tisíce článků. V CGI jsou zahrnuty postupy týkající se vyměření a výběru přímých i nepřímých daní, tzv. registračních poplatků, místních daní a dalších daní vybíraných státem či územními samostatnými celky (v případě Francie máme na mysli obce, departementy a regiony). Jedná se tak o kodex, jenž zahrnuje takřka kompletní hmotněprávní a z části také i procesněprávní úpravu daní ve Francii.<sup>6</sup> S kodexem jsou dále spojeny jeho čtyři přílohy, které celkový rozsah kodexu ještě značně umocňují, neboť rozsah „nejstručnější“ z příloh činí 218 článků a naopak neobjemnější příloha obsahuje 445 článků.

Pouze pro ilustraci, ve srovnání s platným a účinným českým občanským zákoníkem,<sup>7</sup> který je staven do pozice komplexního kodexu tuzemského soukromého práva (s výjimkou práva korporátního, práva duševního vlastnictví, exekucí a insolvencí), CGI co do svého obsahu na první pohled „zaostává“ přibližně o třetinu. Při bližším zkoumání CGI je však patrné, že tento rozdíl nebude ani zdaleka tak výrazný, neboť jeho jednotlivé články jsou dále rozváděny v mnoha odstavcích či dále rozváděných člancích.<sup>8</sup> Přes svůj enormní rozsah však na CGI navazuje další nikoliv zanedbatelná množina daňových předpisů, která CGI doplňuje a blíže některá jeho ustanovení precizuje. Tzv. mnohost daní, o které obecně hovořil Karel Engliš (viz výše), tak dostala v případě francouzské daňové soustavy extrémní rozměr, který takřka znemožnil na ni v současné podobě a za současných okolností nahlížet jako na zcela vyvážený soubor daní. Na straně jedné může jít de facto o reflexi

<sup>6</sup> Pro „odlehčení“ CGI bylo rozhodnuto v r. 1970 o vyčlenění ustanovení týkajících se sporů o vyměření a výběr daní, které byly začleněny do samostatného právního předpisu *Livre des procédures fiscales*.

<sup>7</sup> Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 10. 2016].

<sup>8</sup> Srov. např. článek 163, resp. čl. 163 0 - A až 163 quatercies CGI.

extrémní složitosti současné společnosti, na kterou „pečlivě“ reaguje francouzská daňová soustava, na straně druhé by tamější zákonodárci měli vždy usilovat o přijetí daňového zákona, jež vždy bude v souladu s podmínkami ekonomického a sociálního prostředí. Tato snaha je pak reprezentována daňovými reformami, které ve Francii mají specifické postavení.

### 3.2 (Inspirativní) Francie – Jak se (ne)dělají daňové reformy

Pokud hovoříme o daňových reformách, je vhodné zmínit, že CGI a *Livre des procédures fiscales* (tj. de facto obdoba tuzemského daňového řádu) jsou podrobeny změnám i několikrát do roka, přesněji řečeno v případě uvedených právních předpisů jde o desítky změn do roka. Tato skutečnost může na první pohled tvořit zdání, že ve Francii probíhá permanentně intenzivní reformační činnost. Ve skutečnosti však většina z reforem je opakovaně projednávána, následně odkládána a k jejich přijetí mnohdy ani nedojde (např. nahrazení obchodní daně územním hospodářským příspěvkem - přesněji řečeno došlo pouze ke změně rozpočtového určení obchodní daně).

Francouz André Barilari<sup>9</sup> se již přes 40 let zabývá analýzou a identifikací těchto zamýšlených změn v podobě různých daňových reforem ve Francii. Vzhledem k uvedenému („nezdravě“) velkému počtu daňových reforem ve Francii identifikoval následující 4 typy patologií, které se mohou a bohužel i také často vyskytují při francouzském úsilí o daňové reformy.

1. **Patologie daňové rozkolísanosti** - je jev, jenž je frekventovaný nejvíce. Každý rok je doslova v pohybu několik desítek až stovek článků CGI vztahujících se k daním, stejně jako právní úprava příspěvku na sociální zabezpečení, které má však ve Francii velmi vysokou úroveň a je považováno za *modèle bismarckien* v pravém slova smyslu.

Pravidelnost těchto projevů v legislativní úpravě je úzce spojená s volebními sliby, resp. jde o gesta, jež cílí na získání potřebných volebních hlasů. Tyto změny jsou tak často spojené s možným navýšením daňových výdajů u podnikatelů, což je stále více používaný způsob k uspokojení zájmů nejrůznějších lobbistických skupin.

Ve skutečnosti se však jedná spíše o iluzi změny, resp. změny kosmetické.

<sup>9</sup> T. č. hlavní finanční inspektor.

2. **Patologie nemohoucnosti** - je situace, kdy skrze společnost existuje konsensus na potřebě provést konkrétní daňovou reformu, ale žádná vláda není s to tuto reformu úspěšně uskutečnit. V mnoha případech nemusí jít přímo o neschopnost, resp. slabost vlády jako takovou, ale o obavu z následků uskutečněné reformy.

Tato situace nastala ve Francii například mezi lety 1969–1970, kdy bylo původně plánováno reformovat systém místních přímých daní. K tomu však došlo až o 20 let později, tedy na začátku 90. let. Reforma měla reagovat na změnu trhu s nemovitostmi (především pozemky) a tudíž i na změny cen nájemného. Jednotlivé vlády si byly vědomy, že několik desítek tisíc nespokojených občanů, kteří touto reformou budou negativně poznamenáni, bude „slyšet“ více než statisíce až miliony těch, kterým by tato reforma přišla vhod.

3. **Abortivní patologie** - tato patologie částečně navazuje na patologii předchozí ovšem s tím rozdílem, že vláda danou reformu již přijala, ale reforma nemohla vstoupit v platnost. Abortivní patologie se ve Francii týká zejména ekologických daní.

V této souvislosti lze zmínit konkrétní příklad, kdy důvodem nemožnosti vstoupit v platnost daňové reformy byla skutečnost, že legislativní změna týkající se ekologických daní neprošla kontrolou ústavnosti provedenou francouzskou Ústavní radou. Z toho důvodu tak (ani nadvakrát) nemohl vstoupit v platnost tzv. velký ekologický příspěvek. Nejprve v r. 2000 takto neprošlo rozšíření všeobecné energetické daně na znečišťující činnosti elektřiny a energetických plynů, které bylo v rozporu s čl. 37 Ústavy V. francouzské republiky. O deset let později nastala identická situace, kdy Ústavní radou neprošly čl. 7, 9 a 10 finančního zákona pro r. 2010, které zaváděly uhlíkový příspěvek určený k boji se skleníkovými plyny.

Závěrem k abortivní patologii lze uvést, že ačkoliv u uvedeného příkladu reformy došlo skrze politické spektrum k jejímu konsensu, tak kvůli rozporům s ústavním pořádkem neprošla přes francouzskou Ústavní radu.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Francouzská Ústavní rada má kompetenci a zároveň povinnost kontrolovat ústavní konformitu zákonů tak, jak takto v České republice činí Ústavní soud.

4. **Patologie teratogeneze** - je posledním typem patologie v problematice tvorby daňových reforem, která své označení čerpá spíše z přírodních věd než z právní teorie. Této metafory je však užito poměrně výstižně, neboť stejně jako nežádoucí mísení, resp. změny DNA jsou schopny vyvolat chromozomální změny buněk u zvířete či člověka, tak kombinací vícero druhů daňových ustanovení dochází k tvorbě „daňových monster“. Dva nejvýznamnější příklady z Francie jsou jednak vytvoření stropu u daňových výdajů a dále zavedení stropu (u některých) daní ve vztahu k příjmům.<sup>11</sup>

### 3.3 Inspirativní Francie – Daň z příjmů fyzických osob (vybrané zvláštnosti)

Vyjma seznámení s CGI jakožto možnou inspirací pro vytvoření jednotného kodexu veřejných dávek a místy až nezdravou, resp. hyperaktivní reformující činností týkající se berních norem, je na místě dále věnovat pozornost zcela esenciální, tedy nezbytné složce (nejen) francouzské daňové soustavy, a to daní z příjmu fyzických osob. Francouzská daň z příjmu FO, to je francouzsky *impôt sur le revenu* (dále jen IR), je upravena v CGI mezi články 1 A až 204 - 0 bis. Výraznou diferencí IR od tuzemské daně z příjmu FO je existence institutu *foyer fiscal*, česky tedy tzv. daňová domácnost. Zatímco v tuzemsku daň z příjmů (fyzických osob) dopadá na jednotlivé (fyzické) osoby, tak francouzská IR se nevztahuje na příjem každého jednotlivce, ale na souhrn získaných čistých příjmů v daném zdaňovacím období konkrétní daňové domácnosti. Tato skutečnost vyplývá z čl. 6 CGI. Díky této skutečnosti označuje francouzská daňová teorie IR mimo jiné jako daň souhrnnou. Za daňovou domácnost lze taktéž považovat jedinou osobu (svobodné, ovdovělé, rozvedené nebo osoby bez dalších rodinných příslušníků).

K celkové složitosti francouzské daňové soustavy přispívají i četné výjimky týkající se právě daňové domácnosti. Např. manželé žijící odděleně, mohou být zdaňováni samostatně. Případně nezletilé dítě mající vlastní práci, může požádat o zařazení do režimu samostatného zdanění.

<sup>11</sup> BARILARI, André. Les leçon des échecs des réformes fiscales. In: BOUVIER, Michel, ESCLASSAN, Marie-Christine. *Revue Française de Finances Publiques*, Paris: LGDJ, 2011, n° 116, s. 12–15. ISBN 978-2-275-03681-6.



Zdanitelným příjmem v případě IR je dle čl. 1 A CGI celkový roční čistý příjem, který lze diferencovat v rámci těchto osmi kategorií:

1. příjmy z nemovitých věcí,
2. příjmy z podnikání (tzv. průmyslové a obchodní zisky),
3. příjmy, resp. odměny jednak majoritních společníků společnosti s ručením omezeným a komanditních společností, jednak odměny společníků v osobních společnostech a členů tzv. tichých společností,
4. příjmy ze zemědělské činnosti,
5. platy, mzdy, diety, odměny, důchody (de facto zaměstnanecké příjmy),
6. profesní příjmy z nekomerčních činností,
7. příjmy z movitého majetku (resp. investiční příjmy),
8. příjmy z kapitálového majetku.

Konkrétní postup a samotný výpočet příslušné daně z příjmu v rámci uvedených kategorií zdanitelných příjmů se dále řídí články 156 - 168 CGI, jež precizují samotnou správu daně.

Dalším specifickým institutem je tzv. Občanský pakt solidarity, francouzsky *Pacte civil de solidarité* (dále jen PACS). Tento civilněprávní institut ukotvený ve francouzském občanském zákoníku (*Code civil*) v čl. 515 - 1 sloužící pro úpravu majetkových vztahů tehdy, pokud dané osoby nejsou v přímém příbuzenském vztahu a zároveň nejsou sezdány (tedy jak partnerství osob rozdílného pohlaví, tak i registrované partnerství). PACS má však (vyjma jiných oblastí) zásadní dopad na oblast daní, neboť partneri mající tuto smlouvu uzavřenou, jsou podrobeni společnému zdanění svých příjmů, ač by za jiných okolností nemohli a také ani netvořili daňovou domácnost. Skutečnost, že tento civilněprávní institut má zásadní vliv na oblast daní, je doložena nezanedbatelným zájmem ze strany poplatníků, kteří jej hojně využívají, až zneužívají. Na tento problém zcela správně upozornila již dříve Ivana Pařízková ve svém příspěvku (citovaném v úvodu), která podotkla, že některé páry za účelem snížení výsledné daně se svým partnerstvím doslova „kšeftují“. K tomu lze dodat snad jen to, že francouzská lidová tvořivost ihned využila zkratku PACS, kdy ji začala ztotožňovat, se zvrtným slovesem „se *pacser*“ (sloveso je v běžné řeči touto zkratkou dokonce i nahrazováno), tedy doslova paktovat se.

Toto jednání je však francouzským občanům dovoleno právní úpravou tohoto institutu, neboť ta de facto vychází z presumpce správnosti, resp. pravdivosti faktického stavu mezi partnery, jež je reflektován konkrétní dohodou mezi nimi uzavřenou. Nakonec případné dokazování skutečnosti daného partnerství by ledaskdy vedlo k humorným a také zcela neortodoxním situacím, které by mohly být v *některých případech* i v rozporu se základními lidskými právy.

Závěrem této podkapitoly a současně s odkazem na podkapitulu předchozí lze dodat, že v současné době je již přijata další daňová reforma, která vstoupí v účinnost od 1. ledna 2018. Reforma odhlasovaná v listopadu 2016 současně s rozpočtem na rok 2017 se týká IR a cílí na způsob jejího vybírání, kdy se ve Francii po jisté době systém navrácí zpátky ke srážkové dani.

#### 4 Závěr

Na základě výše uvedeného pojednání o francouzském Všeobecném daňovém zákoníku, coby komplexním kodexu francouzských berních norem, jakož i o pozadí daňových reform na území francouzského, resp. českého státu v minulosti, vyvstává otázka, zda za soudobé rozrůzněnosti tuzemských berních norem nenavázat na prvorepublikový koncept v podobě kodexu přímých daní, případně, zda se nevydat cestou unifikovaného kodexu berních norem po vzoru francouzského CGI za současného zachování tuzemského daňového systému. Jinými slovy, v daném případě by se jednalo o nový kodex, který by byl do stávajícího daňového systému vhodně zasazen.

Pokud jde o v článku zmíněnou kvantitu francouzských veřejných dávek, tak tato je vyjádřením složitosti, objemnosti francouzské společnosti, jejíž reflexí je zavedený francouzský daňový systém. S touto rozsáhlostí francouzských berních norem jde ruku v ruce požadavek na jejich stálou úpravu, resp. jejich korekci v návaznosti nejenom na změny ve společnosti, ale kolikrát také na subjektivní potřeby, ba dokonce i „závazky“ konkrétní vládnoucí garnitury, která je ovlivněna (ač o tom veřejně nehovoří a mnohdy to i popírá) jistými zájmovými skupinami nebo jde o její „existenční motivaci“ v podobě populistických opatření realizovaných zejména v předvolebním období. Tuto skutečnost, resp. chorobu spojenou se snahou o tvorbu

daňových reforem André Barilari označil zdvořile jako „daňovou rozkolísanost“. Ovšem za mnohem negativnější jev lze objektivně považovat druhou z patologií, Andrém Barilarim označenou jako „patologie nemohoucnosti“. Pokud ve společnosti existuje potřeba daňové reformy, jejíž výsledek by prokazatelně byl ku prospěchu veřejného zájmu a vláda ji není schopna realizovat, tak je to otázka její politické (ne)schopnosti a její následné odpovědnosti vůči občanům. Pakliže však vláda by byla schopna tuto daňovou reformu realizovat, ale svým mnohdy alibistickým jednáním její uskutečnění maří ať už z důvodů zmíněných obav o svou popularitu nebo z důvodů jiných, jež jsou úzce spojené s její další politickou existencí, tak jde o situaci ještě více vyhrocenou než při první z patologií, neboť jak známo, „když se pracovat nechce, je to horší, než když se pracovat nemůže“. V případě třetí (tzv. „abortivní patologie“), resp. čtvrté (tzv. „patologie teratogeneze“) choroby vyskytující se při zpracování daňových reforem jde svým způsobem o neschopnost, přesněji vyjádřeno spíše neodbornost lidí, kteří konkrétní reformy, resp. úpravy berních norem vytváří a následnou bohorovnost těch, kteří takto vypracované normy nejprve navrhují a následně schvalují.

Uvedená potenciální negativa je třeba brát v úvahu při možné redefinici naší daňové soustavy, a to ať už bude její skutečnou inspirací jakýkoliv jiný model, neboť jejich působení je viditelné i v mnoha dalších zemích.

Nicméně, nezbytnost jakékoliv daňové reformy, která bude náležitě reflektovat dnešní společenskou situaci a společenské potřeby, se ukazuje jako stále žádanější nejenom ve Francii, ale také v České republice, resp. po celém světě. Daňový systém je třeba chápat jako záležitost dílem politickou, dílem sociální. Daň je úzce spojena s vývojem společnosti jako takové, resp. s jejím politickým, právním i ekonomickým zřízením. Z toho důvodu také Josef Schumpeter<sup>12</sup> prohlásil: „*Daňová historie lidstva tvoří nezbytnou součást jejich vlastní historie.*“

Proto při řešení těchto problémů je třeba respektovat určité přístupy, resp. koncepce, které by zajistily dodržení požadovaných principů správné funkce daňové soustavy v dané společnosti.

<sup>12</sup> Rakouský ministr financí v letech 1919 - 1920.

Vznik nových států, ekonomická a správní reorganizace původních států, globalizace obchodu, nové technologie či změna myšlení společnosti jsou všechno aspekty, které lze chápat jako genezi, jež měla a stále také má vliv na uvažování nad změnou daňového systému. Tato otázka se týká konkrétních hledisek, jako jsou např. stanovení zdanitelné částky nebo organizace daňové správy. Takové uvažování nás může přivést až k různým „daňovým filozofiím“, jakožto především k myšlence o daňové spravedlnosti. V této souvislosti Michel Bouvier hovoří o potřebě prosadit tzv. renesanci daňové teorie, tj. oprostít se od trvalých intelektuálních zvyků přijetím pozitivistického postoje v souvislosti s daňovým systémem.<sup>13</sup> Nakonec daňový systém může fungovat pouze v rovnoměrném a vymezeném prostoru, ve kterém jsou přijatá a respektovaná společná pravidla.

## Literature

- BARILARI, André. Les leçon des échecs des réformes fiscales. In: BOUVIER, Michel, ESCLASSAN, Marie-Christine. *Revue Française de Finances Publiques*. Paříž: LGDJ, 2011, n° 116, s. 11–18. ISBN 978-2-275-03681-6.
- BOUVIER Michel. Inventer la fiscalité du XXI<sup>e</sup> siècle: pour un débat public transnational. In: BOUVIER, Michel, ESCLASSAN, Marie-Christine. *Revue Française de Finances Publiques*. Paříž: LGDJ, 2011, n° 116, s. 3–9. ISBN 978-2-275-03681-6.
- BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 11. éd. Paříž: LGDJ, 2012, 316 s. ISBN 978-2-275-03791-2.
- ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda*. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1929, 409 s.
- HETTICH, Walter, WINER Stanley L. *Explaining Tax Reform*. [online]. Carleton, 2004, 16, s. [cit. 28. 12. 2016]. Dostupné z: [https://www.researchgate.net/publication/228417392\\_Explaining\\_tax\\_reform](https://www.researchgate.net/publication/228417392_Explaining_tax_reform)
- STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 220 s. ISBN 978-80-871109-15-1.
- KOLAŘÍK, Jaroslav. *Nové přímé daně v Československu*. Praha: Sfinx, 1927, 190 s.

<sup>13</sup> BOUVIER, Michel. Inventer la fiscalité du XXI<sup>e</sup> siècle: pour un débat public transnational. In: BOUVIER, Michel et ESCLASSAN, Marie-Christine. *Revue Française de Finances Publiques*. Paříž: LGDJ, 2011, n° 116, s. 6. ISBN 978-2-275-03681-6.

PAŘÍZKOVÁ, Ivana. Daňový systém ve Francii. In: *Dny práva – 2010 – Days of law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2010, [cit. 14. 11. 2016]. ISBN 978-80-210-5305-2. Dostupné z: [https://www.law.muni.cz/sborniky/dny-prava\\_2010/files/prispevky/04\\_finance/Parizkova.pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny-prava_2010/files/prispevky/04_finance/Parizkova.pdf)

VYBRAL, Vladimír. *Nástin československého práva finančního*. Brno: Orbis, 1934, 139 s.

UZEL, Vincenc. *Zákony o berní reformě: Zákon o příjích daních; Zákon o stabilizačních bilancích; Zákon o nové úpravě finančního hospodářství svazků územní samosprávy*. 1. vyd. Praha: Tiskové podniky Ústředního svazu čsl. průmyslníků, 1927, 16, 515 s.

### Contact – e-mail

[391896@mail.muni.cz](mailto:391896@mail.muni.cz)

# Příjmové daně – jeden nebo dva zákony?

*Radim Bobáč*

Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika

## Abstract in original language

Dlouhodobě je v odborných kruzích diskutována otázka, zda nová právní úprava příjmových daní má být obsažena v jednom nebo dvou zákonech. Článek se snaží na tuto otázku odpovědět, a to zejména s ohledem na obecné přístupy k právní úpravě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění na straně jedné a na specifika příjmových daní na straně druhé. Cílem tohoto článku je navrhnout řešení, které by bylo vhodné z hlediska teorie i praxe.

## Keywords in original language

Příjmové daně; daňové zákony.

## Abstract

There has been a long professional discussion whether a new legal regulation of income based taxes should be enacted in one act or two acts. The article tries to answer this question and is especially concerned with general approaches to legal regulation of taxes, charges and other similar financial considerations on one hand and with income based taxes specifics on the other hand. The purpose of this article is to suggest a suitable solution from a perspective of both - theory and practice.

## Keywords

Income Based Taxes; Tax Laws.

## 1 Úvod

Cílem tohoto článku<sup>1</sup> je odpovědět na otázku, zda mají být příjmové daně upraveny v jednom nebo dvou zákonech. Tato otázka se neustále diskutuje mezi odbornou veřejností a názory na to, jakým způsobem má být odpově-

---

<sup>1</sup> Tento článek byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

zena, se liší. Dokonce lze nabýt zdání, že odpověď na tuto otázku je to nejdůležitější, co je třeba v souvislosti s novou právní úpravou příjmových daní v České republice vyřešit.

Domnívám se, že odpověď na uvedenou otázku je důležitá, nicméně v souvislosti s novou právní úpravou příjmových daní určitě existují minimálně stejně ne-li více důležité otázky, a to jak nastavit základ daně?, jak s vazbou na účetnictví?, co superhrubá mzda?, a řada dalších.

Nicméně považuji otázku úpravy příjmových daní v jednom či dvou zákonech za velmi významnou, a to nejenom z hlediska praxe, ale i teorie, a proto jsem si tuto problematiku vybral jako předmět tohoto článku.

V první části vymezím pojem „příjmové daně“, který je pro téma tohoto článku stěžejní, a stručně popíši aktuální stav prací na nové právní úpravě příjmových daní. V další části nastíním východiska pro úvahy o právní úpravě příjmových daní v jednom nebo dvou zákonech.

Stěžejní část tohoto článku se pak zaměřuje na jednotlivá kritéria a zodpovězení položené otázky z hlediska těchto kritérií. Bylo identifikováno celkem šest kritérií, která jsou relevantní z hlediska toho, v kolika hlavních zákonech mají být regulovány příjmové daně.

Odpovězeno na položenou otázku v návaznosti na zhodnocení stanovených kritérií je v závěru článku.

## 2 Nová právní úprava příjmových daní

V rámci části pojednávající o nové právní úpravě příjmových daní je nejprve nutné vymezit samotný pojem „příjmové daně“, který je třeba odlišovat od podobně znějícího pojmu „daně z příjmů“.

Je již notorií, že daně lze vnímat v užším nebo širším slova smyslu<sup>2</sup>. Daně v užším smyslu zahrnují ta peněžitá plnění, která jsou označena jako daň (formální pojetí) nebo která naplňují teoretickou definici daně (materiální pojetí). Z materiálního i formálního hlediska mezi daně v užším slova smyslu patří i **daně z příjmů**, tj. daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

<sup>2</sup> Srov. např. MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova Univerzita, 2012, 222 s., s. 174. ISBN 978-80-210-6041-8; nebo RADVAN, Michal. *Daně a správa daní (online: pdf)*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014, 130 s. ISBN 978-80-210-6702-8.

Pojem „**příjmové daně**“ je však širší než pojem „daně z příjmů“. Pojem „daň“ ve slovním spojení „příjmové daně“ je použit v širším slova smyslu, tj. jako daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění. Příjmové daně tudíž zahrnují jakékoli peněžité plnění (daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění), jehož předmětem je příjem, příp. jeho předmět s příjmem souvisí. V tomto kontextu lze proto mezi příjmové daně řadit nejenom daně z příjmů, ale i veřejná pojistná (pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění).

Domnívám se, že je třeba hledět na právní úpravu příjmových daní jako na **jeden celek** a v souvislosti s úvahami o změně právní úpravy daní z příjmů uvažovat i o změně právní úpravy veřejných pojistných. Izolovaně řešit pouze daně z příjmů by nebylo správné, neboť veřejná pojistná jsou na daně z příjmů úzce navázána (zejména, co se týká jejich základu).

Na Ministerstvu financí již více než 10 let probíhají více či méně intenzivní práce **na nové právní úpravě daní z příjmů nebo příjmových daní**. Zatím nejdále v rámci přípravy došel návrh zákona o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob, který v roce 2013 prošel vnějším připomínkovým řízením<sup>3</sup>.

V současné době je (opět) připravován nový zákon o daních z příjmů (resp. nový zákon o příjmových daních). Návrh nového zákona má být hotový v září 2017 a předpokládá se jeho účinnost od 1. ledna 2020<sup>4</sup>.

V rámci prací na uvedeném zákoně byl Ministerstvem financí zveřejněn materiál „Souhrn řešení inovace regulace zdanění a zpojistnění příjmů“, který byl předložen k veřejné diskusi<sup>5</sup>. Již z názvu materiálu vyplývá, že cílí nejenom na daně z příjmů, ale i na veřejná pojistná, tj. souhrnně na příjmové daně. Součástí materiálu je i pasáž (kapitola 3.3), která se zabývá problema-

<sup>3</sup> Návrh zákona o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob a návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob. In: *odok.cz* [online]. 2013 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z: <<https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=RACK984C5RBW>>.

<sup>4</sup> Ministerstvo financí představilo projekt MOJE daně. In: *mfr.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z: <<http://www.mfr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/ministerstvo-financi-predstavilo-projekt-25248>>.

<sup>5</sup> Veřejná konzultace prvním řešením pro připravovaný nový zákon o daních z příjmů. In: *mfr.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z: <<http://www.mfr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2016/verejna-konzultace-k-prvnim-resenim-pro-26405>>.



tikou jednoho nebo dvou zákonů. Tato problematika je v materiálu popsána takto: „*V současné době je DPFO i DPPPO upravena společně v zákoně o daních z příjmů. V rámci nové právní úpravy zdanění a zpojistnění příjmů je nutné rozhodnout, zda nadále bude úprava obsažena v rámci jednoho právního předpisu, či dojde k oddělení části úpravy do samostatného zákona. Tato otázka je vhodné si zodpovědět již v první fázi projektu.*“. Jak jsem již uvedl, k zodpovězení této otázky by chtěl přispět i tento článek.

### 3 Východiska

Základním východiskem pro další text článku je, že má být přijata zcela nová právní úprava, jejímž obsahem bude **nová právní úprava příjmových daní** (tj. daní z příjmů a veřejných pojistných), příp. pouze nová právní úprava daní z příjmů. Jak jsem již uvedl výše, považoval bych za vhodnější a správnější, aby se jednalo o novou právní úpravu příjmových daní.

Dalším východiskem je skutečnost, že je-li přijímán nový právní předpis, je třeba tomuto právnímu předpisu přizpůsobit ostatní právní předpisy. V praxi proto spolu s takovým novým právním předpisem (označovaným jako „**hlavní**“) je přijímán i další právní předpis (označovaný jako „**změnový**“), kterým se mění jiné právní předpisy v souvislosti s přijetím tohoto nového právního předpisu. Je nepochybné, že nový zákon o příjmových daních jako hlavní zákon bude doprovázen změnovým zákonem, neboť v souvislosti s jeho přijetím bude nutné změnit celou řadu jiných právních předpisů. Proto je třeba výše položenou otázku modifikovat tak, že cílem článku je určit, zda má být přijat jeden nebo více hlavních zákonů.

Na tomto místě si dovoluji malé odbočení od hlavního tématu článku. V souvislosti s rozdělením nové právní úpravy na hlavní zákon nebo zákony a na změnový zákon vyvstává otázka umístění **přechodných a zrušovacích ustanovení**. Standardně bývají přechodná a zrušovací ustanovení součástí hlavního zákona. Ovšem například občanský zákoník a jeho § 3028 až 3080 (zejména § 3080 obsahující výčet 238 rušených právních předpisů) jsou důvodem, zda není načase standardní přístup k této problematice změnit.

V úvahu přicházejí **tři varianty** řešení problematiky umístění přechodných a zrušovacích ustanovení, a to (i) přímo v hlavním zákoně, (ii) v samostatném zákoně, který bude obsahovat jen přechodná a zrušující ustanovení, nebo (iii)

ve změnovém zákoně, jehož obsahem jsou primárně změny jiných právních předpisů. Podle mého názoru by rozhodujícími kritérii ve prospěch některé z uvedených variant měly být jednak přehlednost právní úpravy a jednak prosaditelnost a eliminace chyb v legislativním procesu. Z hlediska těchto dvou kritérií vychází jako **nejlepší varianta upravit přechodná a zrušující ustanovení ve změnovém zákoně**. Tím bude dosaženo větší přehlednosti samotného hlavního zákona (nebo zákonů) a zároveň bude zajištěna prosaditelnost a eliminace chyb v legislativním procesu. Úprava přechodných a zrušovacích ustanovení v samostatném zákoně by sice byla přehlednější, ale za cenu zvýšeného rizika prosaditelnosti v legislativním procesu. Varianta upravit tato ustanovení přímo v hlavním zákoně je nejméně přehledná, o čemž svědčí výše uvedený příklad občanského zákoníku.

Posledním východiskem je skutečnost, že k zodpovězení otázky, v kolika právních předpisech upravit příjmové daně, nepřispěje **mezinárodní srovnání**, které bylo provedeno Ministerstvem financí, a ze kterého vyplývá, že ani jeden model není převažující. Uvedené dokládají tyto seznamy států mající daně z příjmů upravené v jednom nebo dvou zákonech<sup>6</sup>:

1. **Jeden zákon** – Belgie, Estonsko, Francie (kodex), Irsko, Itálie, Kypr, Lucembursko, Malta, Rumunsko (kodex), Řecko, Slovensko, Švédsko, Austrálie, Kanada, Norsko, Rusko (kodex), USA (kodex).
2. **Dva zákony** – Bulharsko, Dánsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Německo, Nizozemí, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Slovinsko, Španělsko, Velká Británie, Brazílie, Čína, Japonsko.

#### 4 Kritéria a odpovědi na položenou otázku z jejich hlediska

Z hlediska posouzení toho, v kolika hlavních zákonech mají být upraveny příjmové daně, jsem identifikoval těchto šest hlavních kritérií, a to:

1. obecný přístup k právní úpravě daní v širokém slova smyslu,
2. počet příjmových daní,
3. věcné řešení určitých konstrukčních prvků a institutů příjmových daní,

<sup>6</sup> Zdrojem je materiál Ministerstva financí (Veřejná konzultace k prvním řešením pro připravovaný nový zákon o daních z příjmů. In: *m/er.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2016/verejna-konzultace-k-prvnim-resenim-pro-26405>>).

4. rozsah společných ustanovení příjmových daní,
5. vliv budoucích novelizací a
6. uživatelské hledisko.

Samozřejmě je možné, že existují i další kritéria, ovšem podle mého názoru již nejsou tak významná, jako výše uvedená.

Prvním kritériem je **obecný přístup k právní úpravě daní v širokém smyslu**. Jinými slovy jde o otázku, zda je vhodnější právní úpravu daní v širokém slova smyslu kodifikovat (tj. shlukovat do větších celků) nebo fragmentovat (tj. upravovat v jednotlivých zákonech). Kodifikaci právní teorie vymezuje jako „*koncentraci právní úpravy určitého většího úseku společenských vztahů v rozsáhlém zákoně, zvaném zákoník (kodex)*“<sup>7</sup>. Fragmentaci je možné označit rovněž jako dekodifikaci a vymezit ji jako dekoncentraci právní úpravy určitého většího úseku společenských vztahů k řadě jednotlivých zákonů. Kodifikace „*značně usnadňuje zvládnutí právní materie, studium, interpretaci a aplikaci práva*“<sup>8</sup>.

V současné době je pozitivní daňové právo v širokém smyslu v České republice upraveno ve třech různých typech právních předpisů, a to

1. v obecném právním předpise upravujícím správu daní (daňový řád),
2. v daňových zákonech, které obsahují pouze úpravu jedné nebo několika daní (v užším smyslu) nebo poplatků; zároveň však tyto zákony upravují speciální pravidla pro správu těchto daní a poplatků,
3. v zákonech, které regulují určitou oblast, a které mimo jiných právních norem obsahují i právní úpravu a speciální pravidla pro správu poplatku nebo peněžitého plnění obdobného daním a poplatkům.<sup>9</sup>

**Úplná kodifikace daňového práva** v širokém smyslu by znamenala koncentraci veškeré právní úpravy daní v širokém smyslu a jejich správy do jednoho zákona (daňového zákoníku). Naopak **úplná fragmentace (dekodifikace) daňového práva** v širokém smyslu by znamenala úpravu každé jednotlivé

<sup>7</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: Beck/SEVT, 1995, 247 s., s. 111–112. ISBN 80-7179-028-1.

<sup>8</sup> BOGUSZAK, Jiří, ČAPEK, Jiří, GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004, 347 s., s. 42. ISBN 80-7357-030-0.

<sup>9</sup> K tomu blíže viz BOHÁČ, Radim. *Ke kodifikaci daňového práva. Daně a finance*. Comenius Print, 2016, č. 3, s. 4–9. ISSN 1801-6006.

daně a její správy v samostatném právním předpise. Je patrné, že ani jeden z těchto modelů není reálný, a proto je třeba uvažovat o tom, zda je vhodnější tendovat k jednomu nebo druhému modelu.

V tomto směru lze vyjít z toho, jaký je současný stav právní úpravy daní v užším smyslu a těch poplatků, které nejsou upraveny v zákonech regulujících určitou oblast (tj. soudní, správní a místní poplatky). Co se týká 16 daní v užším smyslu, které jsou součástí české daňové soustavy, tak jsou upraveny v 8 právních předpisech. V zákonech o soudních a správních poplatcích jsou upraveny desítky těchto poplatků a 8 místních poplatků je upraveno zákonem o místních poplatcích. K tomu je třeba dodat, že společně jsou upraveny ty daně a poplatky, které jsou stejného druhu (daně z příjmů, spotřební daně, energetické daně, soudní, správní a místní poplatky). Je tak patrná **tendence pozitivního daňového práva ke kodifikaci daní a poplatků stejného druhu do jednoho právního předpisu**. Z tohoto pohledu by bylo **vhodnější, aby příjmové daně byly upraveny v jednom daňovém zákoně**.

Druhým určujícím kritériem je **počet příjmových daní**, které budou novou právní úpravou regulovány. Výše bylo uvedeno, že příjmové daně zahrnují jakékoli peněžité plnění (daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění), jehož předmětem je příjem, příp. jeho předmět s příjmem souvisí. Z hlediska nové právní úpravy připadá v úvahu úprava těchto příjmových daní:

1. daně z příjmů fyzických osob,
2. daně z příjmů právnických osob,
3. pojistného na sociální zabezpečení,
4. pojistného na veřejné zdravotní pojištění a
5. „zaměstnavatelského“ pojistného<sup>10</sup>.

První dvě příjmové daně lze souhrnně označit jako **daně z příjmů**, zbývající příjmové daně jako **veřejná pojistná**. Všechny příjmové daně je pak možné považovat za daně stejného druhu, neboť jejich předmětem je příjem, nebo jejich předmět s příjmem souvisí.

Není pochyb o tom, že nová právní úprava by měla obsahovat daně z příjmů. Naopak otázka, zda bude obsahovat veřejná pojistná, je stále

<sup>10</sup> V předchozích návrzích bylo „zaměstnavatelské pojistné“ označováno různě, jako „odvod z úhrnu mezd“, „daň z úhrnu mezd“ nebo „pojistné z úhrnu mezd“.

otevřená. Osobně se domnívám, že by to bylo více než vhodné (s ohledem na provázanost daní z příjmů a veřejných pojistných), nicméně zkušenost s projektem jednoho inkasního místa ukázala, že prosaditelnost takového konceptu je složitá.

V návaznosti na to, kolik příjmových daní bude upraveno, je pak možné uvažovat o řadě modelů, v kolika hlavních zákonech mají být tyto příjmové daně upraveny. Nicméně lze konstatovat, že čím větší počet příjmových daní bude upraven, tím více by právní úprava měla tendovat k jejich úpravě v jednom právním předpisu, a to z důvodů uvedených výše ohledně kodifikace a dekodifikace daňového práva.

Třetí kritériem je věcné řešení určitých **konstrukčních prvků a institutů** příjmových daní. V tomto směru připadají v úvahu jako určující zejména dvě skutečnosti, a to vazba příjmových daní na účetnictví a možné přijetí CCCTB na evropské úrovni.

První skutečností je **vazba příjmových daní na účetnictví**. Na jedné straně si lze představit model, kdy příjmové daně nejsou nijak spjaty s účetnictvím, tj. při stanovení základu daně se nijak z účetnictví nevychází, na druhé straně si lze představit model, kdy účetní jednotky při stanovení základu daně vychází zcela z účetnictví a ostatní nikoliv. Mezi těmito „čistými“ modely pak existuje celá řada modelů dalších, které jsou kombinací těchto „čistých“ modelů. V prvním modelu odpadá jakékoli hledisko pro rozdělení poplatníků příjmových daní na dvě kategorie, naopak v druhém případě je možné poplatníky rozdělit na účetní jednotky a ostatní jednotky. Pouze v druhém případě by bylo možné uvažovat o úpravě příjmových daní pro účetní jednotky v jednom zákoně a o úpravě příjmových daní pro ostatní poplatníky v druhém zákoně. V takovém případě by však kritériem pro rozdělení daní z příjmů na dvě daně nebyla skutečnost, zda poplatníci jsou fyzické osoby nebo právnické osoby (příp. entity), ale skutečnost, zda poplatníci jsou účetní jednotkou či nikoliv. Nebylo by však vůbec vhodné, aby jedna daň (např. daň z příjmů fyzických osob) byla upravena ve více předpisech. Proto lze uzavřít, že **vazba příjmových daní na účetnictví by neměla ovlivnit rozhodnutí, zda příjmové daně budou upraveny v jednom nebo více hlavních zákonech**.

Druhou skutečností je možné přijetí **CCCTB**<sup>11</sup> na evropské úrovni. Nutnost implementace společného konsolidovaného základu daně pro určité poplatníky daně z příjmů právnických osob by znamenala nutnost vyřešit otázku, jestli by taková implementace nebyla důvodem pro vytvoření dalšího hlavního zákona, ve kterém by byla upravena pouze tato problematika. Nicméně stejně jako v případě vazby na účetnictví se domnívám, že by nebylo vhodné, aby jedna daň (v tomto případě daň z příjmů právnických osob) byla upravena ve více hlavních zákonech. Proto bych se klonil k tomu, aby **případná nutnost implementace CCCTB nebyla důvodem pro vytvoření zvláštního zákona pro poplatníky daně z příjmů podléhajících tomuto určení základu daně.**

Ani jedna z uvedených skutečností tak nevede podle mého názoru k tomu, aby byl vytvořen další hlavní zákon v rámci právní úpravy příjmových daní.

Čtvrtým určujícím kritériem je **rozsah společných ustanovení jednotlivých příjmových daní.** V tomto směru podle mého názoru platí, že čím více mají příjmové daně společných ustanovení, tím větší je to důvod pro jejich úpravu v jednom zákoně.

V případě, kdy by neexistovala společná ustanovení například daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, tak by oddělení těchto daní do dvou samostatných zákonů bylo velmi jednoduché. Ovšem existence společných ustanovení vede k tomu, že rozdělení těchto daní do dvou zákonů znamená nutnost řešit otázku, jak taková společná ustanovení upravit. V úvahu připadá několik variant, z nichž ani jedna není podle mého názoru ideální.

**První variantou** je duplicitní uvedení společných ustanovení v obou zákonech. Tato varianta však vede k nárůstu legislativního textu a hrozí riziko budoucího nesouladu společných ustanovení v důsledku novelizací (viz níže). Její výhodou je však oproti dalším variantám větší přehlednost. **Druhá varianta** spočívá v uvedení společných ustanovení v jednom předpise a odkazování na ně v předpise druhém. Rovněž tato varianta

<sup>11</sup> Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (Common Consolidated Corporate Tax Base) - viz Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) In: *ec.europa.eu* [online]. 2017 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en)>.

má zřejmou nevýhodu, a tou je nutnost používat oba předpisy, a rovněž tato varianta nepřispívá k přehlednosti právního předpisu. I zde hrozí riziko nesouladu právních úprav v důsledku budoucích novelizací (viz níže), navíc je možné, že odkazy se v důsledku změny právní úpravy stanou „prázdnými“ a budou vznikat mezery v právní úpravě. **Třetí variantou** je subsidiární použití jednoho zákona vůči druhému zákonu. Tato varianta nemá výše popsaná negativa dvou předchozích variant. Nicméně je třeba si uvědomit, že v případě aplikace speciálního zákona by bylo nutné použít subsidiární předpis a ještě obecný právní předpis upravující správu daní (daňový řád). Ani tato varianta tak není přehledná.

Z uvedeného vyplývá, že v **případě existence řady společných ustanovení, je vhodnější upravit příjmové daně v jednom právním předpise.**

Pátým kritériem je **vliv budoucích novelizací** na právní úpravu příjmových daní, který byl již naznačen výše. V případě jednoho hlavního zákona lze lépe zajistit, aby nedošlo k přijetí rozdílné úpravy jednotlivých příjmových daní tam, kde to není žádoucí a zamýšlené. V případě dvou a více zákonů hrozí tzv. „syndrom rozevírajících se nůžek“, tj. novelizace jednoho zákona bez toho, aby byl odpovídajícím způsobem novelizován zákon nebo zákony ostatní. Jako nedobrý příklad z praxe, kdy úprava ve dvou zákonech vede k rozdílné úpravě stejné nebo obdobné problematiky, je možné uvést právní úpravu rozpočtových pravidel<sup>12</sup> a rozpočtových pravidel územních rozpočtů<sup>13</sup>. Obdobné instituty střednědobého plánování jsou označeny různě (střednědobý výhled a rozpočtový výhled), zásada vyrovnanosti je explicitně uvedena pouze v rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v obou zákonech je odlišná definice dotace, a takto by bylo možné pokračovat. Z těchto důvodů lze z hlediska vlivu budoucích novelizací jednoznačně **doporučit úpravu příjmových daní v jednom hlavním zákoně.**

Posledním kritériem jsem označil jako **uživatelské hledisko**. Z hlediska tohoto kritéria by měla být rozhodující přehlednost a srozumitelnost právní úpravy pro její uživatele, tj. zejména pro daňové subjekty, ale i pro úřední

<sup>12</sup> Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>13</sup> Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

osoby správce daně. Je však nutné předeslat, že toto kritérium může být ryze subjektivní. Co totiž na někoho působí přehledně, může být pro druhého nepřehledné, a opačně. Proto pouze stručně nastíním svůj pohled na tuto problematiku s vědomím, že jiné osoby mohou mít pohled jiný.

Osobně se domnívám, že přehlednější a srozumitelnější je právní úprava příjmových daní obsažená v jednom hlavním zákoně, a to za předpokladu, že je důsledně využíváno systematiky právního předpisu (jeho vnitřního členění a nadpisů). V takovém právním předpisu se uživatel dobře orientuje a je schopen předpokládat, že určitá úprava je na určitém místě. Naopak právní předpis s narušenou systematickou, jako je například současný zákon o daních z příjmů, rozhodně přehledný není.

Více právních předpisů může u uživatele předně vyvolat otázku, ve kterém právním předpise je obsažena právní úprava, která na něj dopadá. Navíc s ohledem na předpokládaná společná ustanovení a jejich řešení, ať už formou duplicity, odkazů nebo subsidiarity (viz výše), bude orientace v takových právních předpisech složitější.

Proto jsem toho názoru, že z uživatelského hlediska je **vhodnější jeden hlavní zákon upravující příjmové daně**.

## 5 Shrnutí a závěr

Cílem tohoto článku bylo odpovědět na otázku, zda mají být příjmové daně upraveny v jednom nebo dvou hlavních zákonech. Zodpovědět tuto otázku je aktuální zvláště v souvislosti s pracemi na nové právní úpravě příjmových daní, které probíhají na Ministerstvu financí.

Za tímto účelem jsem nejprve vymezil samotný pojem „příjmové daně“, a to zejména ve vztahu k pojmu „daně z příjmů“. **Příjmové daně** zahrnují jakékoli peněžité plnění (daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění), jehož předmětem je příjem, příp. jeho předmět s příjmem souvisí. V současné době jde zejména o daně z příjmů a veřejná pojistná.

Následně jsem nastínil **východiska**, ze kterých vycházím při hledání odpovědi na výše uvedenou otázku. Jednak jsem konstatoval, že zcela nepochybně bude přijat tzv. **změnový zákon**, a otázku „jeden nebo dva zákony“ je tak třeba modifikovat na „jeden nebo více hlavních zákonů“. V této souvislosti



jsem dospěl k závěru, že přechodná a zrušovací ustanovení nové právní úpravy příjmových daní by měla být upravena v tomto změnovém zákoně. Dalším východiskem je skutečnost, že provedené mezinárodní srovnání odpovědět na položenou otázku vůbec nepomáhá.

Stěžejní částí článku je pasáž vymezující jednotlivá kritéria a odpovídající na položenou otázku z hlediska těchto kritérií. Jde o tato kritéria: 1) obecný přístup k právní úpravě daní v širokém slova smyslu, 2) počet příjmových daní, 3) věcné řešení určitých konstrukčních prvků a institutů příjmových daní, 4) rozsah společných ustanovení příjmových daní, 5) vliv budoucích novelizací a 6) uživatelské hledisko.

Z hlediska obecného přístupu k právní úpravě daní v širokém slova smyslu, rozsahu společných ustanovení, vlivu budoucích novelizací a uživatelského hlediska by měl být přijat pouze jeden hlavní zákon upravující příjmové daně. Kritérium počtu příjmových daní nevede k jasné odpovědi, nicméně lze konstatovat, že čím větší počet příjmových daní bude upraven, tím více by právní úprava měla tendovat k jejich úpravě v jednom právním předpisu. Kritérium věcného řešení určitých konstrukčních prvků a institutů příjmových daní se ukázalo jako irelevantní. Z uvedeného vyplývá, že **na základě provedené analýzy a odpovědi na loženou otázku na základě jednotlivých kritérií by měl být přijat pouze jeden hlavní zákon upravující příjmové daně.**

Věřím, že tento článek přispěje k tomu, aby zpracovatel návrhu právní úpravy příjmových daní učinil správné rozhodnutí ve věci „jednoho nebo dvou zákonů“ upravujících příjmové daně.

## Literature

- BOGUSZAK, Jiří, ČAPEK, Jiří, GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004, 347 s. ISBN 80-7357-030-0.
- BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5.
- BOHÁČ, Radim. *Ke kodifikaci daňového práva*. Daně a finance. Comenius Print, 2016, č. 3, s. 4–9. ISSN 1801-6006.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: Beck/SEVT, 1995, 247 s. ISBN 80-7179-028-1.

MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova Univerzita, 2012, 222 s. ISBN 978-80-210-6041-8.

RADVAN, Michal. *Daně a správa daní (online: pdf)*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014, 130 s. ISBN 978-80-210-6702-8.

### **Contact – e-mail**

*bobac@prf.cuni.cz*

# Pravidlá nízkej kapitalizácie v slovenskej právnej úprave zákona o dani z príjmov<sup>1</sup>

*František Bonk<sup>2</sup>*

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta,  
Slovenská republika

## Abstract in original language

Autor sa v príspevku venuje inštitútu pravidiel nízkej kapitalizácie, ktorý je súčasťou právnej úpravy slovenského príjmového zdaňovania v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani príjmov. Autor analyzuje inštitút pravidiel nízkej kapitalizácie podľa platnej právnej úpravy a zamýšľa sa nad nevyhnutnosťou/možnosťou novelizácie inštitútu pod vplyvom prijatia smernice Rady EÚ 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu, ktorej text pravidlo obmedzenia zahrnutia úrokov taktiež zakotvuje. Príspevok neopomína tiež najvýznamnejšiu rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ, ktorá prispela k formovaniu uvádzaného inštitútu.

## Keywords in original language

Pravidlá nízkej kapitalizácie; zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov; boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom.

## Abstract

Author deals with the institute of thin capitalization rules which are a part of Slovak income tax law n. 595/2003 Coll. in this article. The attention is focused on the analysis of the institute under the current Slovak tax law regulation. Some other thoughts are devoted to the issue of the necessity/possibility of implementation of the particular institute which is included

<sup>1</sup> Tento príspevok bol spracovaný ako parciálny výstup v rámci výskumného projektu VVGS-2016-284: „Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku“.

<sup>2</sup> Autor realizuje v súčasnosti výskumný pobyt na *Inštitúte Maxxa Plancka pre daňové právo a verejné financie* so sídlom v Mníchove.

in the Anti-Tax-Avoidance Directive 2016/1164 from July 2016 as well. Article includes some major case law of ECJ on thin capitalization rules what has in itself contributed to the creation of the institute.

## Keywords

Thin Capitalization Rules; the Law n. 595/2003 Coll. on Income Tax; the Fight Against Tax Evasions and Tax Frauds.

## 1 Úvod

Slovenské daňové zákonodarstvo, s ohľadom na daň z príjmov, je poznačené permanentným zmenami právnej úpravy.<sup>3</sup> Časté novelizácie právnych úprav sa stali pre slovenského zákonodarcu samozrejmosťou, aj keď nejde o samozrejmosť „posledných dní“, skôr už možno uviesť, že ide o tradíciu legislatívnej techniky nášho normotvorcu, ktorá nemusí byť vždy objektívne potrebná.<sup>4</sup> Je prirodzené, že nie každá novelizácia je rovnakého významu, a tak nezakladá každá novelizácia „daňovú reformu“, aj keď ambície v súvislosti s reformovaním príjmového zdaňovania možno oprávnene považovať za prehnané a až príliš časté.

Na druhej strane je potrebné objektívne uviesť, že nie vždy sa tak deje z vlastnej vôle, a nevyhnutnosť novelizácie národnej právnej úpravy príjmového zdaňovania vyplýva aj z prijatých právnych predpisov na úrovni EÚ. Prenos kompetencií v daňovej oblasti zo štátnej úrovne na úroveň úniou je veľmi citlivou záležitosťou, ktorá bezprostredne súvisí s neochotou členských štátov vzdať sa suverenity v oblasti priameho zdaňovania.<sup>5</sup> Aktuálna

<sup>3</sup> ČERVENÁ, K., ROMÁNOVÁ, A. Genéza priamych daní na území Slovenska s akcentom na právnu úpravu. In: *Dny práva 2013*. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 46 a nasl.; obdobne: BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 57 a nasl.

<sup>4</sup> Pozri bližšie: VOJNÍKOVÁ, I. Rozpočtovo-právne dopady implementácie opatrení na zamedzenie daňových únikov a daňových podvodov v SR. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, II. diel*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 345 a nasl.

<sup>5</sup> BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 81; obdobne BABČÁK, V. Úvahy nad súčasnosťou a perspektívami vývoja daňového práva na Slovensku. In: *Dny verejného práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 351; tiež POPOVIČ, A. Niekoľko slov ku vzťahu vnútroštátneho, medzinárodného a európskeho práva. In *MMK*, 2015, s. 1852 a nasl. K prekážkam harmonizácie priamych daní pozri bližšie: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 288 a nasl.

politická klíma na úrovni EÚ, však, zdá sa, začína viac priat' zmenenému nazeraniu na spoločensko-ekonomickú realitu, a tak v súvislosti s potrebou boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu nadnárodných korporácií, ktoré si špekulatívnymi presunmi ziskov medzi jednotlivými daňovými jurisdikciami optimalizujú svoje daňové povinnosti a vyhýbajú sa plateniu daní, možno zaznamenať „prvé“ (parciálne) legislatívne výsledky. Tie stelesňuje prijatie *smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu* (označovanú ako Anti-Tax-Avoidance Directive - „ATAD“),<sup>6</sup> ktorá významným spôsobom reflektuje Akčný plán proti erózii základu dane a presunu ziskov (Akčný plán OECD).<sup>7</sup> Smernica je významným koordinačným opatrením daňovej politiky EÚ protekcionistického charakteru vo vzťahu k zdaniteľným príjmom dosahovaným na území EÚ,<sup>8</sup> a zakotvuje vo svojom texte niekoľko inštitútov - špecifických opatrení boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom.

Opatrenia proti vyhýbaniu daňovým povinnostiam, ktoré zakotvuje smernica, predstavujú, ako to uvádza dôvodová správa smernice, pravidlá proti narúšaniu základov dane a presunu ziskov mimo vnútorného trhu. Zároveň by sa tieto pravidlá nemali zameriavať len na zamedzovanie praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ale malo by sa nimi zabezpečiť aj to, že sa predídne vytváraniu ďalších prekážok trhu, ako je dvojité zdanenie.<sup>9</sup> Text prijatej smernice inkorporuje teda nasledujúcu skupinu pravidiel: *obmedzenia pre odpočítateľnosť úrokov, zdaňovanie pri odchode, všeobecné pravidlo proti zneužívaniu, pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti a pravidlá boja proti hybridným nesúladam*. Tieto pravidlá predstavujú skupinu inštitútov, spomedzi ktorých mnohé už majú svoje zastúpenie v národných zákonodarstvách jednotlivých členských štátov, najmä vo vzťahu k západoeurópskym štátom, ktoré už majú viac praktických skúseností s ohľadom na ich aplikačnú a súdnu

<sup>6</sup> Dostupné znenie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK>

<sup>7</sup> Pozri bližšie: HUBA, P., SÁBO, J., ŠTROLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: UPJŠ, 2016, s. 105 a nasl.

<sup>8</sup> Pozri bližšie: GARBARINO, C. Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the European Union. In: *EC Tax Review*, s. 277 a nasl.

<sup>9</sup> Bod 5 dôvodovej správy k prijatej smernici: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK>

prax. Aj v prípade existujúcej právnej úpravy je nevyhnutné ich zosúladienie s textom prijatej smernice, čo bude v konečnom dôsledku spočívať v posúdení možnosti/nevyhnutnosti ich implementácie. Koniec koncov, prijatie smernice zakladá nevyhnutnosť novelizácie slovenského zákona o dani z príjmov v najbližšom časovom horizonte do konca roku 2018, do kedy majú byť jednotlivé opatrenia smernice implementované do národných zákonodarstiev. V nasledujúcom texte príspevku prejdeme k posúdeniu otázky nevyhnutnosti implementácie pravidla o obmedzení zahrnutia úrokov, ako jedného zo špecifických inštitútov boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom v texte prijatej smernice.

## **2 Inštitút pravidiel nízkej kapitalizácie vo svetle jeho východísk v slovenskej právnej úprave**

### **2.1 Vývoj právnej úpravy pravidiel nízkej kapitalizácie**

Právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie, ktorá sa stala účinnou pod vplyvom novelizácie zákona o dani z príjmov<sup>10</sup> od 1. januára 2015 v ustanovení § 21 a) zákona, nie je v oblasti príjmového zdaňovania na Slovensku úplnou novinkou, keďže tieto pravidlá už mali v právnej úprave dane z príjmov do roku 2004 svoje miesto.<sup>11</sup> Po nahradení právnej úpravy zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, pravidlá nízkej kapitalizácie „vypadli“ z úpravy príjmového zdaňovania a ich absencia v aktuálnej právnej úprave presiahla obdobie desiatich rokov. Napriek vákuu tohto inštitútu v slovenskej právnej úprave, boli pravidlá nízkej kapitalizácie súčasťou daňových poriadkov v iných členských štátoch EÚ, ako aj predmetom nepriamej harmonizácie judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorá podstatne prispela k ich formovaniu.

Ako to uvádza dôvodová správa k návrhu zákona, zámer návrhu zákona, ktorým došlo k prijatiu právnej úpravy pravidiel nízkej kapitalizácie, sledoval dva významné ciele, a to konsolidáciu a trvalú udržateľnosť verejných financií a pokračovanie v koncepčnom a systematickom boji proti daňovým

<sup>10</sup> Zákonom č. 333/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

<sup>11</sup> V zákone č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, ktorý bol zrušený zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

podvodom, *predovšetkým definovaním okruhu daňových a nedaňových výdavkov*<sup>12</sup>. Je potrebné uviesť, že išlo o podstatnú novelizáciu zákona o dani z príjmov, ktorej bol pripisovaný charakter malej „daňovej reformy“, napr. v súvislosti s podstatnými zmenami týkajúcimi sa napr. zmeny doby odpisovania, atď. (ako sme už spomínali, pojem „daňová reforma“ sa začína pod vplyvom častých novelizácií príjmového zdaňovania na Slovensku relativizovať).

## 2.2 Podstata pravidiel nízkej kapitalizácie

Pravidlá nízkej kapitalizácie zavádzajú, na základe ustanovenia § 21a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, limit pre maximálnu výšku úrokov z úverov a pôžičiek, účtovaných v nákladoch, zahrňovaných do daňových výdavkov, ak sú úvery a pôžičky vyplácané medzi závislými právnickými osobami. Aký bol teda účel prijatia právnej úpravy pravidiel nízkej kapitalizácie v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov? Podľa dôvodovej správy podstatou takéhoto obmedzenia - stanovenia maximálnej výšky úrokových nákladov z prijatých pôžičiek a úverov je podporovať závislé osoby, aby namiesto poskytovania úverov a pôžičiek realizovali vklady do základného imania a zvyšovali tak ručenie za prípadné záväzky. Aktuálne znenie slovenskej právnej úpravy pravidiel nízkej kapitalizácie takto stanovuje strop, vo vzťahu ku ktorému daňovými výdavkami nie sú úroky z prijatých úverov a pôžičiek, a súvisiace výdavky (náklady) na prijaté úvery a pôžičky, ak je veriteľ závislou osobou vo vzťahu k dlžníkovi, a to vo výške úrokov, ktoré počas zdaňovacieho obdobia presahujú 25 % hodnoty ukazovateľa EBITDA.<sup>13</sup> Definícia závislej osoby je definovaná už v rámci ustanovení zákona o dani z príjmov ako blízka osoba alebo ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba.<sup>14</sup> Okrem toho, definuje okrem závislej osoby aj zahraničnú závislú osobu, aj keď v rámci ustanovení o úprave základu

<sup>12</sup> Dostupné z dôvodovej správy k návrhu zákona: <http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=5080>. Bližšie k tomu pozri: ŠTRKOLEC, M., BONK, F. Thin capitalization rules in current slovak income tax law. In: *Anti-Tax Avoidance Rules in the Countries of Central and Eastern Europe*, s. 52 a nasl.

<sup>13</sup> 25% EBITDA predstavuje podľa dôvodovej správy ukazovateľ, ktorý je ustanovený ako súčet:

výsledku hospodárenia pred zdanením uvedeného na riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby daňovníka za príslušné zdaňovacie obdobie a odpisov zahrnutých do tohto výsledku hospodárenia uvedeného na riadku 100 a nákladových úrokov zahrnutých do tohto výsledku hospodárenia.

<sup>14</sup> Ust. § 2 n) - p) zákona o dani z príjmov

dane Je potrebné uviesť, že najmä v súvislosti s posudzovaním transakcií v rámci transferového oceňovania došlo s účinnosťou od 1. 1. 2017 k zmene definícií závislej osoby. V definícií ekonomického a personálneho prepojenia sa doplnili slová týkajúce sa prepojenia cez blízke osoby. Iným prepojením bude s účinnosťou od roku 2017 bude každý právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.<sup>15</sup> To bude mať v konečnom dôsledku dopady aj v súvislosti s uplatňovaním právnej úpravy pravidiel nízkej kapitalizácie.

### 2.3 Testovanie stavu nízkej kapitalizácie spoločnosti

Testovanie stavu „nízkej kapitalizácie“ spoločnosti vhodným spôsobom popísal P. Horniaček, pričom postup zhrnul do nasledovných krokov ekonomickej kalkulácie<sup>16</sup>:

1. Zistenie výšky nákladových úrokov vyplácaných závislým osobám a súvisiacich výdavkov na prijaté úvery a pôžičky od týchto závislých osôb.
2. Výpočet upraveného výsledku hospodárenia ako súčtu výsledku hospodárenia pred zdanením, ktorý vykáže daňovník na r. 100 vo svojom podanom daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie a v tomto výsledku hospodárenia zahrnutých odpisov a nákladových úrokov.
3. Výpočet hodnoty 25 % z upraveného výsledku hospodárenia.
4. Porovnanie výšky nákladových úrokov vyplácaných závislým osobám vrátane súvisiacich výdavkov (nákladov) na prijaté úvery a pôžičky od týchto závislých osôb voči hodnote 25 % z upraveného výsledku hospodárenia.
5. Vylúčenie časti nákladových úrokov a súvisiacich výdavkov (nákladov) na prijaté úvery a pôžičky od závislých osôb z daňových výdavkov, ak (úroky z úverov a pôžičiek a súvisiace výdavky) predstavujú viac ako 25 % z upraveného výsledku hospodárenia.
6. Zvýšenie základu dane bude zodpovedať (úrokom z úverov a pôžičiek a súvisiacim výdavkom) zníženým o 25 % z upraveného výsledku hospodárenia.

<sup>15</sup> Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2966/category/dan-z-prijmov/article/transferove-ocenovanie-2017.xhtml>

<sup>16</sup> HORNIAČEK, P. Pravidlá nízkej kapitalizácie v zákone o dani z príjmov. In: *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 9/2015.



### 3 Pravidlá nízkej kapitalizácie v judikatúre Súdneho dvora EÚ

Súdny dvor EÚ sa vo svojej rozhodovacej činnosti zaoberal posudzovaním kompatibility právnej úpravy pravidiel nízkej kapitalizácie vo vzťahu k základným slobodám, ktoré sú demonštrované v nasledujúcom texte.

V svojom rozsudku vo veci **Lankhorst-Hohorst** Súdny dvor EÚ judikoval, že pravidlá nízkej kapitalizácie neodôvodnene obmedzujú slobodu usadiť sa, ak úroky vyplácané materskej spoločnosti - rezidentovi boli odpočítateľné, ale úroky vyplácané materskej spoločnosti - nerezydentovi neboli odpočítateľné a boli považované za skrytú distribúciu dividend, čo zakladalo rozdielne zaobchádzanie.<sup>17</sup>

V rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci **Thin Cap** Súdny dvor EÚ konštatoval, že právna úprava, ktorá obmedzuje možnosť spoločnosti rezidenta odpočítať na daňové účely úroky zaplatené ako odmenu za úver poskytnutý priamou alebo nepriamou materskou spoločnosťou, **v porovnaní so spoločnosťou nerezydentom (na ktorú sa takéto obmedzenie nevzťahuje)**, predstavuje obmedzenie základnej slobody usadiť sa podľa zakladajúcich zmlúv.<sup>18</sup>

V rozsudku **Lasertec** sa Súdny dvor EÚ zaoberal otázkou, v rozpore s ktorou so základných slobôd je vnútroštátna právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie. V tomto zmysle uviedol, že ak má vnútroštátne opatrenie obmedzujúce účinky vo vzťahu k voľnému pohybu kapitálu, také účinky sú len nevyhnutným dôsledkom prekážky slobody usadiť sa. Na tomto základe také vnútroštátne opatrenie, podľa ktorého sú úroky z úveru vyplatené kapitálovou spoločnosťou rezidentom akcionárovi nerezydentovi, ktorý má významný podiel na imaní tejto spoločnosti, považované za určitých podmienok za skrytú výplatu podielov na zisku a zdanené spoločnosťou dlžníkom, ovplyvňuje rozhodujúcim spôsobom výkon slobody usadiť sa podľa čl. 43 zmluvy o ES.<sup>19</sup>

Rovnako skúmal Súdny dvor EÚ súlad vnútroštátnej právnej úpravy pravidiel nízkej kapitalizácie so základnou slobodou voľného pohybu kapitálu

<sup>17</sup> Bod 29 a nasl. rozsudku C - 324/00 z dňa 12. 12. 2002.

<sup>18</sup> Bod 36 a nasl. rozsudku C - 524/04 z 13. 03. 2007.

<sup>19</sup> Bod 25 a nasl. rozsudku C - 492/04 z dňa 10. 05. 2007.

v rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci *Itelcar*.<sup>20</sup> Konkrétne išlo v prípade vo veci samej o neuznanie odpočítania úrokov (na účely určenia zdaniteľného zisku spoločnosti rezidenta) z dôvodu „nadmerného“ zadlženia spoločnosti rezidenta voči spoločnosti so sídlom v tretej krajine.<sup>21</sup> Odpočítateľnosť takýchto úrokov by sa na druhej strane uznala, ak by mala požičiavajúca spoločnosť sídlo na portugalskom území alebo na území iného členského štátu.<sup>22</sup> Podľa právneho názoru Súdneho dvora EÚ, takáto právna úprava zakladá daňové zaobchádzanie menej výhodné pre spoločnosť rezidenta, ktorá je na základe zmluvy zadlžená nad určitú hranicu voči spoločnosti so sídlom v tretej krajine, v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá je na základe zmluvy takto zadlžená voči spoločnosti so sídlom na vnútroštátnom území alebo v inom členskom štáte - čo predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ES.<sup>23</sup>

V rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ v predchádzajúcich riadkoch, tak boli identifikované rozpory národných právnych úprav pravidiel nízkej kapitalizácie v členských štátoch EÚ so základnými slobodami podľa zmlúv na základe právneho posúdenia Súdnym dvorom EÚ. Dôležité je pripomenúť, ako to zdôraznil aj Súdny dvor EÚ vo svojej rozhodovacej činnosti, že v rámci prieskumu je nevyhnutné neobmedziť sa len na skúmanie súladu s jednou zo základných slobôd, ale je dôležité zamyslieť sa nad súladom s viacerými základnými slobodami, nakoľko pri rozpore s čo i len s jednou z nich, aj druhé môžu byť dotknuté/obmedzené ako „nevyhnutný dôsledok“.

#### **4 Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov podľa smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam**

Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov, ktoré je súčasťou smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam<sup>24</sup>, sleduje rovnako, ako aj národná právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie obmedzenie odpočítateľnosti presahujúcich nákladov daňovníkov na prijaté úvery a pôžičky. Smernica vychádza, v súlade s dôvodovou správou, z nevyhnutnosti stanovenia

<sup>20</sup> Pozri tiež: SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. s. 127.

<sup>21</sup> Bod 28 rozsudku C - 282/12 z dňa 3. 10. 2013.

<sup>22</sup> Bod 30 rozsudku C - 282/12.

<sup>23</sup> Body 28 a 31 rozsudku C - 282/12 z dňa 3. 10. 2013.

<sup>24</sup> Čl. 4 smernice.

pomeru pre odpočítateľnosť, v ktorom sa zohľadnia zdaniteľné príjmy daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (EBITDA). Posúdenie nevyhnutnosti implementácie ustanovení je preto kľúčové z toho dôvodu, že slovenský zákon o dani z príjmov už podobnú právnu úpravu „pravidiel nízkej kapitalizácie“ obsahuje. Zámer uvádzaného ustanovenia (ktorý je zhodný so zámerom únievého normotvorcu v prijatej smernici), spočíva v stanovení limitu pre maximálnu výšku úrokov z úverov a pôžičiek, účtovaných v nákladoch, zahrňovaných do daňových výdavkov, ak sú úvery a pôžičky vyplácané medzi závislými právnickými osobami.

Pokiaľ ide o aktuálnu právnu úpravu pravidiel nízkej kapitalizácie v slovenskom zákone o dani z príjmov, táto reflektuje únievú judikatúru a je nediskriminačná, uplatňujúca sa bez ohľadu na to, či ide o rezidentov alebo nerezidentov. Pri bližšom náhľade na text prijatej smernice, nadobudneme presvedčenie o tom, že súčasná právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie spĺňa „minimálnu úroveň ochrany“ požadovanú smernicou. Dokonca ide úpravou pravidla o obmedzení zahrnutia úrokov nad jej rámec (a javí sa byť priaznivejšia), keď zakotvuje, že presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky sú odpočítateľné v zdaňovacom období, v ktorom vznikli, len do výšky 30 % príjmov daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (EBITDA).<sup>25</sup> V tomto ohľade sa, môže zdať byť minimálna úroveň ochrany podľa súčasnej národnej právnej úpravy zabezpečená, keďže súčasná právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie počíta s obmedzením výpočtu vo výške 25% nákladových úrokov.

Smernica prináša isté novum, ktoré spočíva v umožnení realizácie výpočtu presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky a EBITDA na úrovni skupiny. V porovnaní s domácou právnu úpravou je teda možné zohľadnenie zadlženosti celej skupiny na celosvetovej úrovni, ak je daňovník<sup>26</sup>

<sup>25</sup> Podľa čl. 4 ods. 2 smernice prebytočné náklady na prijaté úvery a pôžičky sú odpočítateľné v daňovom roku, v ktorom vznikli, len do výšky 30 percent príjmov daňovníka pred úrokmi, zdanením, odpismi a amortizáciou (EBITDA). EBITDA sa vypočíta tak, že k zdaniteľnému príjmu sa prirátajú (späť) daňovo upravené sumy čistých úrokových nákladov a iné náklady zodpovedajúce úroku, ako aj daňovo upravené sumy odpisov a amortizácie.

<sup>26</sup> Na základe ustanovenia čl. 4 smernice členský štát môže považovať za daňovníka aj

1. subjekt, ktorému sa povoľuje alebo od ktorého sa vyžaduje, aby v mene skupiny uplatňoval daňové predpisy, ako sa vymedzujú podľa vnútroštátneho daňového práva;
2. subjekt v skupine, ako sa vymedzuje podľa vnútroštátneho daňového práva, ktorý nekonsoliduje výsledky svojich členov na daňové účely.

členom skupiny (ktorá predkladá zákonom stanovenú konsolidovanú účtovnú závierku), a to na účely priznania nároku pre daňovníkov na odpočítanie vyšších súm presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky. Ochranným ustanovením daňovníka, ak je tento na účely finančného účtovníctva členom konsolidovanej skupiny, je možnosť v plnej výške odpočítať svoje presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky, ak môže preukázať, že pomer jeho vlastného imania k jeho celkovým aktívam je rovnaký alebo vyšší ako ekvivalentný pomer skupiny. Inak odpočíta daňovník presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky v takej výške, ktorou sa prevyšuje suma, ktorú by mal právo odpočítať.<sup>27</sup>

Smernica ďalej explicitne umožňuje prenos presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré nebolo možné odpočítať v bežnom zdaňovacom období a to aj bez časového obmedzenia.<sup>28</sup> Finančné inštitúcie, tak ako ich špecifikuje smernica v čl. 2, môžu byť vylúčené z uplatňovania prezentovaného inštitútu, a to aj vtedy, ak sú takéto finančné inštitúcie na účely finančného účtovníctva súčasťou konsolidovanej skupiny, čo zodpovedá (aj keď nie úplne, vymedzenie finančných podnikov v prijatej smernici je extenzívnejšie) aktuálnemu zneniu v § 21 a) ods. 3 slovenského zákona o dani z príjmov.

Problematickým aspektom implementácie môže byť otázka intertemporality právnej úpravy v súvislosti existujúcimi pravidlami obmedzenia zahrnutia úrokov v národných právnych poriadkoch, kedy by okolnosti modifikácie podmienok existujúcich pôžičiek nasvedčovali retroaktivite právnej úpravy. Optimálnym riešením by preto, ako to uvádza dôvodová správa k prijatej smernici, mohlo byť ustanovenie doložky o zachovaní predchádzajúceho stavu vo vzťahu k existujúcim podmienkam pôžičiek.

## 5 Záver

Smernica ATAD predstavuje na úrovni EÚ prelomový dokument, ktorý má svojím súborom opatrení boja proti daňovým únikom a daňovým

<sup>27</sup> Podľa čl. 4 ods. 3 smernice môže byť odchylné priznané právo daňovníkovi:

1. odpočítať presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky do výšky 3 000 000 €;
2. úplne odpočítať presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky, ak je daňovník samostatným subjektom.

<sup>28</sup> Čl. 4 ods. 6 smernice.

podvodom zabezpečiť minimálnu úroveň ochrany v právnych poriadkoch jednotlivých členských štátoch, aj pokiaľ ide o taký inštitút daňového plánovania, akým sú pravidlá nízkej kapitalizácie.

V každom ohľade, členské štáty disponujú v rámci procesu implementácie širokou mierou možností úprav a adaptácie ustanovenia o obmedzení zahrnutia úrokov v prijatej smernici na svoje daňové zákonodarstvo, avšak implementáciu musia uskutočniť najneskôr do konca roku 2018. Analýza ustanovenia v prijatej smernici nás však vedie k záveru, že **implementácia opatrenia podľa vzoru navrhnutého úniouým normotvorcom bude nevyhnutne spojená s novelizáciou inštitútu pravidiel nízkej kapitalizácie v ustanoveniach slovenského zákona o dani z príjmov.**

## Literature

- BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
- BABČÁK, V. Úvahy nad súčasnosťou a perspektívami vývoja daňového práva na Slovensku. In: *Dny verejného práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 343–354.
- BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015, 408 s.
- ČERVENÁ, K., ROMÁNOVÁ, A. Genéza priamych daní na území Slovenska s akcentom na právnu úpravu. In: *Dny práva 2013*. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 33–48.
- GARBARINO, C. Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the European Union. In: *EC Tax Review*, 2016, s. 277–295.
- HORNIAČEK, P. Pravidlá nízkej kapitalizácie v zákone o dani z príjmov. In: *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 9/2015.
- HUBA, P., SÁBO, J., ŠTROLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: UPJŠ, 2016, 191 s.
- POPOVIČ, A. Niekoľko slov ku vzťahu vnútroštátneho, medzinárodného a európskeho práva. In: *MMK*, Hradec Králové, 2015, s. 1852–1861.

SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Vienna: Linde, 2016, 351 s.

ŠTRKOLEC, M., BONK, F. Thin capitalization rules in current slovak income tax law. In: *Anti-Tax Avoidance Rules in the Countries of Central and Eastern Europe*. Voronež: Izdatel'skij dom VGU, 2016, s. 51–60.

VOJNÍKOVÁ, I. Rozpočtovo-právne dopady implementácie opatrení na zamedzenie daňových únikov a daňových podvodov v SR. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, II. diel*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 345–356.

### **Case law and the other sources**

C - 324/00.

C - 524/04.

C - 492/04.

C - 282/12.

<https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2966/category/dan-z-prijmov/article/transferove-ocenovanie-2017.xhtml>

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK>

<http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=5080>

### **Contact – e-mail**

*frantisek.bonk@student.upjs.sk*

# Koszty uzyskania przychodów – pomiędzy elastycznością a definiowaniem

*Paweł Borszowski*

Uniwersytet Wrocławski, Katedra Prawa Finansowego, Polsko

## **Abstract in original language**

W artykule poddano analizie normatywne wyrażenie kosztów uzyskania przychodów w obu podatkach dochodowych z punktu widzenia relacji pomiędzy definiowaniem pojęć prawnych a zapewnieniem elastyczności regulacji. Należy bowiem przyjąć, iż kształt regulacji przepisów art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest przykładem tej relacji. Ustawodawca z jednej strony bowiem posługuje się określeniami nieostrymi, które prowadzą do pewnego obszaru nieostrości a z drugiej strony star się w pewien sposób ograniczyć ów obszar nieostrości wprowadzając regulacje pełniącą rolę definicji.

## **Keywords in original language**

Elastyczność regulacji; definicje legalne; koszty uzyskania przychodów.

## **Abstract**

The article analyzes the normative expression deductible costs in both income taxes. This analysis concerns the question of the flexibility of regulations and definitions. The author points out areas of blurring tax costs. The author also pointed out the relationship between flexibility and regulation defining the example of tax expenses.

## **Keywords**

Flexibility Regulation; Legal Definitions; Deductible Costs.

## **1 Uwagi ogólne**

Ustawodawca podatkowy w przepisach polskiego prawa podatkowego korzysta z różnych środków techniki prawodawczej. Wybór odpowiedniego

řrodka techniki prawodawczej i jego poprawne sformulowanie jest „narzędziem” do wlaściwego ukształtowania praktyki podatkowej. Dla przepisŕ polskiego prawa podatkowego jednym z powaźniejszych problemŕ jest umiejŕtność stworzenia i zachowania wlaściwego poziomu szczegŕłowości. Problem ten jest po czŕści konsekwencjŕ kluczowej jak siŕ zdaje dla całego prawa podatkowego zasady wylŕczności ustawowej regulacji podatku z art. 217 Konstytucji RP<sup>1</sup>. Wymŕg ustawowego uregulowania elementŕ konstrukcyjnych podatku,<sup>2</sup> prowadzi do jednego z istotniejszych i zarazem trudniejszych zagadnień, tj. poziomu szczegŕłowości regulacji tych elementŕ w przepisach rangi ustawowej. Naleźy bowiem pamiŕtać, iź ustawa jako akt normatywny powinna być skonstruowana z zachowaniem pewnych wskazań zawartych w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>3</sup>. Wskazywana w doktrynie tzw. głŕbokość regulacji ustawowej podatku<sup>4</sup> de facto dotyka z jednej strony dŕżenia przez ustawodawcŕ do jak najbardziej precyzyjnego wyrażenia wszystkich regulacji, ktŕre skłádajŕ siŕ na dany element konstrukcji prawnej podatku. Z drugiej jednak strony ustawodawca powinien kierować siŕ równieź pewnym poziomem szczegŕłowości unormowań na płaŕczyźnie ustawy. Pomiŕdzy zasadŕ wylŕczności ustawowej, a wlaściwie granicami głŕbokości regulacji a poszukiwaniem poziomu szczegŕłowości regulacji zachodzi zatem ściśle powiŕzanie.

Dŕżŕc do zapewnienia odpowiedniego poziomu szczegŕłowości regulacji ustawowej dla danego elementu konstrukcji prawnej podatku pojawia siŕ zatem zagadnienie uźycia takich řrodkŕ techniki prawodawczej, aby

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. (Dz. U. z 1997r. Nr 78, poz. 483).

<sup>2</sup> Czy szerzej danin publicznych zgodnie ze sformulowaniem przyjętym w art. 217 Konstytucji RP. Warto takźe zauwaźyć, iź w doktrynie wskazuje siŕ, ŕe zasada wylŕczności ustawowej odnosi siŕ takźe do podstawowych elementŕ stosunku podatkowego - GOMUŁOWICZ, A. Zasady podatkowe. In: ETEL, L. (ed.). *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*. Warszawa, 2010, s. 109.

<sup>3</sup> Rozporządzenie Prezesa rady Ministrŕ z dnia 20 czerwca 2002r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (j.t. Dz. U. z 2016r. poz. 283). Warto przywołać zatem przepis § 5, zgodnie z ktŕrym przepisy ustawy redagujŕ siŕ zwiŕźle i syntetycznie, unikajŕc nadmiernej szczegŕłowości, a zarazem w sposŕb, w jaki opisuje siŕ typowe sytuacje wystŕpujŕce w dziedzinie spraw regulowanych tŕ ustawŕ.

<sup>4</sup> MASTALSKI, R., FOJCIK-MASTALSKA, E. Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym. In: DĘBOWSKA-ROMANOWSKA, T., JANKIEWICZ, A. *Konstytucja: ustrŕj, system finansowy państwa. księga pamiŕtkowa ku czci prof. Natalii Gajl*. Warszawa, 1999, s. 390.



po pierwsze zapewnić ten „ustawowy poziom szczegółowości”, a po drugie, aby nie wpaść w „pułapkę szczegółowości”. Ta pułapka szczegółowości jest dostrzegalna szczególnie, gdy idzie o regulacje obu ustaw o podatkach dochodowych<sup>5</sup>. Wprowadzanie bowiem wręcz drobiazgowych unormowań dotyczących zwolnień podatkowych, czy też wydatków, które nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów powoduje za każdym razem dodania nowej regulacji otwieranie „obszaru szczegółowości”, powodując tym samym motywację do poszukiwania kolejnych bardziej uszczegóławiających regulacji.

Nie oznacza to oczywiście negowanie takiego proceduru, gdyż niewątpliwie jest on konsekwencją relacji pomiędzy prawem a rzeczywistością społeczno-gospodarczą, która w obszarze prawa podatkowego jawi się dodatkowo kwalifikacją jako relacja pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Inaczej mówiąc, dynamiczny rozwój rzeczywistości społeczno-gospodarczej powoduje zmiany w obszarze unormowań innych gałęzi prawa, które pozostają w ścisłych związkach z prawem podatkowym, co oddziałuje na wprowadzanie nowych rozwiązań normatywnych. W tym przypadku chodzi jednak o to, aby dobierać takie rozwiązania normatywne, które zapewnią „podążalność” prawa podatkowego za rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej, ale jednocześnie nie będą same powodować konieczności tworzenia nowych unormowań w tych innych gałęziach prawa z uwagi na wprowadzenie „wyprzedzających” rozwiązań w prawie podatkowym.

Wydaje się, iż ustawodawca podatkowy nie tylko może, lecz korzysta z dwóch rodzajów środków techniki prawodawczej, które wpisują się bezpośrednio w realizację postulatu zapewnienia właściwego poziomu szczegółowości ustawowej. Z jednej strony są to bowiem takie środki techniki prawodawczej, które zapewniają elastyczność przepisów prawa podatkowego<sup>6</sup>,

<sup>5</sup> Chodzi o przepisy art. 15 i 17 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j. t. Dz. U. z 2016 r, poz. 1888) oraz przepisy art. 21 i 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz. U. z 2016 r, poz. 2032).

<sup>6</sup> Zgodnie z § 155 ust. 1 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” jeżeli zachodzi potrzeba zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego, można posłużyć się określeniami nieostrymi, klauzulami generalnymi albo wyznaczyć nieprzekraczalne dolne lub górne granice swobody rozstrzygnięcia.

z drugiej zaś strony sŕ to definicje legalne<sup>7</sup>. Moŕna w pewnym uproszczeniu przyjŕc, iŕ zarówno kaŕdy z tych wskazanych rodzajŕw ŕrodkŕw techniki prawodawczej realizuje postulat zapewnienia wŕŕciwego poziomu szczegŕłowoŕci regulacji niejako oddzielnie, ale takŕe oba te rodzaje mogŕ temu sŕuŕyć poprzez utrzymanie pewnej relacji pomiędu nimi.

Wydaje się zatem, iŕ jednym z istotnych zadań nauki prawa podatkowego mogŕoby być badanie wykorzystywania tych poszczegŕlnych ŕrodkŕw techniki prawodawczej dla zapewnienia wŕŕciwego poziomu szczegŕłowoŕci regulacji ustawowej danego elementu konstrukcji prawnej podatku.

Jednym z przykŕadŕw, gdzie ustawodawca zdaje się jednocześnie realizować te dwa rodzaje ŕrodkŕw techniki prawodawczej sŕ przepisy obu ustaw o podatku dochodowym, gdzie normodawca niejako rozpoczyna regulację dotyczŕcŕ kosztŕw uzyskania przychodŕw od unormowania, które wprowadza pojęcie tych kosztŕw, chodzi o regulację art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osŕb fizycznych i art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osŕb prawnych. Sŕ to przepisy, które sŕ w literaturze i orzecznictwie bywajŕ rŕżnie oceniane pod względem sposobu regulacji<sup>8</sup>. Niezaleŕnie od tego, czy przepisy te będziemy uznawać w kategorii definicji, nie ulega wŕtpliwoŕci, iŕ sposób ich sformulowania wskazuje na dŕżenie przez ustawodawcę do „elementu definicyjnego”. Ponadto w ich treŕci ustawodawca posluguje się takimi zwrotami, które sŕ okreŕszeniami nieostrymi<sup>9</sup>. Naleŕzałoby zatem zbadać jakŕ relację uzyskał ustawodawca poprzez z jednej strony wprowadzenie przepisu definiujŕcego koszty uzyskania przychodŕw, z drugiej zaś strony zamknięcie niejako w jego ramach okreŕsleń nieostrych. Wydaje się bowiem, iŕ ustawodawca w tym przypadku kierował się tym motywem wprowadzenia definicji kosztŕw, który okreŕsiono w przepisach rozporzŕdzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” jako ograniczenie

<sup>7</sup> Stosownie do § 146 rozporzŕdzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” wprowadzono podstawy tworzenia definicji legalnych.

<sup>8</sup> BORSZOWSKI, P., KOWALSKA, M. Racjonalnoŕc a pozornoŕc w definicji kosztŕw podatkowych. *Pr. i Pod.* 2008, nr. 10. W orzecznictwie wskazuje się takŕe, iŕ przepisy dotyczŕce kosztŕw uzyskania przychodŕw sŕ oparte na klauzuli generalnej – przykŕadowo w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 22 sierpnia 2016 r. (I SA/GI 314/16), LEX nr 2141295.

<sup>9</sup> Chodzi o te ŕrodki techniki prawodawczej, na które wskazuje normodawca w przepisie § 155 rozporzŕdzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

obszaru nieostrości. Zbadanie zatem tej relacji wymaga w pierwszej kolejności ukazania obszaru nieostrości, który jest konsekwencją użycia określeń nieostrych, a następnie „zamknięcia” tego obszaru nieostrości w ramach przepisu pełniącego rolę definicji kosztów uzyskania przychodów, czyli w rezultacie ograniczenia obszaru nieostrości.

## 2 Obszar nieostrości normatywnego określenia kosztów uzyskania przychodów

Obszar nieostrości normatywnego określenia kosztów uzyskania przychodów jest konsekwencją decyzji samego ustawodawcy co do skorzystania z odpowiednich środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność tekstu aktu normatywnego. Wskazywane w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” kryterium potrzeby zapewnienia tej elastyczności<sup>10</sup> należałoby w regulacjach prawnopodatkowych rozumieć w kategoriach konieczności zapewnienia tej elastyczności, z uwagi na administracyjno-prawną metodę regulacji<sup>11</sup>. Badając zatem obszar nieostrości każdej regulacji z obszaru prawa podatkowego należałoby jako punkt wyjścia poszukiwać nie tyle spełnienia przez normodawcę kryterium potrzeby, co raczej konieczności zapewnienia tej elastyczności. Poprzestawanie bowiem na kryterium potrzeby zapewnienia elastyczności przepisów w obszarze prawa podatkowego prowadziłoby do nazbyt dowolnego korzystania przykładowo z określeń nieostrych z konsekwencjami w zakresie wykreowania zbyt dużego stopnia elastyczności, co przekładałoby się na zbyt duży obszar nieostrości. A zatem niejako z automatu powodowałoby konieczność wprowadzania definicji legalnych dla ograniczenia obszaru nieostrości. Korzystanie ze „środków uelastyczniających” tekst prawny z obszaru prawa podatkowego, a zatem uelastyczniających de facto przepisy prawa podatkowego nie może powodować za każdym razem „uruchamiania” konieczności wprowadzania definicji legalnych.

Badając więc obszar nieostrości w regulacji kosztów uzyskania przychodów należy w pierwszej kolejności stwierdzić, czy ustawodawca istotnie posłużył

<sup>10</sup> § 155 ust. 1 tego rozporządzenia

<sup>11</sup> BORSZOWSKI, P. Determinanty elastyczności przepisów prawa podatkowego (na drodze do poprawy systemu podatkowego). *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia*. Vol. 50, nr 1 (2016), s. 186.

się kryterium potrzeby, czy też konieczności zapewnienia elastyczności. Wydaje się, iż spełnienie w tym przypadku kryterium konieczności zapewnienia tej elastyczności jest już konsekwencją istoty kosztów. Sama kategoria kosztów jest bowiem właściwa naukom ekonomicznym. Natomiast dla ustawodawcy podatkowego istotne staje się ujęcie tej ekonomicznej kategorii w ramy prawnej regulacji<sup>12</sup>. Wypada zatem stwierdzić, iż kryterium konieczności zapewnienia elastyczności w odniesieniu do kosztów ustawodawca realizuje niejako na wejściu. Nie można jednak tego wyjściowego kryterium konieczności traktować jako zupełnego. Kryterium to należy bowiem badać na drugim poziomie, a zatem niejako wewnątrz regulacji, czyli poprzez właściwy sposób skorzystania z tych środków techniki prawodawczej. Badanie kryterium konieczności na tym drugim poziomie, a zatem poprzez sposób użycia środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego prowadzi jednocześnie do badania obszaru nieostrości. Obszar nieostrości jest bowiem konsekwencją użycia tych określeń nieostrych. Badając zatem ten obszar nieostrości należy jednocześnie stwierdzić, czy normodawca zrealizował kryterium konieczności.

W pierwszej kolejności należy stwierdzić, iż obszar nieostrości ustawodawca kształtuje poprzez użycie sformułowania wskazującego na działanie celowe. W unormowaniu kosztów uzyskania przychodów w obu ustawach o podatku dochodowym prawodawca w pierwszej kolejności wskazuje bowiem, iż kosztami są koszty poniesione w celu. Sformułowanie to oznacza, iż chodzi o kwalifikację do kosztów takich skutków działań podatnika, które są celowe, tj. skierowane na konkretny cel. Posłużenie się w regulacji podatkowej takim sformowaniem, gdzie wykorzystuje się kategorię pojęciową celu już z tego względu powoduje znaczący obszar nieostrości. W teorii prawa używa się bowiem pojęcia celu jako postulowanego stanu rzeczy, do którego zmierza dany podmiot<sup>13</sup>. Cel jest zatem kategorią identyfikowalną, jednakże nie zawsze może „przybrać postać” zmaterializowaną. Stąd też w praktyce konieczne staje się ustalanie obszaru nieostrości z uwzględnieniem specyfiki terminu cel, co może powodować obawy o zachowanie kryterium konieczności.

<sup>12</sup> W literaturze wskazuje się także, iż normatywne wyrażenie kosztów zostało oparte na ich ekonomicznym pojęciu – R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006r., s. 391.

<sup>13</sup> BOGUĆKA, I. *Funkcje prawa. Analiza pojęcia*. Kraków, 2000, s. 60.

Otwarcie obszaru nieostrości poprzez wskazanie na działanie w celu nie można jednak pożytywać jako naruszenie, czy nawet zagrożenie kryterium konieczności. Ustawodawca bowiem nie miał możliwości inaczej „zainicjować” tego obszaru, tak, aby zapewnić pewną dostosowalność pojęcia kosztów do ich ujęcia charakterystycznego dla ekonomii.

Badając zatem obszar nieostrości w odniesieniu do działania celowego, a właściwie skutku tego działania celowego w postaci kosztów<sup>14</sup> nie należy wskazywać na naruszenie kryterium konieczności zapewnienia elastyczności. Dla badanego obszaru kluczowe znaczenie ma bowiem doprecyzowanie celów, w jakich są ponoszone koszty, a zatem celów działania podmiotu, które są „nośnikiem” tych kosztów. Dla doprecyzowania celów normodawca wskazał na ich trzy rodzaje, a zatem osiągnięcie przychodów, zachowanie i zabezpieczenie źródła przychodów. Przy czym cele te wprowadził poprzez wykorzystanie alternatywy. Chodzi zatem o koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Wskazanie jako pewnych wariantów kosztów uzyskania przychodów jest także rozwiązaniem, które można analizować jako środek techniki prawodawczej zapewniający elastyczność przepisów prawa podatkowego. Takie rozwiązanie normatywne sprzyja odzwierciedleniu „rzeczywistych kosztów” funkcjonowania danego podmiotu. Nie chodzi o pokrycie zakresów kosztów w ujęciu bilansowym i w ujęciu podatkowym, gdyż te zakresy nie pokrywają się. Natomiast chodzi o podkreślenie, iż specyfika danej działalności nie zawsze wiąże się z maksymalizacją zysków, która w normatywnym określeniu kosztów uzyskania przychodów przejawia się jako koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów. Nie tylko bowiem sytuacja rynkowa, w jakiej znalazł się dany podmiot, ale także jego strategia działania może wskazywać na inne – aktualne -nastawienie rynkowe, co będzie się przekładać na decyzje co do poniesienia kosztów uzyskania przychodów. Może się bowiem okazać, iż decyzje strategiczne danego podmiotu, powodowane aktualną sytuacją rynkową, będą prowadzić do poniesienia jedynie w niewielkim zakresie kosztów uzyskania przychodów w celu osiągnięcia przychodów, natomiast w przeważającym zakresie w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła

<sup>14</sup> Wyrażenie bowiem koszty poniesione w celu należy rozumieć jako skutek działania danego podmiotu, które było realizowane w danym celu. Koszt „sam z siebie” nie został bowiem poniesiony, gdyż jest konsekwencją działania podmiotu.

przychodów. Na tym zatem poziomie badania obszaru nieostrości trudno dopatrywać się naruszenia kryterium konieczności zapewnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego w ramach kosztów uzyskania przychodów. Dla praktyki podatkowej istotne będzie ustalenie w jakim konkretnie celu poniesione były te koszty tak, aby „zamknąć je” w ramach trzech wskazanych normatywnie. Organ podatkowy nie powinien „przekwalifikowywać” kosztów poniesionych przez podatnika w celu przykładowo osiągnięcia przychodów wskazując, iż wedle jego doświadczenia życiowego zostały one poniesione w celu zachowania źródła przychodów. Ustawodawca podatkowy zapewnił bowiem odpowiedni stopień elastyczności wskazując na trzy kierunkowe cele działania podmiotu, w ramach których może on ujmować wydatki do kosztów uzyskania przychodów. Obszar nieostrości jaki powstał jako konsekwencja użycia takich zwrotów pozwala bowiem na jego wypełnienie przez podmiot, który ponosi dane koszty. Na tym poziomie analizy stopnia elastyczności, a zatem także obszaru nieostrości, gdzie wybór pozostawiony zostaje podatnikowi co do celów w jakich może on ponosić swe koszty, nie powinno się dopatrywać naruszenia kryterium konieczności zapewnienia tej elastyczności. W szczególności nie można ekspozować takiego odczytywania założonego stopnia elastyczności, aby obszar nieostrości wykreowany w przepisach art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadził do konieczności poszukiwania w każdym przypadku kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów, a dopiero w razie braku takich kosztów dopuszczać również koszty poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Trzeci poziom badania obszaru nieostrości jest konsekwencją analizy samych sformowań, które zostały użyte dla wyznaczenia zakresu tych kosztów. Chodzi zatem o ocenę zakresu kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów, czy też pozostałych kosztów z punktu widzenia kryterium konieczności. Wydaje się, iż na tym poziomie badania obszaru nieostrości mogą w praktyce powstać największe wątpliwości. Ścisłe odgraniczenie zakresów tych kosztów, które są poniesione w celu osiągnięcia przychodów od pozostałych kosztów może przedstawiać się jako trudne zadanie, w szczególności wówczas, gdy podatnik swoją działalność opiera na różnych

rodzajach celów nie tylko w takim ujęciu, jakie przedstawia normodawca, ale także w ujęciu temporalnym. Jedynie tytułem przykładu można wskazać na sytuację, gdy analiza danego kosztu wskazuje na jego poniesienie w celu osiągnięcia przychodów, podczas, gdy „znajduje się” on na pewnym etapie oceny działań podmiotu skierowanych w rezultacie na zachowanie źródła przychodów.

Wydaje się, iż zbyt duży obszar nieostrości uzyskał normodawca wskazując na koszty poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów nie dając jednocześnie „wskazówki interpretacyjnej” w jaki sposób należy te koszty rozumieć, by właściwie ustalić ich zakres. W konkretnym przypadku zakresy te mogą mieć punkty wspólne. Powstaje zatem pytanie, czy istotnie w tym przypadku poprzez wskazanie jedynie tych kosztów bez ich przykładowego wyliczenia spełniono wymóg konieczności zapewnienia elastyczności?

Wydaje się, iż takie rozwiązanie normatywne wykracza poza wymóg konieczności zapewnienia elastyczności. Wprowadzanie takich określeń nieostrych, które de facto są „zgrabnie sformułowane” nie zawsze powoduje właściwy skutek w postaci odpowiedniego stopnia elastyczności, a zatem właściwego obszaru nieostrości. Istotne bowiem staje się również uwzględnienie kontekstu językowego, w jakim dane określenie nieostre zostało użyte. Wprowadzenie do przepisów obu ustaw o podatku dochodowym takich wyrażeń, które są dość bliskie znaczeniowo, a jednocześnie są określeniami nieostrych powoduje powstanie zbyt dużego obszaru nieostrości „na styku” pomiędzy zakresem kosztów poniesionych w celu zachowania źródła przychodów i kosztów poniesionych w celu zabezpieczenia źródła przychodów. Wypadałoby zatem postulować nie tyle weryfikacje samych sformułowań odnoszących się do tych kosztów, co wprowadzenie ich przykładowego wyliczenia w sensie: „kosztami uzyskania poniesionymi w celu zachowania źródła przychodów są w szczególności...”

Taki zabieg spowodowałby pewne skryształizowanie się zakresu tych kosztów i wpłynąłby jednocześnie pozytywnie na praktykę podatkową kształtowaną na bazie relacji pomiędzy kosztami poniesionymi w celu osiągnięcia przychodów a pozostałymi kosztami.

### 3 Ograniczenie obszaru nieostrości

Analiza obszaru nieostrości prowadzona na kilku poziomach pozwoliła wykazać zasadniczo zachowanie kryterium konieczności zapewnienia elastyczności, co do dwóch pierwszych, natomiast problem pojawia się gdy idzie o trzeci umownie nazwany poziom analizy, gdzie chodziło o ustalenie zakresu danego „rodzajowego kosztu”. Należy zatem zauważyć, iż ustawodawca de facto nie naruszył statuowanego rozporządzeniem w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” i przeniesionym do regulacji podatkowych kryterium konieczności zapewnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego. Powstaje zatem pytanie, czy istotnie w związku z tym powstała przesłanka do wprowadzenia definicji tych kosztów, a jeżeli tak, to jakim powodem tworzenia tej definicji kierował się normodawca w tym względzie. W pierwszej kolejności należy stwierdzić, iż zwrot koszty uzyskania przychodów jest określeniem nieostrym. Powstaje zatem pytanie, czy zwrot ten wymaga ograniczenia nieostrości. Ekspozowane w poprzednim punkcie rozważań obszary nieostrości, które są konsekwencją przyjętych przez ustawodawcę sformułowań (trzeci poziom analizy) należałoby ocenić z punktu widzenia ograniczenia nieostrości. Niewątpliwie wskazanie na koszty poniesione w trzech celach prowadzi do dużego obszaru nieostrości, który jest już konsekwencją użycia terminu cel. Nie można jednakże przyjąć, iż wskazanie tego obszaru, a właściwie obszarów nieostrości jest szersze zakresowo od samego określenia nieostrego kosztów uzyskania przychodów. Ustawodawca wprowadzając zmianę regulacji kosztów w obu podatkach dochodowych z dniem 1 stycznia 2007r. nie zmienił pierwszego członu tego sformułowania a dodał koszty poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Skoro zatem objęto terminem „uzyskanie przychodów” również te dwa pozostałe cele należy przyjąć, iż pozostają one również w pewnej relacji do tych kosztów.

Brak wskazania tych obszarów<sup>15</sup>, powodowałby możliwość ujęcia do zakresu kosztów praktycznie nieograniczonej – rodzajowo - ilości tych kosztów pod warunkiem, iż byłyby kwalifikowane poprzez relacje do uzyskania przychodów.

<sup>15</sup> Które są konsekwencją użycia wyrażen: koszty poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.



Wskazanie na wymóg ograniczenia nieostrości w przypadku normatywnego określenia kosztów uzyskania przychodów stawia kluczową kwestię, tj. czy ustawodawca osiągnął ten wymóg. Należy bowiem jedynie przypomnieć, iż de facto całe wyrażenie normatywne kosztów uzyskania przychodów jest oparte na wykorzystaniu określeń nieostrych. Wydaje się, iż nie można z samego względu, iż wyrażenie normatywne kosztów pełniące pewną rolę definicji jest oparte na określeniach nieostrych uznawać, że nie spełnia wymogu ograniczenia obszaru nieostrości.

Problem natomiast powstaje – jak już zauważano – w związku ze sposobem w jakim ustawodawca z tych określeń nieostrych skorzystał. Wydaje się bowiem, iż „wrzucenie” określeń nieostrych wskazujących na koszty poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów bez ich jedynie przykładowego wyliczenia może powodować obawy o zachowania pewnego – właściwego stopnia ograniczenia owej nieostrości.

#### **4 Podsumowanie**

Badanie normatywnego określenia kosztów uzyskania przychodów w obu podatkach dochodowych pozwoliło wskazać, iż ustawodawca stara się wypośrodkować pomiędzy z jednej strony zapewnieniem właściwego obszaru nieostrości określeń oraz precyzją jaką powinien zapewnić w ramach regulacji na poziomie ustawowym elementów konstrukcji prawnej podatku. Unormowanie kosztów uzyskania przychodów wchodzi bowiem do elementu konstrukcji prawnej podatku dochodowego w sensie zakresu przedmiotowego. Tworząc analizowane regulacje, które mają służyć zdefiniowaniu tych kosztów jednocześnie ustawodawca wyraził taki obszar nieostrości, który powinien odpowiadać specyfice danej działalności podatnika, z którą wiążą się koszty. Można zatem przyjąć, iż ustawodawca dążył do ograniczenia nieostrości określenia, które wiąże się z zakresem znaczeniowym sformułowania koszty uzyskania przychodów, jednakże posłużył się „rozwiązaniem ostrożnym”. Jest to zatem przykład pewnego balansowania pomiędzy elastycznością regulacji a definiowaniem pojęć w prawie podatkowym.

#### **Literature**

BOGUCKA I. *Funkcje prawa. Analiza pojęcia*. Kraków, 2000.

BORSZOWSKI P. Determinanty elastyczności przepisów prawa podatkowego (na drodze do poprawy systemu podatkowego). *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia*, Vol. 50, nr 1, 2016.

BORSZOWSKI, P., KOWALSKA, M. Racjonalność a pozorność w definicji kosztów podatkowych. *Pr. i Pod*, 2008, nr 10.

GOMUŁOWICZ, A. Zasady podatkowe. In: ETEL, L. *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*. Warszawa, 2010.

MASTALSKI, R., FOJCIK-MASTALSKA, E. Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym. In: DĘBOWSKA-ROMANOWSKA, T., JANKIEWICZ, A. *Konstytucja: ustroj, system finansony państwa: księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*. Warszawa, 1999.

MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. Warszawa, 2006, s. 391.

### **Contact – e-mail**

*pawel.borszowski@unvr.edu.pl*

# Zdanění příjmů v zemědělství v Polsku a České republice – komparatistika

*Piotr Buława*

Uniwersytet Śląski w Katowicach, Wydział Prawa i Administracji, Polska

*Ewa Kowalewska*

Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, Polska

## **Abstract in original language**

Zdanění příjmů v zemědělství v Polsku a České republice kvůli ústavní a zákonné regulace představuje dva odlišné modely zdanění včetně oblasti daně z příjmů. Zemědělská činnost většinou není v Polsku předmětem daně z příjmů kromě speciálních oborů zemědělské výroby. Místo toho je zemědělská půda předmětem zvláštní daně, tj. zemědělské daně. Na druhé straně zemědělství v České republice je předmětem daně z příjmů, a také daně z nemovitých věcí. Komparatistika mezi Polskou a Českou republikou ukazuje možné změny a inspirace právem druhé strany.

## **Keywords in original language**

Zemědělství; daň z příjmů; zemědělská daň; speciální obory zemědělské výroby; zemědělský systém; zemědělec; zemědělský podnikatel.

## **Abstract**

Because of constitutional and statutory issues taxation of income in agriculture in Poland and the Czech Republic is based on two different tax models including income tax. Generally agriculture except special units of agriculture production is not a subject of income tax in Poland. Instead agricultural land is subject of specific tax, i.e. agriculture tax. On other hand agriculture in the Czech Republic is subject of income tax and property tax. Comparison between Poland and the Czech Republic presents possible changes and legal inspirations for other side.

## **Keywords**

Agriculture; Income Tax; Agriculture Tax; Special Units of Agriculture Production; Agriculture System; Farmer; Agricultural Entrepreneur.

## 1 Úvod

Zdanění příjmů v zemědělství je dobrým příkladem pro úplně odchylné modely zdanění stejné činnosti v dvou sousedských státech v Evropské unie. Příčiny odlišností mají organizační charakter a budou předmětem nynější analýzy jen v základním rozsahu. Autoři se snaží představit dva modely zdanění příjmů a ukázat jejich vady a výhody.

Analýza vedená autory je založená na komparatistice normativního textu oblasti daňové politiky (tax policies) a daňového designu (tax design). V rozsahu daňové politiky je nutno odpovědět, kdo platí daň (tax incidence), a jak zdanění mění systém cen (effects of taxation). Dále v rozsahu daňového designu je nutno analyzovat zákonodárnou techniku (the design) a mechanismus stanovení daně (tax mechanism). Technika daňových formátů bude použita pro analýzu pojmu zemědělce, která předchází hlavní daňovou analýzu.<sup>1</sup>

## 2 Ústavní základy zemědělství

### 2.1 Polsko

Základní právní rámec pro fungování zemědělství v Polsku je určen v článku 23 polské Ústavy ze dne 2. dubna 1997<sup>2</sup>. Podle toho článku je stát povinen vytvářet podmínky garantující adekvátní podporu pro rodinné zemědělské podniky, jež mají být podstatou polského zemědělství. Je to ústavní princip. Tento názor podporuje také polský Ústavní soud, jenž označil princip určený ve článku 23 Ústavy jako jeden z nejdůležitějších ústavních principů, jenž má základní význam pro polský hospodářský systém v zemědělství.<sup>3</sup>

Diskutovaný princip doplňuje a konkretizuje obecnější ústavní principy, zejména princip sociálně-tržního hospodářství<sup>4</sup>, jenž je určen v článku 20

1 GARBARINO, C. An Evolutionary approach to comparative taxation: methods and agenda for research, *The American journal of comparative law*, vol. 57, no. 3, s. 694–695.

2 Polská Sběrka zákonů - Dz.U. Nr 78, poz. 483, ve znění pozdějších přepisů (dále jen: polská Ústava).

3 Nález polského Ústavního soudu ze dne 11. května 2005, sp. zn. K 18/04, OTK-A 2005, Nr 5, poz. 49, bod 18.4.

4 Nález polského Ústavního soudu ze dne 7. května 2014, sp. zn. K 43/12, OTK-A 2014, Nr 5, poz. 50, bod 4.1.2 i 4. 2.4.

polské Ústavy. Dále podle článku 23 odst. 2 polské Ústavy tento článek neporušuje článek 21 (ochrana vlastnictví) a článek 22 (svoboda hospodářské činnosti) polské Ústavy. Proto je nutno uznat vedení zemědělského podniku za druh hospodářské činnosti, což dává možnost formulace dalekosáhlých závěrů mj. v tématu zdanění příjmů spojených s vedením zemědělské činnosti.<sup>5</sup>

Norma zahrnutá v článku 23 Ústavy rozhodla o směru vývoje hospodářské a společné politiky, jež určila celkově hospodářský systém v zemědělství a postavení zemědělce. Tento princip plní ochrannou funkci. V doktríně se indukují, že vzhledem k článku 23 polské Ústavy má v Polsku přednost model zemědělství, ve kterém průmyslové zemědělství nebude vyvíjeno,<sup>6</sup> což je často otevřeně kritizováno. Naznačuje se, že tento názor není v souladu s tendencemi zahájenými se vstupem do EU a globalizací.<sup>7</sup>

## 2.2 Česká republika

Na rozdíl od polského ústavního pořádku česká Ústava a Listina základních práv a svobod vůbec neřeší problematiku zemědělství. Na úrovni ústavního práva je zemědělství druh jiné hospodářské činnosti. Kvalifikace zemědělství jako jiná hospodářská činnost potvrzují judikát Ústavního soudu ve věci bezúhonnosti jako podmínky vedení zemědělství.<sup>8</sup> Je nutno uvést, že regulace srovnatelné s článkem 23 polské Ústavy, jenž chrání rodinné zemědělské podniky, neexistují ani na mezinárodní právní úrovni<sup>9</sup>, ani v ústavních systémech jiných států kromě Švýcarska.<sup>10</sup>

<sup>5</sup> Nález polského Ústavního soudu ze dne 31. ledna 2001, sp. zn. P 4/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 5.

<sup>6</sup> STEFANSKA, K. *Poszukiwanie modelu indywidualnego gospodarstwa rolnego*. „Studia Iuridica Agraria” Białystok 2001, t. II, s. 164-

<sup>7</sup> Také COMPLAK, K. In: HACZKOWSKA, M. (eds.). *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*. Varšava: Wydawnictwo Prawnicze „LexisNexis”, 2014, s. 52 a násl.

<sup>8</sup> Nález Ústavního soud ze dne 20. 06. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 38/04.

<sup>9</sup> BUDZINOWSKI, R. *Problemy ogólne prawa rolnego. Przemiany podstaw legislacyjnych i koncepcji doktrynalnych*. Poznań: Wydawnictwo Naukowe UAM 2008, s. 62 a násl.

<sup>10</sup> Švýcarská ústava garantuje podporu státu pro zemědělské podniky, a také dovoluje omezení svobody hospodářské činnosti cílem této podpory. Srov. LICHOROWICZ, A. *Status prawny gospodarstw rodzinnych w ustawodawstwie krajów Europy Zachodniej*. Białystok: Temida, 2000, s. 140 a násl.

### 3 Pojem zemědělce a jeho status

#### 3.1 Polsko

V polské Ústavě a daňových zákonech neexistuje pojem zemědělce. Ústavodárce a zákonodárce používá hlavně pojem zemědělského podniku, což jen zpřesňuje, že zemědělský podnik je vlastnictvím fyzické osoby, právní osoby nebo organizační složka nemající právní osobnost. V polském platném právu je možné najít pojem tzv. individuálního zemědělce (rolnik indywidualny). Podle článku 6 zákona ze dne 11. dubna 2003 o stanovení zemědělského systému<sup>11</sup>, novelizována zákonem ze dne 14. dubna 2016 o zastavení prodeje půdy ze Státních Zásob Zemědělského Majetku a změně jiných zákonů<sup>12</sup>, je individuálním zemědělcem fyzická osoba, jež je vlastníkem, věcným uživatelem, samostatným držitelem zemědělských věcí nemovitých, jejich celková užitková zemědělská poloha nepřesahuje 300 ha. Zároveň musí mít individuální zemědělec zemědělskou kvalifikaci a v předcházejícím období nejméně 5 let bydlet v obci, v němž se nachází minimálně jedna nemovitá věc z jeho zemědělského podniku a vede v tomto období podnik osobně. Podle článku 6 odst. 2 zákona o stanovení zemědělského systému vede fyzická osoba osobně zemědělský podnik, když jednak pracuje v podniku, jednak přijímá všechna rozhodnutí týkající se vedené zemědělské činnosti v podniku. Navíc je vedení zemědělského podniku chápáno restriktivně. K tématu vedení zemědělského podniku se vyjádřil Krajský správní soud v Poznani v rozhodnutí ze dne 24. dubna 2014<sup>13</sup>, v němž soud uznal, že samo držení nebo vlastnictví zemědělského podniku nemůže být kvalifikováno jako jeho vedení, jestli držitel nebo vlastník nepřijímá rozhodnutí v podniku v oblasti zemědělské činnosti.

Na druhou stranu vpis do jakéhokoli rejstříku není nutnou podmínkou, aby se osoba stala individuálním zemědělcem. Zejména status individuálního zemědělce není závislý na vpsu do Centrální evidence a informaci o hospodářské činnosti, protože podle článku 3 bod 1 zákona ze dne

<sup>11</sup> Konsolidované znění v polské Sbírce zákonů - Dz. U. z 2016 r. poz. 2052, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>12</sup> Polská Sbírka zákonů - Dz. U. z 2016 r. poz. 585.

<sup>13</sup> Rozhodnutí Krajského správního soudu v Poznani ze dne 24. dubna 2014, sp. zn. II SA/Po 93/14, Legalis č. 978581.

2. července 2004 o svobodě hospodářské<sup>14</sup> činnosti regulace dotyčné mj. Evidence se nepoužije do zemědělské činnosti.<sup>15</sup> Individuální zemědělec podle článku 42 odst. 2 zákona ze dne 29. června 1995 o veřejné statistice<sup>16</sup> je povinen registrovat se v rejstříku subjektů vedeného statistickým úřadem, nicméně chybějící registrace není spojena se sankcemi.

Vytvoření pojmu individuálního zemědělce nevylučuje a priori možnost vedení zemědělské činnosti jinou osobou. Polská klasifikace činnosti obsahuje část 01 – úprava rostlin, chov zvířat, myslivost, včetně poskytování služeb.<sup>17</sup> Proto subjekt včetně obchodní společnosti, jenž chce zahájit zemědělskou činnost v Polsku, může takovou činnost zahájit. Je nutno pamatovat, že individuální zemědělec (rodinný zemědělský podnik) je preferován zákonodárcem jako forma vedení zemědělské činnosti. Potvrzuje to přímo obsah preambule zákona o stanovení zemědělského systému.<sup>18</sup> „*Cílem posílení ochrany a vývoje rodinných zemědělských podniků, jež jsou podle polské Ústavy základem zemědělského systému Polské republiky, cílem zajištění správného obhospodaření zemědělské půdy v Polské republice, v zájmu o potravinovou bezpečnost občanů a cílem podpory udržitelného rozvoje zemědělství v souladu s požadavky ochrany životního prostředí a cílem příznivého rozvoje venkovských oblastí, přijímá se nyní zákon*“<sup>19</sup>. Nyní je nejradikálnějším projevem preference individuálních zemědělců článek 2a zákona o stanovení zemědělského systému. Podle tohoto článku může zemědělskou půdu koupit v Polsku jen individuální zemědělec, pokud zákon nestanoví jinak.

### 3.2 Česká republika

Právní rámec pro zemědělství určuje zákon o zemědělství, č. 252/1997 Sb.<sup>19</sup> Zemědělství je v § 2 Odst. 3 zákona o zemědělství určeno široce a obsahuje

<sup>14</sup> Konsolidované znění v polské Sbírce zákonů - Dz. U. z 2016 r. poz. 1829, ve znění pozdějších předpisů

<sup>15</sup> Wrzeźniewski, P. *Ustawa o swobodzie dzialalnosci gospodarczej. Komentarz*, Varšava: Oficyna Wydawnicza Komentarz do Ustawy, 2010, s. 29.

<sup>16</sup> Konsolidované znění v polské Sbírce zákonů - Dz. U. z 2016 r. poz. 1068, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>17</sup> Nařízení ze dne 24 prosince 2007 v věci Polské klasifikace činnosti (PKD), polská Sbirka zákonů – Dz.U. z 2007, Nr 251, poz. 1885, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>18</sup> Preambule byla dodána zákonem ze dne 14. dubna 2016 o o zastavení prodeje půdy ze Státních Zásobu Zemědělské Majetku a změně jiných zákonů, polská Sbirka zákonů - Dz. U. z 2016 r. poz. 585.

<sup>19</sup> Zákon z dne 24. září 1997 o zemědělství, č. 252/1997 Sb.

také výrobu označenou v Polsku jako speciální obory zemědělské výroby. Podle § 2e tohoto zákona lze rozlišit zemědělské podnikatele a drobné pěstitele. Zemědělským podnikatelem může být fyzická osoba nebo právnická osoba, která hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako soustavnou a samostatnou činnost, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku. Tato definice je totožná s definicí živnosti v § 2 živnostenského zákona, č. 455/1991 Sb.<sup>20</sup> Zákon od 2004 roku nepoužívá už tradiční pojem „samostatně hospodařící rolník“.<sup>21</sup> Dále osoba, která hodlá podnikat v zemědělství je povinná se evidovat v Evidenci zemědělského podnikatele. Protikladem zemědělského podnikatele je drobný pěstitel, který jako fyzická osoba provozuje jen drobné pěstitelské a chovatelské činnosti nebo prodává nezpracované rostlinné a živočišné výrobky. Drobný pěstitel nepodléhá evidenci.

## 4 Daň z příjmů

### 4.1 Polsko

V polském daňovém systému zemědělec a jím vedena zemědělská činnost v podstatě nepodléhá dani z příjmů. Podle článku 2 odst. 1 bod 1 zákona ze dne 26. července 1991 o dani z příjmů fyzických osob<sup>22</sup> a článku 2 odst. 1 bod 1 zákona ze dne 15. února 1992 o dani z příjmů právnických osob<sup>23</sup> příjmy ze zemědělské činnosti nejsou předmětem daně z příjmů s výjimkou speciálních oborů zemědělské výroby. Zákony obsahují vlastní definici zemědělské činnosti v článku 2 odst. 2, jíž je „činnost spočívající ve výrobě rostlinných nebo zvířecích produktů v nezpracovaném (naturálním) stavu z vlastních úprav nebo chovů včetně výroby osevní, školkařské, chovatelské nebo reprodukční hmoty, výroba polní nebo skleníkové zeleniny nebo zeleniny pod fólií, výroba dekorativních rostlin, pěstování hub, ovocnářství, chov a výroba zárodečné hmoty zvířat, ptactva, užitečného hmyzu, výroba zvířat druhem průmyslovo-farmářským a chov ryb, a také činnost, v níž

<sup>20</sup> Zákon z dne 2. října 1991 o živnostenském podnikání, č. 455/1991 Sb.

<sup>21</sup> PELC, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. C. H. Beck, 2015, s. 289.

<sup>22</sup> Konsolidované znění v polské Sbírce zákonů - Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen zákon PIT).

<sup>23</sup> Konsolidované znění v polské Sbírce zákonů - Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon CIT).



minimální perioda zadržování koupených zvířat a rostlin za účelem biologického růstu činí nejméně:

1. měsíc – v případě rostlin,
2. 16 dnů – v případě vysokointenzivního, odborného dokrmu hus a kachen,
3. 6 týdnů – v případě ostatní jateční drůbeže,
4. 2 měsíce – v případě ostatních zvířat,

ode dne nabytí.

Výše popsaná definice je definována restriktivně, tzn. jakákoliv jiná činnost nemůže být klasifikována jako zemědělská činnost, i když je přímo nebo nepřímo spojena se zemědělskou činností, např. maloobchodní prodej masa, proto ta činnost bude předmětem daně z příjmů.<sup>24</sup> Nicméně přímé dotace poskytnuté podle pravidel Společné zemědělské politiky EU se posuzují jako příjmy ze zemědělské činnosti.<sup>25</sup> Zemědělská činnost je vyloučena z daně z příjmů bez ohledu na výši příjmů.

Výjimkou od výše popsaného vyloučení je zdanění příjmů z tzv. speciálních oborů zemědělské výroby, jež jsou zemědělskou činností, nicméně jsou zdaněny daní z příjmů. Speciální obory zemědělské výroby podle zákona PTT a zákona CIT jsou určeny v přílohách č. 2 a obsahují:

- a) Úpravu v sklenících (nad 25 m<sup>2</sup> plochy) a ve foliových tunelech s vytápěcím zařízením (nad 50 m<sup>2</sup> plochy),
- b) Úpravu hub a jejich podhoubí (nad 25 m<sup>2</sup> plochy),
- c) Úpravy rostlin „in vitro” (nad 1 m<sup>2</sup> plochy polic),
- d) Farmářský chov jateční drůbeže (nad 100 kusů) a nosnic (nad 80 kusů),
- e) Inkubátor drůbeže (bez ohledu na množství),
- f) Chov kožesinových zvířat (nad 50 samic základního stáda v případě nutrií a králíků a nad 1 samici základního stáda v případě lišek, psíků mývalovitých, norků, tchořofretek, a činčil, a chov laboratorních zvířat (bez ohledu na množství),

<sup>24</sup> BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *PTT*. Varšava: Wolters Kluwer Polska, 2010, s. 24.

<sup>25</sup> Vysvětlení polského Ministra financí ze dne 1. srpna 2005, č. PB3-1114-8213-193/DZ-05, Biuletyn Skarbowy 2005, Nr 6, s. 19.

- g) Chov žížal (nad 1 m<sup>2</sup> plochy),
- h) Chov entomofagů (nad 1 m<sup>2</sup> plochy živitelských rostlin),
- i) Chov hedvábníků (nad 1 dm<sup>3</sup> zámotků),
- j) Vedení včelínů (nad 80 rodin),
- k) Chov následujících zvířat mimo zemědělský podnik: ovcí (nad 10 kusů), prasat (nad 50 kusů), dobytka a telat (nad 10 kusů), krav (nad 5 kusů), čistokrevných psů, čistokrevných koček, koní, akvariálních ryb, nad 700 dm<sup>3</sup>, objem akvária je počítán podle vnitřního okraje akvária.

Výše popsany výpočet má mimořádně detailní charakter, jenž je doplněn v případě přílohy č. 2 do zákona PIT výpočtem odhadních norem ročních příjmů pro jednotlivé speciální obory zemědělské výroby. Např. roční odhadní příjem z chovu 1 kuřete činí 10 grošů, z chovu krocana zase 51 grošů. V případě fyzických osob mohou být příjmy ze speciálních oborů zemědělské výroby spočítány buď (i) jako příjmy z mimozemědělské hospodářské činnosti anebo (ii) použitím odhadních norem.<sup>26</sup> Příjmy ze speciálních oborů zemědělské výroby jsou zdaněny (i) progresivní sazbou 18% a 32% nebo lineární sazbou 19% v případě fyzických osob a lineární sazbou 19% v případě právnických osob.

Zemědělci, již jsou fyzickými osobami, mohou využít od roku 2015 preferenční formu zdanění prodeje svých zpracovaných zemědělských výrobků. Lze zdůraznit, že pro regulaci daně z příjmů není uznáváno potravinářské zpracování jako zemědělská činnost. Zemědělci, již jsou fyzickými osobami a mají příjem z prodeje svých zemědělských produktů, mohou vybrat pro tyto příjmy zjednodušenou, paušální formu zdanění, tj. paušálního zdanění od registrovaných příjmů. Paušální sazba činí 2% příjmu. Když poplatník chce využít tu formu zdanění, musí předtím podat písemné relevantní osvědčení k ředitelovi finančnímu úřadu. Prodej výrobků může být zdaněn paušální formou jen, pokud výrobky nebudou prodávány právním nebo fyzickým osobám v rámci jejich mimozemědělské hospodářské činnosti. Produkty na prodej jsou zpracovávány samostatně zemědělci. Zpracovávání rostlinných a zvířecích produktů, stejně jako jejich prodej nemůže být proveden pomocí osob zaměstnaných na základě pracovní

<sup>26</sup> MARCINIUK, J. (eds.). *Podatek dochodony od osób fizycznych. Komentarz*. Varšava: Wydawnictwo C. H. Beck, 2016, s. 217.

smlouvy, příkazní smlouvy, smlouvy o dílo nebo jiných podobných smluv. Další podmínka se týká místa prodeje. Prodej produktů se musí konat jen v místech, v nichž jsou produkty vyrobeny nebo na bazarech. Bazary to jsou všechna místa určená pro obchod kromě staveb a jejich části.

Je nutno zdůraznit, že zemědělec není povinen vystavit účet, když prodává produkty na bazarech. Podle polského Daňového řádu<sup>27</sup> povinnost vystavit účet se netýká se zemědělce prodávajícího rostlinné nebo zvířecí produkty, jež pochází ze vlastní úpravy, chovu, jestli produkty nejsou zpracovány průmyslovou metodou, ledaže podej probíhá v oddělených, trvalých místech pro prodej mimo místo úpravy a chovu s výjimkou bazarů. Přepisy zákona o svobodě hospodářské činnosti se netýkají činnosti prodeje zpracovaných zemědělských produktů.<sup>28</sup>

## 4.2 Česká republika

Příjem ze zemědělské výroby je předmětem daně z příjmů, což je základním rozdílem mezi polským a českým právem v oblasti zdanění zemědělství. Klasifikace příjmů ze zemědělství sleduje regulace zákona o zemědělství, která rozlišuje zemědělské podnikatele a drobné pěstitele. Když jde o fyzické osoby, příjmy zemědělských podnikatelů jsou zdaněny jako příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 Odst. 1 písm. a DP stejně jako příjmy živnostníků, příjmy drobných pěstitelů pak jsou zdaněny jako ostatní příjmy podle § 10 Odst. 1(a) DP.<sup>29</sup> Právnícké osoby vedoucí zemědělskou výrobu jsou vždycky evidovaní zemědělské podnikatele a jejich příjem je zdaněn podle obecných podmínek.

DP nabízí zemědělcům zvláštní výhody, pokud jsou fyzické osoby, nikoliv právnícké osoby. Zemědělský podnikatel může uplatnit výdaje ve výši prokazatelně vynaložených výdajů nebo podle § 7 Odst. 7 písm. a DP ve výši 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, nicméně do maximální částky

<sup>27</sup> Konsolidované znění v polské Sbírce zákonů - Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ve znění pozdějších přepisů.

<sup>28</sup> Písmo Ministerstva rolnictví a vývoje vesnice ze dne 17. června 2015, č. Fwe-070-33a/BG/2015, internetový pramen: [http://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/\\_public/k8/dokumenty/stenogram/oswiadczenia/gogacz/7401oa.pdf](http://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/dokumenty/stenogram/oswiadczenia/gogacz/7401oa.pdf) (12. 12. 2016), a také Odpověď na parlamentní interpelace č. 33048 ve věci přímého podeje zemědělských produktu ze dne 24. červan 2015, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl)

<sup>29</sup> Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-22 ze dne 6. 2. 2015, [www.finacnisprava.cz](http://www.finacnisprava.cz)

1.600.000 Kč. Dále jsou příjmy drobných pěstitelů podle § 10 Odst. 3 písm. a DP ve výši 30.000 Kč ročně (do 1. 1. 2014 ve výši 20.000 Kč ročně) osvobozeny. V případě včel je osvobození omezeno do 60 včelstev a hodnoty 500 Kč na včelstvo. Nicméně, když příjmy drobného pěstitele přesáhnou osvobozenou částku, celý příjem po snížení o prokázané výdaje bude zahrnut do daňového přiznání a zdaněn.<sup>30</sup>

## 5 Daň ze zemědělských půd

### 5.1 Polsko

Plná analýza zdanění příjmů zemědělců v Polsku vyžaduje představení také zdanění zemědělské půdy na základě zákona ze dne 15. listopadu 1984 o zemědělské dani<sup>31</sup>. Běžně se říká, že tuto daň platí zemědělci, což, jak bude níže popsáno ve skutečnosti není správné. Nepochybně podle článku 1 zákona o zemědělské dani jsou předmětem daně půdy zařazené do Evidence půd a staveb jako zemědělské půdy bez ohledu na jejich polohu, lokalizaci a jejich rentabilitu, s výjimkou půd obsazených za účelem vedení mimozemědělské hospodářské činnosti. Z druhé strany subjektem této daně podle článku 3 odst. 1 tohoto zákona jsou všechny fyzické, právnické osoby, organizační jednotky včetně společností nemajících právní osobnost, jež jsou vlastníkem, samostatným držitelem, věcným uživatelem zemědělské půdy nebo držitelem půdy Státu. Proto subjekt této daně nemusí být zemědělcem a půda nemusí být částí zemědělského podniku. Např. když půda je zařazena v Evidenci půd a staveb jako „R” (zemědělská půda), nachází se ve středu města, má 2 000 m<sup>2</sup> polohy, je zdaněna zemědělskou daní, pouze pokud je obsazena za účelem vedení mimozemědělské hospodářské činnosti.<sup>32</sup>

Základ daně určený v článku 4 odst. 1 zákona o zemědělské dani rozhoduje o specifčnosti této daně. V zemědělské dani je základem daně: (i) množství přepočítávacích hektarů pro zemědělské půdy v rámci zemědělského podniku nebo (ii) množství hektarů podle Evidence půd a staveb pro ostatní půdy. Výpočet přepočítávacích hektarů zohledňuje: (i) polohu půdy (vyjádřena

<sup>30</sup> PELC, V. *Zákon o daních s příjmů. Komentář*. C. H. Beck, 2015, s. 298.

<sup>31</sup> Konsolidované znění v polské Sbírce zákonů - Dz. U. z 2016 r. poz. 617, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>32</sup> ETEL, L. *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*. Varšava: Wolters Kluwer Polska, 2012, s. 23.

v hektarech), (ii) druh a třídu půdy a (iii) zařazení do příslušné, daňové oblasti. Odhadní určení základu daně spočívá na domněnce v rozsahu výše příjmů poplatníka. Tato domněnka rozhoduje o výši daňového zatížení.

Sazba daně je spočítána na základě přepočítávacích hektarů jako pevná, nominální částka. Zemědělská daň z jednoho přepočítávacího hektaru půdy v rámci zemědělského podniku činí ročně protihodnotu 2,5 kvint žita a v případě ostatních půd protihodnotu 5 kvint žita, jež je spočítána podle průměrné ceny nákupu žita za 11 čtvrtletí předcházejících poslednímu čtvrtletí předcházejícího daňový rok. Průměrná cena žita může být snížena Radou obce. Snížení ceny kvinty nicméně nesmí vést ke schválení „nulové“ ceny.<sup>33</sup> Cena kvinty žita v roce 2016 činila 53,75 PLN.<sup>34</sup> V současné době je zdůrazňováno, že úprava žita není výhodným opěrným bodem pro ohodnocení příjmů ze zemědělského podniku, a domněnka založená na výše popsané podmínce se podstatně odchyľuje od hospodářské reality.

Charakter nynější daně je sporný v doktríně. V souladu s první koncepcí má tato daň majetkový charakter. Podle Nejvyššího správního soudu spojuje zemědělská daň daňovou povinnost s držením půdy, nikoliv se získáním příjmů z této půdy.<sup>35</sup> Druhá koncepce stanoví, že zemědělská daň je příjmovou, majetkovou daní, protože její konstrukce se zakládá na ceně kvinty žita a jejím cílem je určit podmínky pro zjištění výše příjmu poplatníka. Odhadovaný příjem má být přiblížený reálným příjmům.<sup>36</sup>

V Polsku existuje také daň z nemovitých věcí, jež je regulována zákonem o lokálních daních a poplatcích<sup>37</sup>. Tato daň zahrnuje půdy, stavby a budovy. Nicméně žádné zemědělské půdy bez ohledu na to, jestli jsou částí zemědělského podniku ve smyslu zákona o zemědělské dani, nejsou předmětem daně z nemovitých věcí.<sup>38</sup>

<sup>33</sup> ETEL, L. *Podatki od nieruchomości*. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2009, s. 354.

<sup>34</sup> Komuniká Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 października 2015 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres 11 kwartałów będącej podstawą do ustalenia podatku rolnego na rok podatkowy 2016, Monitor Polski z 2015 r., poz. 1025.

<sup>35</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. února 1992, sp. zn. SA/Wr 1396/91, POP 1993, z. 2, s. 32.

<sup>36</sup> MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. Varšava: Wydawnictwo C. H. Beck, 2016, s. 632.

<sup>37</sup> Konsolidované znění v polské Sbírce zákonů - Dz. U. z 2016 r. poz. 716, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>38</sup> ETEL, L. *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*. Varšava: Wolters Kluwer Polska, 2012, s. 23.

## 5.2 Česká republika

Zemědělské půdy jsou také v České republice předmětem daně z nemovitostí určené v zákoně o dani z nemovitých věci.<sup>39</sup> Oproti polské zemědělské dani je to standardní majetková daň<sup>40</sup>, jejímž cílem je zdanění všech druhů pozemků evidovaných v katastru nemovitostí, a také stavby a jednotky. Poplatníkem daně z pozemku je vlastník pozemku, jestli zákon neurčí jinak. Tato daň je ve skutečnosti ekvivalentem polské daně z nemovitosti určené v zákoně o místních daních a poplatcích<sup>41</sup>, která se na základě § 2 Odst. 2 nevztahuje na zemědělské půdy.

Základem daně pro zemědělskou půdu je průměrná cena půdy stanovena paušálně na 1 m<sup>2</sup> ve vyhlášce. Podle vyhlášky č. 298/2014 Sb.<sup>42</sup> průměrná cena půdy např. pro Český Těšín je 6,56 Kč/m<sup>2</sup>, a pro Harrachov je 1,67 Kč/m<sup>2</sup>. Sazba daně podle § 6 Odst. 1(a) Zákona pro zemědělské půdy je 0,75 %, což v praxi znamená daň v Českém Těšíně ve výši 0,0492 Kč/m<sup>2</sup> a v Harrachově ve výši 0,01252 Kč/m<sup>2</sup>. Ve srovnání se sazbou pro průmyslové půdy – 5 Kč/m<sup>2</sup> to vypadá jako preferenční zdanění. Osvobozené od daně jsou zemědělské pozemky na dobu 5 let od rekultivací technickým opatřením nebo biologickým zúrodnováním vrácené zemědělské výrobě. Zákon také umožňuje zvýšení daně obcemi, např. s použitím koeficientu (2-5). Zvýšení daně není možné v případě zemědělských pozemků.

## 6 Komparatistika

V Polsku je jen část zemědělců zatížena daní z příjmů. Finanční břemeno daně z příjmů nesou zemědělci, již vedou činnost v speciálních oborech zemědělské výroby, což je spojeno nejen s určeným druhem činnosti, ale také s překročením minimálního rozsahu činnosti. Ostatní zemědělci nejsou subjekty daně z příjmů bez ohledu na právní formu vedení zemědělské činnosti. Na druhé straně v České republice je každá zemědělská činnost po překročení určité hodnoty předmětem daně z příjmů. Proto je možné

<sup>39</sup> Zákon ze dne 4. května 1992 o dani z nemovitých věci, č. 338/1992 Sb.

<sup>40</sup> NOVOTNÁ, M., KOUBOVSKÝ, P. *Zákon o dani z nemovitých věcí*. Praha: Wolters Kluwer 2015, s. 1–2.

<sup>41</sup> Polský zákon ze dne 12. ledna 1991 o místních daních a poplatcích, Dz.U. z 2016, č. 716.

<sup>42</sup> Vyhláška ze dne 11. prosince 2014 o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků, č. 298/2014 Sb.

konstatovat, že postavení polského zemědělce vedoucího činnosti ve speciálních oborech zemědělské činnosti je srovnatelné s postavením českého registrovaného zemědělce. Dále polský zemědělec, jenž je fyzickou osobou, má právo paušálně vypořádat daně z příjmů podle přílohy č. 2 do zákona PIT, podobně jako český zemědělec, jenž je fyzickou osobou, má právo určit paušálně daňové výnosy ve výši 80%.

Vyloučení významné části zemědělské činnosti z daně z příjmů má vliv na strukturu zemědělství v Polsku, což může být předmětem samostatného výzkumu, např. v oboru sociologie nebo ekonomie. Preferenční postavení zemědělské činnosti je spojeno se silnou ochranou zemědělského systému na rodinných zemědělských podnicích, což má podporu v polské Ústavě a zákoně o stanovení zemědělského systému. V České republice není zemědělská činnost vyloučena z daně z příjmů. Činnost nevelkého rozsahu je jen předmětem osvobození od daně.

Komparatistika zdanění zemědělské půdy v Polsku a České republice vede k názoru, že polská zemědělská daň je současně jen zvláštní forma daně z nemovitých věcí. Samozřejmě zemědělská daň se charakterizuje specifickou sazbou daně a tato sazba se obrací na příjmovou, majetkovou daň. Nemění to situaci, že zemědělská daň je víc doplňkem daně z nemovitých věcí než daně z příjmů. Je nutno zdůraznit, že zemědělská půda, jež je předmětem zemědělské daně, nikdy není předmětem daně z nemovitých věcí. Na druhou stranu je možné kumulativní zdanění zemědělskou daní a daní z příjmů, když je zemědělská půda používána k činnosti ve speciálních oborech zemědělské úpravy. Česká daň z nemovitých věcí zatíží zemědělské půdy a také jiné půdy, což je nějakou daňovou unifikací v této oblasti.

Srovnání legislativní techniky mezi Polskou a Českou republikou dopadá jistě příznivě pro Českou republiku. Průhledné principy klasifikace a registrace zemědělců mají pozitivní vliv na legislativu v oblasti zemědělské činnosti. V polské legislativě týkající se zemědělského systému současně existují pojmy: (i) rodinného zemědělského podniku, individuálního zemědělce, jejichž vztah k daňovým regulacím není jasný. Sama definice zemědělce a zemědělské činnosti je příčinou mnoha rozporů, což bylo popsáno výše. Chybějící registrační povinnost zemědělců v Polsku dodatečně zvyšuje zmatek v tomto rozsahu. Autoři mají také kritický názor na způsob definování

speciálních oborů zemědělské výroby a s tím spojených odhadných norem ročního příjmu, což se děje detailním výpočtem jednotlivých zvířat v kusech a rostlin v metrech čtverečních. Ve srovnání s tím vypadají paušální daňové výdaje ve výši 80% pro zemědělskou činnost v České republice jako transparentní paušální forma určení daně.

## 7 Závěr

České řešení se zdá být komplexní a správné. Nicméně těžko říct, jestli by tento model mohl být přímo proveden v Polsku. Na druhé straně, kdyby se polský zákonodárce inspiroval českými vzory v oboru zdanění příjmů zemědělců, bylo by možné provést tyto změny evoluční formou. Změny by mohly být provedeny, mj. předmětným rozšířením speciálních oborů zemědělské výroby. Dále je možné zemědělskou daň spojit s daní z nemovitých věcí podle českého vzoru, v němž je brána v úvahu odlišnost zemědělské půdy od ostatních půd. Změna by mohla být spojena s reformou daně z nemovitých věcí, jež je vyžadována v doktríně.<sup>43</sup>

Vzhledem ke kritickým komentářům autorů týkajících se polských právních regulací v oblasti zdanění zemědělství není vhodné doporučení, aby se český zákonodárce inspiroval polským právem v tomto rozsahu. Na druhé straně může být polské právo podstatnou inspirací v oboru ochrany vlastního modelu zemědělství na ústavní nebo zákonné úrovni včetně oblasti daňového práva.

## Literature

BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *PIT*. Varšava: Wolters Kluwer Polska 2010, s. 24. ISBN 978-83-264-0193-0.

BUDZINOWSKI, R. *Problemy ogólne prawa rolnego. Przemiany podstaw legislacyjnych i koncepcji doktrynalnych*. Poznaň: Wydawnictwo Naukowe UAM 2008, s. 62 a násl. ISBN 978-83-232189-1-3.

COMPLAK, K. In: HACZKOWSKA, M. (eds.). *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*. Varšava: Wydawnictwo Prawnicze „LexisNexis“, 2014, s. 52 a násl. ISBN 978-83-278-0921-6.

<sup>43</sup> ETEL L. *Podatek od nieruchomości. Komentarz*. Varšava: Wolters Kluwer Polska, 2012, s. 16–17.



- ETEL, L. *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*. Varšava: Wolters Kluwer Polska 2012, s. 23. ISBN 978 83 264 4119-6.
- ETEL, L. *Podatek od nieruchomości. Komentarz*. Varšava: Wolters Kluwer Polska 2012, s. 16–17. ISBN 978-83-264-4100-4.
- ETEL, L. *Podatki od nieruchomości*. Varšava: Wydawnictwo C. H. Beck, 2009, s. 354. ISBN 978-83-255-0781-7.
- GARBARINO, C. An Evolutionary approach to comparative taxation: methods and agenda for research. *The American journal of comparative law*, vol. 57, no. 3, s. 694–695. ISSN 0002-919X-
- LICHOROWICZ A. *Status prawny gospodarstw rodzinnych w ustawodawstwie krajów Europy Zachodniej*. Białystok: Temida, 2000, s. 140 a násl. ISBN 83-86137-73-8.
- MARCINIUK, J. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*. Varšava: Wydawnictwo C. H. Beck, 2016, s. 217. ISBN 978-83-255-8063-6.
- MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. Varšava: Wydawnictwo C. H. Beck, 2016, s. 632. ISBN 978-83-255-8341-5.
- NOVOTNÁ, M., KOUBOVSKÝ, P. *Zákon o dani z nemovitých věcí*. Praha: Wolters Kluwer 2015, s. 1–2. ISBN 978-80-7552-002-9.
- PELC, V. *Zákon o daních s příjmů. Komentář*. C. H. Beck 2015, s. 289, 298. ISBN 978-80-7400-517-6.
- STEFANŃSKA, K. *Poszukiwanie modelu indywidualnego gospodarstwa rolnego*. „Studia Iuridica Agraria” Białystok, 2001, t. II, s. 164. ISSN 1642-0438.
- WRZEŃNIEWSKI, P. *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*. Varšava: Oficyna Wydawnicza Komentarz do Ustawy. 2010, s. 29. ISBN 978-83-930375-0-6.

### Contact – e-mail

*piotr@bulawa.com.pl*

*ewa.kowalewska@wpiaus.pl*

# Experience of Tax Law in Modern Law Enforcement

*Elena Chernikova*<sup>1</sup>

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Russia

*Julia Gorosh*<sup>2</sup>

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## Abstract

The article is devoted to the legal positions on tax issues, formed by the Constitutional Court of the Russian Federation (CC RF) in the period from 1991 to 2015. On the one hand, the given period is the time of active tax reforms that were initiated and are still in progress in Russia. On the other hand, this period covers a 23-year-long period of activity of the Constitutional Court of the Russian Federation (established in 1991) that rendered constitutional justice and appeared in this country with the aim of guaranteeing the realization of the fundamental human rights and protection of the key constitutional values. It is the legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation that had influence on the development of financial (and tax) law and legislation, determined the trajectory of tax law enforcement by the subjects of tax relations and had a considerable impact on judicial practice in tax disputes resolutions. The authors of the article made an attempt to give an overview of the activity of the Constitutional Court of the Russian Federation in terms of developing its legal positions on financial and tax law issues and legislation in the period of tax reforms in Russia.

---

<sup>1</sup> Doctor of Legal Sciences, Candidate of Economic Sciences, Head of the Department of Legal Regulation of Economy and Finance at the Institute of Public Administration and Management of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Russia.

<sup>2</sup> Candidate of Legal Sciences, Doctoral student for Financial Law, Department of Financial Law and Economics, Faculty of Law, Masaryk University, Czech Republic.

## Keywords

Tax Reform, Financial Legislation Reform, Tax Law and Enforcement, Constitutional Court Acts, Constitutional Court, Tax Doctrine, Tax Legislation, Constitutional Aspects of Tax Law.

## 1 Introduction

The Constitutional Court of the Russian Federation was created in 1991. It was a real achievement for the development of Russia as a state of law. The appearance of constitutional justice in Russia was meant to become a guarantee of the realization of fundamental human rights and protection of fundamental constitutional values of a modern state ruled by law. It was stipulated in the Constitution of 1993 that the judicial power is exercised via constitutional, civil, administrative and criminal proceedings.

The CC RF has examined a lot of institutes of Russian financial legislation, including the budget authorities of the Russian Federation, its subjects and municipal units<sup>3</sup>, financial control and powers of the Audit Chamber of the Russian Federation<sup>4</sup>, tax system of Russia, including the establishment and introduction of taxes and duties, responsibility for the violation of tax law<sup>5</sup>, customs regulation<sup>6</sup>, mandatory insurance, currency regulation, etc. Besides, the legal positions of the CC RF touched upon the issues related to the

---

<sup>3</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 18 January 1996 № 2-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_23036/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23036/); Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 11 November 2003 № 16-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_45026/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45026/); Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 17 June 2004 № 12-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_48160/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48160/)

<sup>4</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of the CC RF of 23 April 2004 № 9-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_47603/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_47603/)

<sup>5</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 24 October 1996 № 17-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12209/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12209/); Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 17 December 1996 № 20-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12790/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12790/); Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 23 December 2009 № 20-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_95633/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_95633/)

<sup>6</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 14 May 1999 № 8-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_23236/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23236/); Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 13 July 2010 № 15-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_102663/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102663/); Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 12 May 2011 № 7-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_114084/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_114084/)

interrelations of financial legislation and its institutes and other branches of law (e.g. civil, family).

The analysis of the acts of the Constitutional Court of RF related to financial legislation reveals that a considerable part of them is connected with budget issues and tax regulation. There is a simple explanation for that: it is the necessity to order public expenditure and revenue that caused the appearance of first constitutions as a compromise for different social strata and groups. In the theory of law possessing one's own budget and taxes is one of the attributes of sovereignty of a public unit.

## **2 Tax issues as the subject of examination of the Constitutional Court of the Russian Federation**

### **2.1 Historical background**

Early in the 90-s, at the time of full-scale political and economic reforms in Russia, the following key legislative acts were adopted:

1. The law of the Russian Soviet Federated Socialist Republic (the Russian SFSR) of 15 December 1990 "On the Amendments and Additions to the Constitution (Fundamental Law) of the Russian SFSR". The given law altered article 17 of the Constitution of the Russian SFSR, enshrining the principle of a single tax policy carried out by the state.
2. In 1991 the following laws that stipulated the fundamentals of the tax system of the Russian Federation and constitutional justice were adopted: the law of the Russian SFSR of 6 May 1991 "On the Constitutional Court of RSFSR" and the law of the Russian Federation of 27 December 1991 "On the Fundamentals of Taxation in the Russian Federation". The latter identified the general principles of tax system development in Russia, set taxes, levies and other payments, as well as rights and duties of the taxpayers and tax bodies.
3. The law of the Russian Federation of 21 April 1992 assigned federal taxes and levies to the jurisdiction of the Federation. Besides, the given law added article 67<sup>8</sup> to the Constitution (Fundamental Law) of the Russian Federation, in accordance with which everyone must pay legally established taxes and levies. Later on this norm was transferred to the Constitution of the Russian Federation of 1993 (article 57).

4. The Constitution of the Russian Federation was adopted in 1993. The article that is essential for the tax law is article 57 which enshrines everyone's duty to pay legally established taxes and levies and prohibits retroactive application of the laws that set new taxes or worsen the position of the taxpayers. The powers of public-law units in the sphere of taxation are determined at the constitutional level: thus, federal taxes and levies are under the jurisdiction of the Russian Federation (point "з" article 71); general principles of taxation are under the joint jurisdiction of the Russian Federation and the subjects of the Russian Federation (point "и" article 72), while local authorities establish local taxes and levies (part 1 article 132). Besides, the Constitution of the Russian Federation enshrines the peculiarities of the law-making process regarding tax-related acts: draft laws related to the introduction or abatement of taxes or tax exemption can be proposed to the State Duma only provided there is a relevant conclusion made by the Government of the Russian Federation (part 3 article 104), and the federal laws adopted by the State Duma related to federal taxes and levies are subject to mandatory examination by the Federation Council (article 106).

The legislative acts mentioned above had a great impact on the development of Russian tax legislation and determined its further prospects, as they stipulated the core principles of the development of the new tax system of Russia. Besides the adoption of the given acts made it possible for the tax-related issues to become the subject of examination of the newly created Constitutional Court of the Russian Federation. It is interesting to note here that Russian tax law and legislation are of the same age as the Constitutional Court of the Russian Federation. The establishment of the CC RF, as well as the legal enshrinement of the regulation of tax relations, was connected with the development of the autonomy of the Russian state and the necessity to create a modern legal system under new economic conditions.

In the period of the Constitutional Court existence Russian tax system has developed and transformed, which had an impact not only on the tax law science, but the development of codified tax legislation, too. The CC RF has played a considerable role in the process<sup>7</sup>. The legal essence of tax was defined

---

<sup>7</sup> BORZUNOVA, O. *The theory and practice of codification of tax law*. Moscow: UNITI-DANA, 2009, 256 p., p. 197. ISBN 978-5-238-011779-2.

as the economic basis of “existence and activity of the state, the prerequisite for the realization of its public goals” and “a form of alienation of property with the purpose of covering public authority’s expenditure”<sup>8</sup>. As it was rightly noted by the chairman of the CC RF V.D. Zorkin “framework and random regulation of tax relations in the tax legislation adopted early in the 90 s of the 20<sup>th</sup> century made it necessary to identify and enshrine the principles of taxation in modern legislation. During the development of the first part of the Russian Tax Code that sets the fundamental rules for the tax sphere, one took into consideration the legal positions of the Constitutional Court of Russia that had been formed on the basis of interpretation of constitutional norms in its rulings of 1996-1998. Based on the constitutional provisions and taking into account generally accepted principles and values of the state of law as well as the best international practices, the Constitutional Court formulated a number of highly important criteria that taxation should meet”<sup>9</sup>.

In the course of tax reforms the CC RF gradually elaborated its legal positions on a lot of key tax issues: the concept of tax payment, the core principles of taxation, elements of taxation, responsibility for the violation of tax law, legal nature of tax obligations, enforcement mechanisms of the key tax obligation fulfilment, coercion, time limitation, sanctions, correlation between the norms of tax law and other branches of Russian legislation, tax control, etc.

## 2.2 Law enforcement practice of the Constitutional Court of the Russian Federation related to taxation

The analysis of the rulings of the Court and the scientific literature on the subject under consideration allows one to speak of several stages in the development of the Constitutional Court’s practice related to taxation<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 22 June 2009 № 10-II, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_89033/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_89033/)

<sup>9</sup> ZORKIN, V. Constitutional aspects of tax law in Russia and the Constitutional Court’s practice. *Sravnitelnoye konstitutsionnoye obozreniye*. ISSN 1812-7126, 2006, № 3, p. 100.

<sup>10</sup> For more details see: OVSYANNIKOV, S. On the changes in the legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation in the sphere of taxation. In: PEPELYAEV, M. M. (ed.). *Tax: law in the rulings of the Constitutional Court of the Russian Federation 2005: based on the material of the 3rd International scientific conference 14–15 April 2006. Collection of articles*. Moscow: Wolters Kluwer, 2007, 384 s., s. 57–66. ISBN 978-5-466-00252-2; SCHEKIN, D. M. The influence of the Constitutional Court’s practice on tax legislation. In: PEPELYAEV, S. G. (ed.). *Tax: law in the rulings of the Constitutional Court of the Russian Federation 2007: based on the material of the scientific conference 11–12 April 2008. Collection of articles*. 2009, p. 12–23.

*The boundaries of the first period can be marked by the creation of the Constitutional Court of the Russian Federation (1991) and the adoption of the first part of the Tax Code of the Russian Federation that came into force on 1 January 1999.*

The tax legislation that was in force at that time did not take into account the constitutional principles and it did not provide for a fair balance of private and public interests. It was the rulings of the Constitutional Court of the given period that formulated the core conceptual provisions that were largely considered by the legislator when adopting the first part of the Tax Code of Russia. Let us consider the key legal positions of the given period. One of the fundamental rulings on the subject was Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 17 December 1996 № 20-II<sup>11</sup>. As it was pointed out by the Court, the tax is a necessary prerequisite for the state's existence; the public character of the tax and of the state treasury, as well as the fiscal sovereignty of the state determine the legislative form of tax introduction, the possibility of its mandatory expropriation and the irreciprocal character of tax obligations.

As for the nature of tax obligations, according to the Court the constitutional obligation to pay legally established taxes has a specific public and not private law character and applies to all taxpayers as an unconditional requirement of the state. The taxpayer cannot dispose of a certain part of his/her property that, in the form of a certain amount of money, is to be contributed to the treasury, and he/she must regularly deliver the given sum to the state; otherwise the rights of other persons and of the state would be infringed.

The Court found the uncontested recovery from the taxpayer – a legal entity - that has not voluntarily paid the taxes and surcharges (an extra payment compensating for the loss of state revenue in case of untimely or insufficient payment to the treasury) justifiable, as the enforcement of tax obligations cannot be qualified as illegal deprivation of property, but it is a legal seizure of part of property required by the constitutional public duty.

---

<sup>11</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 17 December 1996 № 20-II “On the case of the constitutional validity of points 2 and 3 of part 1 article 11 of the Law of the Russian Federation of 24 June 1993 ‘On the federal bodies of tax police’”. *Rossijskaya gazeta*, 1996, December 26.

It was also pointed out by the Constitutional Court of the Russian Federation in its Ruling of 12 October 1998 № 24-II<sup>12</sup> that as part of a constitutional tax obligation the taxpayer has a public duty to pay the legally established taxes and levies, while credit institutions are obliged to ensure that the given payments are transferred to the budget, and the taxpayer is not responsible for the actions of all the organizations taking part in the multi-stage process of payment and transfer of money to the budget. According to the Court, tax payment should be interpreted as a physical seizure of part of the taxpayer's property, so each taxpayer's obligation should be considered fulfilled the moment this seizure meant for the payment to the budget has taken place.

In a number of rulings of the period under consideration the Constitutional Court of Russia interpreted the concept of "legally established taxes and levies". Thus, in Ruling of 18 February 1997 № 3-II<sup>13</sup> the Court pointed out that federal taxes and levies should be considered "legally established" in case they are established by the federal legislative body in an appropriate form, i.e. by a federal law, and introduced in accordance with the effective legislation. Besides, mere enumeration of federal levies in the federal budget laws cannot be considered to be their establishment, as these laws do not contain the essential elements of tax obligations. According to the Court's view expressed in Ruling of 11 November 1997 № 16-II<sup>14</sup>, a tax or a levy can be considered to be legally established only in case the law enshrines the essential elements of tax obligations, i.e. one can establish a tax only by direct enumeration of essential elements of tax obligation in the tax law. Another legal position that is closely related to the concept of legally established taxes and levies formulated in the Ruling of the Constitutional

<sup>12</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 12 October 1998 № 24-II "On the issue of checking the constitutional validity of point 3 article 11 of the Law of the Russian Federation of 27 December 1991 'On the fundamentals of the tax system in the Russian Federation'". *Rassyskaya gazeta*, 1998, October 20.

<sup>13</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 18 February 1997 № 3-II "On the issue of checking the constitutional validity of Ruling of the Government of the Russian Federation of 28 February 1995 'On the introduction of payment for the license for the manufacturing, bottling, storing and wholesale of alcoholic products'". The same source, 1997, February 26.

<sup>14</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 11 November 1997 № 16-II "On the issue of checking the constitutional validity of article 11. 1. of the Law of the Russian Federation of 1 April 1993 'On the state boundary of the Russian Federation of 19 July 1997'". The same source, 1997, November 18.



Court of the Russian Federation of 21 March 1997 № 5-II<sup>15</sup>, according to which the authority of the subjects of the Russian Federation to establish taxes is always of derivative character. It means that subjects of the Russian Federation are entitled to establish taxes and levies only in terms of regional taxes and levies schedule, determined by the Russian Federation.

The rulings of the period under consideration also reflect such principles of taxation as equality and proportionality, clarity and consistency of tax laws. Thus, in Ruling of 4 April 1996 № 9-II<sup>16</sup> the Court pointed out that the laws establishing taxes and levies should meet such constitutional principles as the principle of equality and proportionality to the constitutionally valid restrictions of rights and freedoms. As for taxation, the principle of equality requires taking into consideration the actual ability to pay the tax; equality should be achieved via fair redistribution of revenues and differentiation of taxes and levies. The principle of proportionality to the constitutionally valid goals of restricting rights and freedoms is significant for taxation, as taxation invariably has to do with certain restrictions of proprietary rights. The taxation that paralyses the realization of the citizens' constitutional rights should be considered disproportionate, so in case of excessive taxes and levies the problem of their differentiation in connection with ensuring the realization of the principles of equality and justice acquires particular significance.

The demand for the certainty of tax laws was formulated by the Constitutional Court of the Russian Federation in Ruling of 8 October 1997 № 13-II,<sup>17</sup> where the Court made a conclusion that to enable citizens to fulfil their constitutional duty and to pay legally established taxes and levies legislative bodies

---

<sup>15</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 21 March 1997 № 5-II “On the issue of checking the constitutional validity of the positions of paragraph 2 point 2 article 18 and 20 of the Law of the Russian Federation of 27 December 1991 ‘On the fundamentals of the tax system in the Russian Federation. The same source, 1997, April 1.

<sup>16</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 4 April 1996 r. № 9-II “On the issue of checking the constitutional validity of a number of regulations of Moscow and Moscow region, Stavropol region, Voronezh and Voronezh region, regulating the procedure of registration of the citizens arriving in the mentioned regions for permanent residence”. The same source, 1996, April 17.

<sup>17</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 8 October 1997 № 13-II “On the issue of checking the constitutional validity of the Law of Saint Petersburg of 14 July 1995 ‘On the rates of land tax in Saint Petersburg in 1995’”. The same source, 1997, October 21.

must ensure that tax laws should be clear and certain, because lack of clarity in tax laws may lead to arbitrary behaviour on the part of state authorities in their relations with taxpayers and to the infringement of the citizens' rights. During the given period the Constitutional Court of Russia also dealt with the issue of responsibility for tax law violations. Thus, in the Ruling of 15 July 1999 № 11-II<sup>18</sup> it expressed the legal position in accordance with which the norms related to tax obligation must be sufficiently certain, as lack of certainty of tax law violation (insufficiency of essential elements of a particular violation) does not meet the legal criteria of certainty, clarity and lack of ambiguity of legal regulations and, as a consequence, contradicts the constitutional principle of equality of all before the law and court, which, in its turn, makes this regulation non-compliant with the Constitution of the Russian Federation.

Finally, a number of legal propositions of the Constitutional Court of the Russian Federation of the period under consideration are devoted to the issues related to the retroactive effect of tax laws. Thus, in Ruling of 8 October 1997 № 13-II<sup>19</sup> the Court pointed out that giving retroactive effect to tax laws introducing new taxes or worsening the position of the taxpayer is inadmissible not only via direct indication of that in the law itself, but also via adopting the laws that have a retroactive effect by their essence, even though there may be no direct indication of that in the text of the law. According to the Court, it is equally inadmissible to give retroactive effect to such laws in the acts of legal or other interpretation or in law enforcement practice. And while considering the issues related to the effect of tax laws in time, one should keep it in mind that the official publication date of a tax law is the day when the information about the content of the law is actually delivered to its addressees.

---

<sup>18</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 15 July 1999 № 11-II “On the issue of checking constitutional validity of certain provisions of the Law of Russian SFSR ‘On the State Tax Service of the Russian SFSR’ and the Laws of the Russian Federation ‘On the fundamentals of taxation in the Russian Federation’ and ‘On federal tax police bodies’”. The same source, 1999, August 3.

<sup>19</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 24 October 1996 № 17-II “On the issue of checking the constitutional validity of part 1 article 2 of the Federal Law of 7 March 1996 ‘On the amends to the Law of the Russian Federation ‘On the excise taxes’”. The same source, 1996, November 6.

Almost all the key legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation of the period under consideration have been enshrined in the first part of the Tax Code of Russia that became effective on 1 January 1999. In particular an exhaustive list of taxes and levies was introduced, the principles of taxation were established, the moment of tax payment was regulated (and the legislator established more favourable rules of determining the moment of tax obligation fulfilment for the taxpayer); the positions of the Court regarding the enforcement of tax obligation and bringing to responsibility for the violations of tax legislation.

*The second period in the development of practice of the Constitutional Court of the Russian Federation related to taxation is connected with the reform of tax legislation that took place in the form of its codification, and its relative time limits are 1999 to 2007.* As it is noted in literature, the given period can be characterized by the search for an optimal balance of fiscal and private interests, and as one can see it from the Court's rulings of the period, its task was not to interfere with the legislator in the search for such a balance. The legal positions can be characterized by conformity and convention<sup>20</sup>. The decisions made by the CC RF during this period were most harshly criticized by the specialists in tax law for the disposition towards protecting public interests<sup>21</sup>. Let us consider a few legal positions of the Court that illustrate the trends of the second period.

As a first example that allows one to speak of conformity with the legislator, let us consider the legal position of the CC RF on the so called “enforced” setoff of overpaid tax in accordance with the rules of p.5 article 78 of the Tax Code of Russia.

---

<sup>20</sup> OVSYANNIKOV, S. On the changes in the legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation in the sphere of taxation. In: PEPELYAEV, M. M. (ed.). *Tax law in the rulings of the Constitutional Court of the Russian Federation 2005: based on the material of the 3rd International scientific conference 14–15 April 2006. Collection of articles.* Moscow: Wolters Kluwer, 2007, 384 s., s. 56–66. ISBN 978-5-466-00252-2.

<sup>21</sup> SCHEKIN, D. M. The Influence of practice of the Constitutional Court of the Russian Federation on tax legislation. *Nalogoved*, 2008, N 7, p. 17. ISSN L8L0-L984.

In accordance with p.5 article 78 of the Tax Code the setoff of overpaid tax to cover the arrears in other taxes, debts and (or) fines is carried out by the tax authorities on their own in the absence of the taxpayer's written application.

In the Judicial decision of 8 February of 2007 № 381-O-II<sup>22</sup> the Constitutional Court of the Russian Federation pointed out that conferring tax bodies the powers to set off the overpaid tax money to cover the arrears in other taxes without the taxpayer's consent cannot be considered to be violating a fair balance of public and private interests as it allows the state to satisfy its property claim in a timely and efficient manner and contributes to the rapid fulfilment of the taxpayer's obligation. The regulations of the Tax Code of Russia that enshrine this power are aimed not only at the protection of rights of the state or any other public unit, but the taxpayer, too, as it excludes the chance of further penalties, tax sanctions or measures of compulsory nature.

In the given decision the CC RF refused to qualify this kind of setoff as a measure of enforced collection, noting that the tax body is entitled to do this setoff without informing the taxpayer prior to it, because the taxpayer's debt is determined on the basis of the tax body's decision based on the results of a tax audit, when the taxpayer is informed and therefore should know the factual circumstances that were the reason for the setoff of the overpaid tax to pay the arrears.

As a second example characteristic of the Court's approach to tax issues in the period under consideration we can turn to the legal positions on the refund of overpaid indirect taxes. The development of the given positions is likely to have been influenced by the Court's desire to protect the property interests of the public subject.

The second part of the Tax Code of Russia contains special regulations devoted to the refund (setoff or return) of VAT and excise taxes (articles 176, 176.1 and 203 of the Tax Code of Russia). The appearance of overpaid

<sup>22</sup> Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 8 February 2007 № 81-O-II "On the refusal to consider a complaint from OAO Rostelekom about the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of points 5 and 7 article 78 of the Tax Code of the Russian Federation and part 4 article 200 of the Arbitrazh code of practice, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_69129/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_69129/)

amount of VAT and excise taxes can be caused not only by the peculiarities of the given taxes estimation (when the regulations of the second part of the Tax Code of Russia are applied), but other factors, too (e.g. mistakes in the calculations, application of the wrong tax rate, etc.). It raises the issue of the possibility to apply their setoff or refund based on articles 78 and 79 of the Tax Code of Russia, because their literal interpretation allows one to claim that they can be applied to all taxes without any exceptions.

The issue of overpaid indirect taxes refund was first raised by the Constitutional Court of Russia in Ruling of 30 January 2001 № 2-II<sup>23</sup>. The Court did not raise the issue of application of article 12 of the Tax Code to indirect taxes; however, it expressed its position on the given problem. The Court refused to recognize the taxpayer's right for a refund of the taxes that had been paid before the due time and for their setoff as the forthcoming payments of the given tax, because the sum of the tax was included into the price of goods (work, services) and was factually charged not from the profit (which is the result of economic activity), but from the customers (clients), i.e. the factual and not the legal taxpayers<sup>24</sup>.

The given decision caused a lot of criticism in the scientific community that was mainly related to the essence of the position and to the usage by the Court of the terminology that was not part of the legislation (e.g. factual taxpayer, indirect tax). The position itself was estimated as a coping measure aimed at ensuring the budget's stability<sup>25</sup>. However, it is the given Ruling of the Constitutional Court that thought not touching upon the right for

<sup>23</sup> Ruling of the CC RF of 30 January 2001 r. № 2 “On the issue of checking the constitutional validity of sub-point “A” points 1 and 3 article 20 of the Law of the Russian Federation ‘On the fundamentals of taxation system in the Russian Federation’ in the wording of the Federal Law of 31 July 1998. “On the changes and amendments to article 20 of the Law of the Russian Federation ‘On the fundamentals of taxation system of the Russian Federation’ as well as the regulations of the Law of Chuvash Republic ‘On the sales tax’, the Law of Kirov region ‘On the sales tax’ and the law of Chelyabinsk region ‘On the sales tax’ in connection with the inquiry from the arbitrazh court and complaints from the OOO ‘Russkaya Troyka’ and a number of citizens”, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_30213/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_30213/)

<sup>24</sup> Paragraph 8 p. 8 of the statement part of Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 30 January 2001 r. № 2, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_30213/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_30213/)

<sup>25</sup> KHUDANOVA A. Y. The issue of refund of indirect taxes. In: PEPELYAEV, M. M. (ed.). *Tax law in the rulings of the Constitutional Court of the Russian Federation 2003*. Moscow: Status quo 97, 2004, 216 p., p. 168 ISBN 5-1727-0080-3.

the refund of indirect taxes directly became the basis of the development of judicial practice that, in the majority of cases, does not recognize the taxpayer's right for a refund or setoff of overpaid indirect taxes.

For the second time the issue with the taxpayer's right for the refund of overpaid indirect tax was considered by the Constitutional Court in the Judicial decision of 2 October 2003 № 317-O<sup>26</sup>. The applicant challenged the constitutional validity of the regulations in s. 5 p. 1 article 21 and s. 1 article 78 of the Tax Code of Russia, as these regulations based on the meaning attributed to them in the current law enforcement practice prevent the taxpayer from exercising the right for a setoff or refund of the overpaid amount of indirect tax (excise taxes, in particular). In the Judicial decision of 2 October 2003 № 317-O the Constitutional Court of the Russian Federation made a conclusion in accordance with which the refund of the overpaid amount of excise tax to the taxpayer (as well as the setoff of this amount for the future payments) with charging the excise taxes to the customers buying excise goods without refunding them means unjust enrichment of the taxpayer. Thus, the CC RF did not give a complete and unconditional refusal to the taxpayers of indirect taxes in their right for the refund of overpaid amount from the budget, however it related the given right of the taxpayer with the obligation to return the overpaid amount of tax to the customers<sup>27</sup>.

To our mind, the legal position of the Constitutional Court mentioned above is hard to assess in a positive way. As it is rightly noted in scientific literature, the classification of taxes into direct and indirect ones is not stipulated in the Tax Code. Direct and indirect taxes are first and foremost economic categories that should be used by the legislator mainly for a more rational development of the taxation system. The legal consequences of referring to a particular tax as direct or indirect take place only when it is provided by law. Therefore attributing legal consequences to the categories of direct

<sup>26</sup> Judicial decision of the CC RF of 2 October 2003 № 317-O “On the refusal to accept the complaint from OOO Lukoil – Western Siberia about the infringement of constitutional rights and freedoms by the provisions of subpoint 5 point 1 article 78 of the Tax Code of the Russian Federation, [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_45228/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45228/)

<sup>27</sup> This position raised an issue in scientific literature about the right of a factual taxpayer for the refund of overpaid indirect taxes from the budget (see, for example, KHUDANOVA A. Y. *The issue of refund of indirect taxes*. p. 170).

and indirect taxes in the judicial practice that are not provided by law (namely the conditions under which the taxpayer can exercise the right for the refund of overpaid taxes) is unfounded and contradicts the principle of equality of taxation<sup>28</sup>.

One may suggest that the position expressed by the Constitutional Court in the decisions mentioned above was determined by the desire to ensure stability of the budget and to protect the interests of the public subject. Another argument in favour of the given point of view may be the fact that when examining the possibility of refund of overpaid indirect taxes from the budget the Court applied the tax-incidence theory and conditioned the taxpayer's right for the refund of overpaid tax by the refund of corresponding sums to the counterparties. However, when taking a decision regarding the possibility of charging a VAT tax in case the taxpayer did not get the payment for the realized goods (work, services) the Court pointed out that the VAT tax just like other taxes should be paid from the taxpayer's own finds, and the estimation of the sum of the VAT tax is not conditioned by any relations with other economic entities<sup>29</sup>.

*The beginning of the third sate in the development of legal propositions of the Constitutional Court is relatively marked as 2007, i.e. the end of the stage of codification of tax law*<sup>30</sup>. As it is noted in literature, the specifics of the given period are determined by the fact that at present the Court has the goal of ensuring the stability of the reformed legislation, therefore one should not expect any radically

<sup>28</sup> See, for example, ZARIPOV, V. M. A direct talk about indirect taxes (on the issue of refund of indirect taxes from the budget). In: *Soveremennoye Pravo*, 2001, № 10, p. 12–20; LEKOMTSEVA, O. S. Setoff (refund) of overpaid taxes: judicial practice and the law. In: *Arbitrazhnaya Praktika*, 2002, № 3, p. 27; SHEVELEVA, M. (ed.). *Tax Law of Russia: special part*. 2004, p. 116. ISBN 5797506432.

<sup>29</sup> Judicial decision of the CC RF of 12 May 2005 № 167-O “On the refusal to accept the complaint from ZAO Sotovaya kompaniya about the infringement of constitutional rights and freedoms by point 5 article 167 of the Tax Code of the Russian Federation, [http://www.glavbukh.ru/npd/edoc/96\\_901936968](http://www.glavbukh.ru/npd/edoc/96_901936968); PEPLYAEV, S. I. *VAT — from 169-O to 167-O: new explanations from the Constitutional Court*. <https://www.lawmix.ru/comm/9118>

<sup>30</sup> See, for example, OVSYANNIKOV, S. On the changes in the legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation in the sphere of taxation. In: PEPLYAEV, M. M. (ed.). *Tax law in the rulings of the Constitutional Court of the Russian Federation 2005: based on the material of the 3rd International scientific conference 14–15 April 2006. Collection of articles*. Moscow: Wolters Kluwer, 2007, 384 s., s. 60–61. ISBN 978-5-466-00252-2.

different approaches to the regulation of taxation compared to the ones stipulated in the Tax Code of Russia. Besides, at present the Constitutional Court of the Russian Federation has switched from the consideration of fundamental, conceptual issues of systemic character to the estimation of particular regulations related to particular blocks of tax relations, i.e. it started thinking of the constitutional order within tax institutions, taking into account the balance of private and public interests determined by the Tax Code of Russia<sup>31</sup>.

### 3 Conclusion

Thus, with a certain degree of relativity, one can identify three stages in the development of the Constitutional Court's practice regarding the general part of tax law, each of which can be characterized by the Court's specific approach to the evaluation of constitutional provisions of tax legislation. At the same time, based on the experience of tax reforms in Russia the significance of the legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation on tax issues has been and still is invariably high for the development of tax legislation, its enforcement and for the science of tax law.

#### Literature

BORZUNOVA, O. *Theory and practice of codification of tax law*. Moscow: UNITI-DANA, 2009, 256 p. ISBN 978-5-238-011779-2.

KHUDANOVA A. Y. The issue of refund of indirect taxes. In: PEPELYAEV, M. M. (ed.). *Tax law in the rulings of the Constitutional Court of the Russian Federation 2003: based on the material of the International scientific conference 23-24 April 2006. Collection of articles*. Moscow: Status-Quo, 2004, 216 p. ISBN 5172700803.

LEKOMTSEVA, O .S. Setoff (refund) of overpaid taxes: judicial practice and law. In: *Arbitrazhnaya praktika*, 2002, № 3. ISSN 1608-6732.

OVSYANNIKOV, S. V. On the changes in the legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation in the sphere of taxation. In: PEPELYAEV, M. M. (ed.). *Tax law in the rulings of the Constitutional Court of the Russian Federation 2005: based on the material of the 3rd International scientific conference 14-15 April 2006. Collection of articles*. Moscow: Wolters Kluwer, 2007, 384 p. ISBN 978-5-466-00252-2.

<sup>31</sup> For more detailed characteristics of the given period see the same source p. 64–66.



PEPELYAEV, S. G. VAT — from 169-O to 167-O: new explanations from the Constitutional Court. *EJ-Yurist*, 2005, № 28.

SCHEKIN, D. M. The influence of the Constitutional Court's practice on tax legislation. In: PEPELYAEV, S. G.(ed.). *Tax law in the rulings of the Constitutional Court of the Russian Federation 2007: based on the material of the 5th International scientific conference 11-12 April 2008. Collection of articles*. Moscow: Wolters Kluwer, 2009, 304 p. ISBN 978-5-466-00395-6.

SHMELEV, N., PERSKAYA, V. *Priorities and values of social and economic policy of the EU countries: Monograph*. Moscow: GRIF, 2008, 392 p. ISBN 978-5-7729-0336-0.

SHEVELEVA , N. A. (ed.). *Tax Law of Russia: Special part*. Moscow: Yurist, 2004, 670 p. ISBN 5797506432.

ZARIPOV, V. M. A direct talk about indirect taxes (on the issue of refund of indirect taxes from the budget). In: *Sovremennoye pravo*, 2001. № 10, SPS KonsultantPlus.

ZORKIN, V. Constitutional aspects of tax law in Russia and the Constitutional Court practice. In: *Sravnitelnoye konstitutsionnoye obozreniye*, 2006, №3. ISSN 1812-7126.

## **Contacts**

*Elena Chernikova: ec8064@mail.ru*

*Julia Gorosh: 450824@mail.muni.cz*

# Daňové příjmy obce a možnosti jejich ovlivnění s ohledem na udržitelný rozvoj obce

*Kateřina Kubenková, Nikola Chábová*

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

Tento příspěvek se bude zabývat problematikou příjmů obce. Zprvu budou blíže rozvedeny některé základní prvky rozpočetnictví v Čechách, Slezsku a na Moravě. Pozornost bude věnována zejména rozpočtové skladbě, historickému vývoji a či příjmové stránce rozpočtu. Na závěr se autorský kolektiv pokusí vyvodit závěry pro futuro.

## **Keywords in original language**

Daň z příjmů; rozpočet obce; motivační prvky daně.

## **Abstract**

This contribution will deal with matter of municipal revenues. At first, some basic elements of budgeting in Bohemia, Silesia and Moravia will be further elaborated. Attention will be paid to the budget structure, the historical development and the income side of the budget. Finally, the authors will try to draw conclusions for futuro.

## **Keywords**

Income Tax; Municipal Budget; Tax Incentives.

## **1 Úvod**

V rámci novelizace zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, která nabyla účinnosti k 1. lednu 2017, bychom se rády zaměřily na vztah této daně a územně samosprávných celků, konkrétně obce. Od náhledu na dnešní situaci, po možný budoucí vývoj. Zajímat nás budou také způsoby, kterými může obec alespoň částečně ovlivnit výši výnosu z daně z příjmu, který plyne do jejího rozpočtu. A to, jak samotnou procentuální výši, tak počet daňových subjektů na území obce.

Tato daň patří mezi daně přímé, tedy lze zjistit, od kterého konkrétního subjektu je daň vybírána. Plátce zde splývá s poplatníkem. Zákon o dani z příjmu ji dělí na daň z příjmu fyzických osob a právnických osob. Poplatníky daně z příjmu fyzických osob jsou fyzické osoby, ať už daňoví rezidenti nebo nerezidenti. Předmětem jsou příjmy ze závislé činnosti, samostatné činnosti, kapitálového majetku, z nájmu a dle zákona i ostatní příjmy, definované v § 10. Sazba daně činí 15% a zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

U daně z příjmu právnických osob je výčet poplatníku poněkud obsáhlejší, pro příklad si můžeme uvést právnickou osobu, organizační složku státu nebo svěřenský fond. Předmětem jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, až na výjimky. Sazba daně činí obecně 19%. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, hospodářský rok, účetní období, pokud je delší než 12 po sobě jdoucích měsíců, období rozhodného dne fúze, rozdělení obchodní korporace, převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, kdy se přeměna nebo převod staly účinnými.

## 2 Rozpočet obce

Rozpočet je finanční plán, kterým se řídí financování činnosti obce. Vytváří se pro budoucí rok a při jeho tvorbě se vychází z rozpočtového výhledu. Obsahuje zamýšlené příjmy a výdaje obcí. Mezi příjmy obce patří hlavně příjmy z vlastního majetku, vlastní činnosti, dotace, výnosy z daní a další.<sup>1</sup> Největší část objemu příjmů tvoří příjmy daňové a dotační. Přesto příjem nedaňový není ani zdaleka tak velký jako daňový.<sup>2</sup> Výdaje zahrnují plnění závazků vyplývajících ze zákona, ze smluv, výdaje na vlastní činnosti apod.

Na rozpočtovém procesu při vytváření nového rozpočtu není nic specifického: Návrh musí být po dobu 15 dní publikován na úřední desce, což je projevem zásady transparentnosti, následně je na zastupitelstvu projednáván a poté schválen. Pokud se tak nestane, postupuje se podle rozpočtu pro předcházející období. Tím ovšem rozpočtový proces nekončí. Patří

<sup>1</sup> Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

<sup>2</sup> TOMÁŠKOVÁ, Eva, PARÍZKOVÁ, Ivana. *Veřejné finance - ekonomické souvislosti*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7749-2.

do něj i samotné hospodaření dle jeho plánu a jeho následná i průběžná kontrola.<sup>3</sup>

### 3 Daň z příjmu jako příjem obecního rozpočtu

Daňové příjmy obcí se mohou vyskytovat v podobě lokálních daní, svěřených daní, sdílených daní nebo těch, které jsou vybírány vedle ústředních daní.<sup>4</sup> Nás se budou týkat pouze daně svěřené a sdílené, protože pouze ty se týkají daně z příjmu.

Svěřené daně jsou ty, jejichž výnos náleží, v tomto případě obci, zcela. Zde se jedná o daň z nemovitosti, která je bohužel pouze doplňkovým zdrojem příjmů obecních rozpočtů;<sup>5</sup> a daň z příjmu fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti a podnikání. Do rozpočtu obce se však odvádí pouze 30% z výnosu daně a jedná se vždy o obec, kde má podnikatel své trvalé bydliště. U daní sdílených, jak název napovídá, se jedná o stejnou daňovou základnu, kterou sdílí stát, kraje a obce, přičemž podíl na vybraných daních je zákonem stanovený a obce nemají reálnou šanci jej ovlivnit. Existují dva typy:

- derivační typ – jde o princip rozdělování procentuálně stanovené částky, která náleží obcím, podle výnosu této daně na území dané obce
- nederivační typ – zde se rozděluje dle jiných kritérií, než podle výnosu z této daně na daném území, např. podle počtu obyvatel obce. ČR využívá tento způsob přidělení sdílené daně

V České republice mezi tyto daně řadíme část daně z příjmu fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti a podnikání, daň z příjmu fyzické osoby ze závislé činnosti, daň z příjmu právnických osob a daň z přidané hodnoty.<sup>6</sup>

Co se výše procentní sazby výnosu z daně týká, tu obec ovlivnit nemůže – vyplývá z zákona. Mohla by však ovlivnit množství osob, které na jejím území žijí, např. vytvořením vhodného prostředí pro rodiny s dětmi, nebo podnikají. To vše ovlivňuje část, kterou z výnosu obec obdrží.

<sup>3</sup> Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

<sup>4</sup> PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5608-0.

<sup>5</sup> RADVAN, Michal. *Vlastní daňové příjmy obcí*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2011. ISBN 978-80-210-5611-4.

<sup>6</sup> PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5608-0.

## 4 Rozpočtová skladba

Rozpočtová skladba, někdy také označovaná jako rozpočtová klasifikace, stanovuje jednotné členění peněžních operací, které je závazné pro všechny veřejné rozpočty, včetně rozpočtů obcí.<sup>7</sup> Umožňuje, abychom mohli porovnávat peněžní operace jak prostorově, tedy mezi jednotlivými rozpočty stejné úrovně, tak časově, mezi různými obdobími. Zajišťuje jednotnost a přehlednost v celé rozpočtové soustavě. Pomocí ní dokážeme daleko lépe analyzovat hospodaření a současně krýt schodek rozpočtu. Tato problematika je upravena vyhláškou ministerstva financí č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.<sup>8</sup>

Rozpočtová skladba využívá čtyři základní hlediska, podle kterých můžeme třídít peněžní operace, a to: kapitální, druhové, odvětvové a konsolidační.<sup>9</sup> Z nich je hledisko druhové považováno za základní a pro územní samosprávy je závazné. Dle něho můžeme rozlišovat peněžní operace na příjmy, výdaje a tzv. financování. Daňové příjmy jsou pak podle tohoto hlediska definovány jako *povinný, neopětovaný a nenávratně inkasovaný příjem, plynoucí z daní, pojistného sociálního a zdravotního pojištění, doplatků včetně daní a sankcí za pozdní či nesprávné placení*.<sup>10</sup> Mezi tyto příjmy řadíme daň z příjmu, zisku a kapitálových výnosů, daně ze zboží a služeb v tuzemsku, daně a poplatky z vybraných činností a služeb aj.

## 5 Vývoj daňových příjmů

Daňové příjmy patří k nejvýznamnějším zdrojům příjmů obcí v ČR, neboť z jejich celkového množství představují téměř polovinu. Je proto vhodné, abychom se seznámili se samotným vývojem struktury daňových příjmů, a to od samotného vzniku ČR v souvislosti s přijetím nové daňové soustavy. Vývoj lze na základě přelomových momentů rozdělit do tří etap.<sup>11</sup>

<sup>7</sup> PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015, s. 100. ISBN 978-80-247-5608-0.

<sup>8</sup> Tamtéž.

<sup>9</sup> ČERVENKA, Miroslav. *Soustava veřejných rozpočtů*. Praha: Leges, 2009, s. 29. Student (Leges). ISBN 978-80-87212-11-0.

<sup>10</sup> PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015, s. 105. ISBN 978-80-247-5608-0.

<sup>11</sup> PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015, s. 109. ISBN 978-80-247-5608-0.

**Etapa I. (1993–1995):** Přijetím nové daňové soustavy se příjmem obcí stala daň z příjmů fyzických osob – obec získala celý výnos DPFO ze samostatné výdělečné činnosti a podíl na DPFO ze závislé činnosti. O několik let později byl příjem rozšířen o celý výnos z daně z příjmů právnických osob, jeho význam byl však téměř nepatrný. Zavedení vazby daňového výnosu na celookresní výnos však v této době způsoboval značné potíže. V jeho důsledku vznikaly velké meziokresní rozdíly v daňových příjmech obcí. Nezřídka se stávalo, že dvě téměř shodně charakteristické obce získaly různou výši daňového výnosu v přepočtu na obyvatele jenom proto, že se každá z nich nacházela v jiném okrese. Kromě toho docházelo ke spekulativním praktikám obcí při získávání trvalého bydliště podnikatelů. Proto muselo dojít k přijetí novely rozpočtových pravidel.

**Etapa II. (1996–2000):** Novela z roku 1996 přinesla změny týkající se zejména daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daně z příjmů právnických osob. Cílem bylo propojení daňových příjmů obcí s ekonomickou aktivitou podnikatelů působících na území obce a zamezení prohlubování rozdílů mezi obcemi a okresy.<sup>12</sup> Do budoucna však tato novela nebyla schopna odstranit nerovnoměrné daňové výnosy obcí v rámci území. Znevýhodněny byly především malé obce, neboť na svém území neměly sídlo plátcovy pokladny. Tyto nerovnosti se pak stát snažil kompenzovat pomocí územně vyrovnávacích dotací. Nadále také přetrvávala daňová konkurence o získání „podnikatele“.<sup>13</sup>

**Etapa III. (2001–současnost):** Bylo více než žádoucí, aby byla přijata další novela zákona s cílem odstranit příčiny nerovnoměrných rozdílů v příjmech obcí, a to tak, že byla zrušena vazba na celookresní výnos. Kromě toho bylo snahou přispět k větší stabilitě rozpočtů obcí v čase a k lepší předvídatelnosti rozpočtu obcí, a to pomocí většího zapojení sdílených daní. Došlo také k odstranění neustále narůstající nerovnoměrné dynamiky ve vývoji daňových příjmů rozpočtů obcí a státního rozpočtu. Současně bylo nezbytné zahrnout do financování i novou úroveň vyšších územně samosprávných celků, a to krajů.<sup>14</sup> Roku 2002 byl obcím navíc přiřazen, jako motivační prvek,

<sup>12</sup> PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015, s. 117. ISBN 978-80-247-5608-0.

<sup>13</sup> Tamtéž, s. 117.

<sup>14</sup> Tamtéž, s. 118.

1,5% podíl z celorepublikového výnosu daně z příjmu ze závislé činnosti a funkčního požitku podle počtu zaměstnanců v obci (v poměru k celkovému počtu zaměstnanců v ČR). V roce **2008** došlo opět ke změně právní úpravy. Tentokrát po bouřlivých demonstracích a dokonce po podání stížnosti k ústavnímu soudu proti zakotvené diskriminaci menších obcí v zákoně č. 243/2000 Sb. Novelou tak byla zavedena nová kritéria pro přerozdělování výnosu sdílených daní pro obce: kritérium celkové výměry obce, kritérium prostého počtu obyvatel obce a modifikované stávající kritérium – počet obyvatel obce upravený koeficienty velikostních kategorií obcí. Příjmy obcí byly zvýšeny na podíl 21,4 % z výnosu sdílených daní.<sup>15</sup>

## 6 Současnost

Současně je předmětná problematika upravena v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (dále jen RUD). Daňové příjmy jsou do rozpočtu obcí převáděny správcem daně jedenkrát měsíčně, není-li stanoveno jinak.<sup>16</sup> Jaká konkrétní peněžní částka bude dané obci přidělena, se vypočítává pomocí předepsaného mechanismu stanoveného v § 4 RUD.

Základem pro výpočet nároku obce je 100 % celostátního hrubého výnosu daní. Z tohoto pravidla však existují výjimky, například daň z příjmu fyzických osob. Zde je základem 60 % (mimo daň ze závislé činnosti a daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby).<sup>17</sup>

Ze základu určeného v předchozím odstavci je dle RUD určité procento (u jednotlivých daní různě, vizte *Tabulku 1*) určeno k tomu, aby bylo konečným celkem pro výpočet nároku obcí v České republice. Zbylý daňový výnos poté připadá státnímu rozpočtu a rozpočtům krajů.

Podíl, jaký konkrétní obec získá z konečného celku, vychází z kritérií založených na:

1. celkové výměře obce – váha kritéria 3 %

<sup>15</sup> Tamtéž, s. 120.

<sup>16</sup> Daňové příjmy rozpočtů krajů a obcí dle zákona o rozpočtovém určení daní. *Finanční správa* [online]. Praha, 2017 [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/danove-prijmy-rozpocetu-kraju-a-obci-3736>

<sup>17</sup> Tamtéž.

2. prostém počtu obyvatel – váha kritéria 10 %
3. počtu žáků – váha kritéria 7 %
4. počtu obyvatel upravený koeficienty postupných přechodů mezi velikostními kategoriemi obcí – váha kritéria 80 %

Výsledné procento se tedy určí podělením kritérií konkrétní obce se součtem kritérií všech obcí. Výjimkou jsou čtyři největší města ČR – Brno, Ostrava, Plzeň a Praha – pro která se uplatňují zcela speciální pravidla.

Od 1. 1. 2017 se pozměňovacím návrhem Senátu zrušuje problematický a pro většinu obcí nevýhodný 30% podíl z daní podnikatelů (tzv. motivační složka)<sup>18</sup> a naproti tomu se navyšuje podíl obcí na DPH na celých 21,4 %. Schválené znění je pro obce obrovským přínosem. Podle předběžných odhadů by téměř přes 5 500 obcí mělo dohromady získat více než 1 miliardu Kč navíc. Důvody pro zrušení motivační složky byly následující:

- tento podíl zvýhodňoval jenom malou skupinu obcí a to ne vždy zcela objektivně,
- na podíl mělo nárok pouze 23 % obcí z celé ČR příjem této daně dlouhodobě klesá a navíc je těžko predikovatelný.

Tabulka 1

<b>Daň z příjmů FO ze závislé činnosti (celostátní výnos)</b>		<b>Daň z příjmů PO bez daně placené obcemi (celostátní výnos)</b>	
8,92 % Kraje každý kraj stanoveným %	23,58 % Obce dle přepočteného počtu	8,92 % Kraje každý kraj stanoveným %	23,58 % Obce dle přepočteného počtu
1,5 % Obce dle počtu zaměstnanců	66 % SR		67,5 % SR
<b>Daň z příjmů FO vybíraná srážkou (celostátní výnos)</b>		<b>Daň z příjmů PO placená obcemi nebo kraji (celostátní výnos)</b>	
8,92 % Kraje každý kraj stanoveným %	23,58 % Obce dle přepočteného počtu	100 % Kraje daně placené kraji	100 % Obce dle přepočteného počtu
			67,5 % SR

<sup>18</sup> Rozpočty obcí a krajů v roce 2016. *Deník veřejné správy* [online]. Praha, 2016 [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6710577>



## 7 Možnost ovlivnění daně z příjmu obcí

### 7.1 Nepřímé ovlivnění obcí

Přinést řešení pro zvýšení příjmů obcí z daně z příjmu je z větší části v rukou státu než samotných obcí. Politické rozhodnutí, které by přidělilo obcím vyšší procentní sazbu, by bylo ze všech způsobů nejjednodušší. Obce ovšem ani jedno z toho nejsou sto ovlivnit. Mohou však vyslovit návrh na její zvýšení. Dále by se mohlo uvažovat o zvýšení počtu kritérií pro určování výše konkrétní částky z celorepublikového výnosu daně – dnes je to výměra obce, počet jejích obyvatel a počet dětí, navštěvujících školu nebo jiné školní zařízení, které je touto obcí přímo zřizované.<sup>19</sup> I příklad výměry by mohl být zúžen z pojetí katastrálního území obce pouze na intravilán jako zastavěnou část obce. Pomohlo by to ke spravedlivějšímu přidělování výnosu daně. Také větší počet kritérií by pomohl lépe postihnout potřebu obce vzhledem k výdajům, které na ni doléhají. K tomuto tématu se však podrobněji vyjádříme dále.

Pokud však tento způsob opustíme a uzavřeme ho s tím, že toto není řešení v moci obcí, podíváme se, jak minimální nástroje má v rukou obec. Jak je poznamenáno výše, konkrétní částka, která bude připsána na účet obce, se odvíjí od zákonných kritérií. Můžeme si tedy rozebrat podrobněji každé zvlášť a podívat se, jak s ním obec může ve svůj prospěch nakládat. Zda je možné zvýšit počet osob, na kterých je výnos z daně závislý.

Prvním zákonným kritériem je výměra obce. Ta je určena katastrálním plánem v mezích území dalších obcí. Hranice území obcí se setkávají. Obec může změnit pouze velikost svého zastavěného území, tedy poměr intravilánu a extravilánu, což ovšem pro tento případ nemá žádný význam.

Dalším důležitým prvkem je počet osob, které mají na území obce trvalý pobyt. Nejde tedy pouze o faktické místo bydliště, ale o zaregistrované trvalé bydliště, protože pouze do rozpočtu této obce, plyne výnos z daně z příjmu. Aby se počet obyvatel v obci zvýšil, lze další adepty navnadit příhodnými podmínkami pro bydlení a vývoj jejich dětí – upravené parky, dětská hřiště. Vytvoření klidové zóny pro bydlení, zlevnění pozemků pro stavbu nových

<sup>19</sup> Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní).

domů, dobrá dostupnost většího města veřejnou dopravou. Také zřízení základní školy nebo mateřské školky v obci je výhodné pro rodiny s dětmi, ať už z důvodu blízké dosažitelnosti bez dojíždění, tak z důvodu stálého kolektivu, který funguje jak ve škole, tak i po ní v okolí domova dětí. Obec by mohla přistoupit také k výstavbě nových obecních bytů, které by byly nabízeny k pronájmu za nižší ceny, oproti bytům ve vlastnictví bytových družstevch a soukromníků. Pro podnikatele by mohla nabízet prostory k pronájmu, levné stavební parcely, stavební firmy přímo v obci a další výhody, které jim podnikání usnadní.

Poslední kritériem je počet žáků, kteří navštěvují školu nebo školní zařízení, které je zřízeno obcí. Zde je tedy jediná možnost obce, jak ovlivnit tento bod a to tím, že zřídí některé z možných školních zařízení a bude ho navštěvovat co nejvíce dětí.

## 7.2 Návrh změn

Výše bylo řečeno, jakým způsobem může obec nepřímou ovlivnit svůj daňový výnos, v této kapitole se však pokusíme navrhnout vhodná řešení, aby byly sdílené daně přerozdělovány spravedlivěji, případně aby byla daňová pravomoc obcí posílena.

RUD by kromě dosavadních několika **kritérií**, rozhodujících o přerozdělování sdílených daní (velikost území obce, počet obyvatel obce, počet dětí a žáků navštěvující školu zřízenou obcí, postupný přechod), mohl brát v úvahu i některé další faktory. Bylo by možné se inspirovat v zahraničí, ku příkladu právní úprava Slovenské republiky zohledňuje počet obyvatel obce, kteří přesáhli věk 60 let. To by mohlo pomoci odhadnout výdaje, které obec musí vynaložit na pomoc osobám v důchodovém věku.<sup>20</sup> Kromě toho by také mohla být zohledněna vzdálenost správních úřadů, dopravní dostupnost, nabídka pracovních příležitostí, úroveň nezaměstnanosti nebo jaké jsou v obci přírodní podmínky. Čím více kritérií bude zkoumáno, tím bude docházet ke spravedlivějšímu přerozdělování sdílených daní jednotlivým obcím.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> KAPOUNOVÁ, Anna. *Vliv daňových příjmů na financování obce* [online]. Brno, 2009 [cit. 2017-02-10]. Diplomová práce, s. 66. Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Radek Jurčík.

<sup>21</sup> Tamtéž, s. 66.

Pomocí **motivačních prvků** se zákonodárci snaží obce motivovat k vytváření příznivých podmínek k podpoře podnikání a zaměstnanosti na jejím území. Tak nejlépe mohou zvýšit své výnosy z daňových příjmů. K 1. 1. 2017 byl typickým motivačním prvkem 30% podíl z daní podnikatelů, ten byl však z výše uvedených důvodů zrušen. Současným motivačním prvkem tedy zůstává 1,5% podíl celostátního výnosu DPFO ze závislé činnosti dle počtu zaměstnanců v dané obci. Je důležité obec motivovat, aby se snažila podílet na svém ekonomickém rozvoji, ale taktéž je nezbytné, aby pak tato obec byla za své úsilí finančně odměněna.<sup>22</sup> Abychom zvýšili vliv motivačních prvků, můžeme buď zavést některé prvky úplně nové, nebo alespoň navýšit procentní podíly u prvků stávajících.

**Daňové přírážky** by mohly sloužit k posílení daňové pravomoci obce, kterou v současné době nemá téměř žádnou. Nejedná se nový institut, ale tento institut se u nás objevoval už za Rakouska-Uherska a stal se hlavním příjmem obcí. V této tradici pak následně pokračovala i nově vzniklá Československá republika.<sup>23</sup> Znamená to, že si každá obec může stanovit přírážku k centrálně stanoveným daním dle svých potřeb a dle svého uvážení. Takto je to zavedeno v Dánsku, kde existují nízké daně na státní úrovni a obce mají možnost k těmto daním volit jimi určené sazby. Podobně je to řešeno ve Francii, kde přírážky mohou ukládat jak obce, tak kraje.<sup>24</sup>

## 8 Závěr

Současný RUD nedává obcím, ve srovnání s ostatními vyspělými zeměmi, příliš velký prostor k ovlivňování jejich daňového výnosu. Všechny daně v rámci schválené daňové soustavy jsou totiž upravovány zákony s celostátní platností, o kterých rozhoduje parlament. Těmito zákony jsou stanovovány

22 KAPOUNOVÁ, Anna. *Vliv daňových příjmů na financování obce* [online]. Brno, 2009 [cit. 2017-02-10]. Diplomová práce, s. 66. Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Radek Jurčík.

23 Daňové přírážky. *Toulky minulostí* [online]. 2012 [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: <http://www.toulky-minulosti.cz/danove-prirazky/>

24 KAPOUNOVÁ, Anna. *Vliv daňových příjmů na financování obce* [online]. Brno, 2009 [cit. 2017-02-10]. Diplomová práce, s. 67. Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Radek Jurčík.

základní parametry daně - subjekt daně, objekt daně, základ daně a sazba daně. Kromě toho jsou i všechny tyto daně vybírány státem, a to prostřednictvím územních finančních orgánů.

Jak již bylo řečeno, obec nemůže tento daňový příjem téměř vůbec ovlivnit. To sice na straně jedné snižuje vynaložené náklady na správu daní, ale na straně druhé se tím ztrácí vazba mezi odváděnými daněmi a výdaji rozpočtů obcí. Kromě toho se vytrácí vazba mezi plátcí daně s daným prostorem, což často vede k neochotě platit daně. Tyto subjekty pak mají tendenci daně obcházet či se dopouštět různých daňových podvodů. Současně dochází k oslabení zájmu o obecní rozpočty ze strany veřejnosti a tím také o případnou veřejnou kontrolu nad hospodařením konkrétní obce.<sup>25</sup>

V tomto příspěvku jsme nastínili několik možností, jak mohou obce alespoň nepřímo ovlivňovat svůj daňový výnos a současně jsme se také pokusili navrhnout několik řešení, která by buď mohla vést k posílení daňové pravomoci obce, nebo alespoň k lepšímu a spravedlivějšímu přerozdělování sdílených daní.

## Literature

ČERVENKA, Miroslav. *Soustava veřejných rozpočtů*. Praha: Leges, 2009, Student (Leges). ISBN 978-80-87212-11-0.

Daňové příjmy rozpočtů krajů a obcí dle zákona o rozpočtovém určení daní. *Finanční správa* [online]. Praha, 2017 [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/danove-prijmy-rozpocetu-kraju-a-obci-3736>

Daňové přírázky. *Toulky minulostí* [online]. 2012 [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: <http://www.toulky-minulosti.cz/danove-prirazky/>

KAPOUNOVÁ, Anna. *Vliv daňových příjmů na financování obce* [online]. Brno, 2009 [cit. 2017-02-10]. Diplomová práce. Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Radek Jurčík.

<sup>25</sup> PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015, s. 121. ISBN 978-80-247-5608-0.

PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015, s. 100. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-5608-0.

RADVAN, Michal. *Vlastní daňové příjmy obcí*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2011, 69 s. ISBN 978-80-210-5611-4.

Rozpočty obcí a krajů v roce 2016. *Deník veřejné správy* [online]. Praha, 2016 [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6710577>

TOMÁŠKOVÁ, Eva, PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Veřejné finance – ekonomické souvislosti*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015, 132 s. ISBN 978-80-210-7749-2

### Contact – e-mail

*nchabova@seznam.cz, katinka.kubenkova@yahoo.com*

# Daň z příjmů v závislosti za způsobu bydlení

*Michal Janovec*

Masarykova Univerzita, Právnická fakulta, Brno, Česká republika

## **Abstract in original language**

Tento článek se zabývá daní z příjmů převážně z pohledu České Republiky. Autor tohoto příspěvku se pokouší analyzovat a zohlednit rozdíly mezi dvěma typovými smlouvami vztahujícími se k ubytování a daňovými souvislostmi. V zákonné úpravě jsou jisté možnosti pro daňové poplatníky ve vztahu k různým kontraktům. Daňové zatížení každé aktivity, ze které plyne příjem je jedním z kritérií, podle které se potencionální daňoví poplatníci rozhodují, jakou smlouvu pro danou aktivitu zvolit. Nárůst popularity systému pronajímání/úplatného poskytování nemovité věci prostřednictvím Airbnb způsobil, že se tento článek také zabývá daňovými dopady tohoto způsobu výdělečné činnosti za poskytnutí bytu nebo jeho části.

## **Keywords in original language**

Daň z příjmu; ubytovací smlouva; nájemní smlouva; Airbnb; bydlení; daně.

## **Abstract**

This article deals with income tax, mainly in Czech Republic related to lease income. Author tries to compare two kinds of contracts dealing with housing regarding personal income tax. There are some tax possibilities for taxpayers in relation with choosing which contract to use. One of the most important criteria to decide which contract could be use, are tax implications in case both kind of contracts are in compliance with law. One of the parts of this article aims to taxing of income from housing provision through Airbnb.

## **Keywords**

Income Tax; Contract of Accommodation; Lease Contract; Airbnb; Housing; Taxation.

## 1 Úvod

Dva základní způsoby přenechání obytného prostoru k přebývání jsou nájem anebo ubytování. V pojmosloví je rozdíl mezi slovem nájem a ubytování relativně malý, avšak jak je tomu v praxi je jedním z cílů tohoto příspěvku. Cílů tohoto příspěvku je však více a metody, které jsou využity v tomto příspěvku jsou zejména metoda analýzy, metoda komparace a také metoda syntézy.

Autor se pokusí analyzovat praktickou využitelnost nájemní smlouvy oproti smlouvě o ubytování v zařízeních, resp. v případech, kdy by připadaly v úvahu obě smluvní varianty. Zásadní rozdíl mezi oběma smluvními typy je zejména v chráněném zájmu, který zákonodárce poskytuje pro nájemní smlouvu kogentními ustanoveními, která ji upravují v zákoně č. 89/2012 Sb. občanský zákoník („NOZ“). Pro mnohé majitele nemovitostech věcí, kteří obytné prostory poskytují do užívání, nebo pronajímají jiným osobám, je zcela jistě smlouva o ubytování výhodnější variantou v momentě, kdy nastanou problémy s uživatelem, který například neplatí, protože je možné ji jednodušeji ukončit. Samozřejmě, že na první pohled v některých případech nelze smlouvu o ubytování využít, neboť ze své podstaty se jedná o bydlení dočasné, avšak např. ubytovny nebo vysokoškolské koleje poskytují bydlení, které je na pomezí mezi nájmem a ubytováním (zejména vzhledem k jeho dlouhodobosti) a skoro vždy tyto instituce využívají smlouvu o ubytování. V této souvislosti si autor klade otázku, zda může majitel bytového domu poskytovat bydlení tak, jako by byl ubytovnou typu vysokoškolských kolejí, kde již součástí pokoje je záchod s koupelnou a kuchyňka a jedná se ve své podstatě o garsonku? Na první pohled je odpověď negativní, neboť nájem bytu by měl být všude tam, kde se jedná o byt, bytovou jednotku, avšak na druhé straně není nikde explicitně uveden zákaz neposkytovat bytovou jednotku k ubytování, tedy zejména s ohledem na její krátkodobost.

V právní praxi je konstantně zastáván názor, že při posouzení otázky, zda je soubor místností (popřípadě jednotlivá obytná místnost) bytem, je nutno vycházet ze stavebně právních předpisů; rozhodující je přitom kolaudační stav, nikoliv faktický způsob jejich užívání.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Srov. JEHLIČKA, Oldřich, ŠVESTKA, Jiří, ŠKÁROVÁ, Marta. *Občanský zákoník: komentář*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 1068.

Tomuto názoru koresponduje pojem „byt“ v judikatuře,<sup>2</sup> podle které vymezení bytu jako předmětu občanskoprávních vztahů ve smyslu již neexistujícího § 118 odst. 2 obč. zák. (zák.40/1964 Sb.), zásadně předpokládá pravomocné rozhodnutí stavebního úřadu o tom, že soubor místností (popřípadě jednotlivá místnost), jsou způsobilé k trvalému užívání a jsou určeny k trvalému bydlení. Obdobný názor k této problematice zaujal Nejvyšší soud ČR i později v jiném rozhodnutí,<sup>3</sup> v němž uvádí, že pojmovým znakem bytu jako předmětu občanskoprávních vztahů ve smyslu § 118 odst. 2 obč. zák. (zák. 40/1964 Sb.), je účelové určení místností, které byt tvoří, k trvalému bydlení, dané pravomocným kolaudačním rozhodnutím stavebního úřadu.

Pro tento příspěvek si autor stanovuje hypotézu, že pokud se jedná o byt dle výše uvedených pojmových znaků, je možné jej přenechat jinému do užívání jak nájemní smlouvou, tak smlouvou o ubytování. Pravdou však je, že v ubytovacím zařízení nelze uzavřít nájemní smlouvu, přestože by to byl dlouhodobý vztah zajišťující trvalé bydlení, a to z důvodu charakteristiky ubytovacího zařízení, resp. místností, které k ubytování v takovémto zařízení slouží. Toto tvrzení podporuje i znění NOZ, kde je uvedeno, že ustanovení o nájmu bytu se nepoužijí pro případy přenechání bytu nebo domu k rekreaci, či zjevně krátkodobému účelu.<sup>4</sup>

## 2 Nájem, podnikatelský nájem a ubytování

V NOZ je vymezeno, že bytem se rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou částí domu, tvoří obytný prostor a jsou určeny a užívány k účelu bydlení.<sup>5</sup> Základním rozdílem mezi nájmem a ubytováním je časový úsek, kdy krátkodobé bydlení je podle NOZ vyloučeno z okruhu nájemních vztahů. Naopak zákonná ustanovení o ubytování nevylučují jejich použití i pro dlouhodobější ubytování, tedy vztahy shodné, či podobné těm nájemným. V § 2326 dokonce NOZ nepřímě říká, že smlouva o ubytování je přechodným nájmem.

<sup>2</sup> Např. v rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 10. 1999, č. j. 2 Cdon 1010/97.

<sup>3</sup> Rozhodnutí ze dne 29. 5. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2152/2000 (ústavní stížnost proti tomuto rozhodnutí byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu České republiky ze dne 7. 1. 2002, sp. zn. IV. ÚS 611/01.

<sup>4</sup> Srovnej § 2235 odst. 2 NOZ.

<sup>5</sup> Srov. § 2236 NOZ.



K platnosti této smlouvy nevyžaduje zákon zvláštní formu; jejími podstatnými náležitostmi jsou dohoda o místě, kde se ubytování poskytuje, o době, na kterou se ubytování poskytuje, a o ceně za ubytování. Bez dohody o těchto podstatných náležitostech nelze považovat smlouvu o ubytování za platně uzavřenou.<sup>6</sup>

Pravdou je, že smlouva o ubytování dopadá zejména na krátkodobé ubytování v zařízeních k tomuto účelu zřízených, tedy ubytovnách, hotelích a nějakých dalších rekreačních objektech. Smlouvou o ubytování poskytuje ubytovatel ubytovací prostor včetně služeb s ubytováním spojených a možnost užívání společných prostor ubytovacího zařízení ubytovanému, který je může využívat za úplat. Poskytování ubytování je vždy za účelem zisku, jedná se tedy o podnikatelskou činnost a pro daňové účely se jedná o stejný příjem jako z podnikatelského nájmu. Z tohoto důvodu v následujícím textu autor pracuje také s pojmem podnikatelský nájem právě pro posouzení rozdílných daňových povinností oproti nájmu obyčejnému.

Pro úplnost je třeba doplnit co je podnikáním a kdo je podnikatel.

Za podnikatele je považován ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.<sup>7</sup>

Poskytovatel ubytování stejně tak jako pronajímatel v rámci podnikatelského nájmu je podnikatel. Jen stěží si lze představit situaci, kdy by někdo poskytoval ubytování velmi nárazově, aniž by chtěl realizovat zisk, avšak i v takovém případě se domnívám, že nahodilost ubytování nebude způsobovat výjimku z povinnosti zdaňovat příjmy z této činnosti.

Jaké jsou však rozdíly mezi podnikatelským a klasickým nájmem a proč je odpověď na tuto otázku důležitá? Je důležitá zejména z toho důvodu, že oba instituty mají různé daňové možnosti a daňové dopady. Podnikatelský nájem je takový nájem, ze kterého plyne pravidelný příjem a důvodem

<sup>6</sup> Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 28. 06. 2005 sp. zn. 33 Odo 652/2005.

<sup>7</sup> Srov. § 420 zákona 89/2012 Sb. NOZ.

pro existenci smluvního vztahu v tomto případě je právě pouze příjem, který takovýto nájem generuje. Jedná se tedy o podnikatelskou aktivitu a takovýto pronajímatel je podnikatelem.

Opakem podnikatelského nájmu je nájem klasický/obyčejný, tedy takový, jehož jediným cílem není vytváření zisku, v podstatě kvůli jeho jedinečnosti, nebo z důvodu, že tento předmět nájmu nebyl pořízován pro budoucí zisky plynoucí z nájmu. Nákup takového předmětu nájmu může být samozřejmě investice volných finančních prostředků nebo ji může „způsobit“ dědictví.

Typickým příkladem podnikatelského nájmu je vlastnictví více bytových jednotek, které jsou pronajímány. Naopak, pokud někdo vlastní jeden nebo dva byty, většinou se o podnikatelský nájem jednat nebude, neboť nebudou splněny podmínky NOZ definující podnikání. Základními předpoklady podnikatelského nájmu jsou dva hlavní znaky, kterými jsou kvantita nemovitých věcí poskytovaných k nájmu a dále nepřetržitá činnost<sup>8</sup> směřující k zisku.

### **Základní charakteristiky běžného nájmu**

- Malý počet nemovitostí věcí ve vlastnictví k pronájmu (typicky jedna nebo dvě nemovité věci).
- Rodinný majetek nebo jen nárazově koupená nemovitá věc jako investice.
- Nikoliv kontinuální základ pronajímání.

### **Charakteristika podnikatelského nájmu**

- Množství; Obvykle více nemovitých věcí ve vlastnictví.
- Systematický nákup nemovitých věcí směřující k jejich většímu počtu v portfoliu.
- Jediným důvodem nákupu nemovitých věcí je jejich pronájem za účelem dosažení zisku.
- Systematický nákup a následný pronájem nemovitých věcí.

## **3 Nájem, ubytování a daň z příjmu**

Pokud se podíváme na oba dva smluvní typy, je jasné, že příjmy jak z nájmu, tak z ubytování podléhají povinnosti daně z příjmu. Pro účely tohoto příspěvku se zabýváme daní z příjmu fyzických osob, neboť v případě

<sup>8</sup> Takovouto činností je zejména kontinuální vyhledávání nemovitých věcí ke koupi a následnému pronájmu za účelem zisku.

daně z příjmu právnických osob není rozdílu mezi smlouvou o ubytování a smlouvou o nájmu z pohledu daňového, obě spadají pod stejný režim daně z příjmu právnických osob.

Je daňový režim obou smluvních typů stejný nebo se v něčem liší? Je evidentní, že příjmy z těchto činností jsou podrobeny zákonu 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů („ZoDp“), ve kterém je § 9, který upravuje příjmy z nájmu a je tedy jasné, že příjmy plynoucí z nájmu jsou samostatně upraveným příjmem podle tohoto zákona, na rozdíl od příjmů z ubytovací činnosti (nebo z podnikatelského nájmu), který bude spadat pod § 7, tedy příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Pod § 7 spadá také příjem z nájmu, pokud se jedná o nemovitosti zapsané v obchodním majetku vedených v účetnictví nebo daňové evidenci. To znamená, že příjmy z nájmu jsou specifickými příjmy fyzických osob, avšak nikoliv v rámci podnikání. A to je také důležitý rozdíl mezi příjmy z ubytování a příjmy z nájmu, tedy že pro účely zákona o dani z příjmu je ubytovací činnost podnikání, kdežto klasický nájem nikoliv.

V čem je však pro praxi hlavní rozdíl při použití § 7 a § 9 ZoDp? Bezpochyby hlavním praktickým rozdílem je nutnost hradit sociální a zdravotní pojištění, pokud se jedná o použití § 7, tedy z ubytovací činnosti anebo nájmu nemovitosti zařazené v obchodním majetku, a tedy čistý příjem je nižší. V obou případech je zde možnost uplatnit paušální výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů plynoucích z nájmu nemovitosti, resp. příjmu z ubytovací činnosti procentem z příjmů. Paušální výdaje z nájmu jsou ve výši 30 % ve výši příjmů maximálně do výše 600.000 Kč. Každý si může vybrat, zda uplatní výdaje paušální nebo skutečně vynaložené.

Pokud se daňový poplatník rozhodne uplatňovat skutečné výdaje, bude se potýkat s náročnější administrativou.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Evidenci příjmů a výdajů, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud je vytvářena, evidenci o pohledávkách a závazcích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu, a mzdové listy, pokud jsou mzdy vypláceny. Oproti tomu v případě využití možnosti paušálních výdajů je nutno vést „pouze“ evidenci o příjmech a pohledávkách souvisejících s pronájmem.

V souvislosti s daní z příjmu z nájmu bych ještě rád poukázal na zajímavý judikát Nejvyššího správního soudu ČR k daňovým důsledkům neplatnosti nájemní smlouvy.<sup>10</sup>

Tento judikát zdůrazňuje, že pro daňové účely v rámci veřejnoprávního vztahu daňového subjektu a správce daně je důležitý faktický stav oproti soukromoprávnímu vztahu více daňových subjektů, nebo daňového subjektu se třetí osobou. Tento judikát říká, že pokud daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů, jež lze pro daňové účely podřadit pod příjmy z pronájmu, a na druhé straně uplatnily daňově uznatelné náklady, nereflktují na soukromoprávní důsledky neplatnosti smlouvy, tj. jednají tak, jako by tato smlouva byla bezvadná, pak neplatnost smlouvy nemá na zdanitelnost dosažených příjmů a daňovou uznatelnost uplatněných nákladů žádný vliv.<sup>11</sup>

Je jasné, že ustanovení o nájmu bytu jsou kogentními speciálními ustanoveními NOZ a z toho důvodu je třeba z takového faktu vycházet. Z výše uvedeného vyplývá, že smlouvu o ubytování může majitel nemovité věci využít vždy, avšak nájemní smlouvu pouze u dlouhodobého nájmu bytu/ domu, tedy nikoliv krátkodobého nebo přechodného bydlení. Nevýhodou smlouvy o ubytování oproti nájemní smlouvě je o něco vyšší daňová zátěž majitele. Na druhou stranu daleko větší ochranu poskytuje zákon nájemcům a je tedy jasné, že ti, co mají zájem o bydlení vždy raději využijí tento smluvní typ, pokud je to možné.

#### 4 Airbnb a daň z příjmu

Airbnb je důvěryhodná komunita jistého internetového tržiště pro lidi za účelem hledání, objevení, a rezervování ubytování po celém světě – online nebo prostřednictvím mobilního telefonu. Zda byt na jednu noc, hrad na týden, nebo vila po dobu jednoho měsíce, Airbnb spojuje lidi při unikátních cestovatelských zážitcích, za různou cenu, ve více než 33.000 městech a 192 zemích. A s prvotřídním zákaznickým servisem a rostoucí komunitou

<sup>10</sup> Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 16. 01. 2011 sp. zn. 5 Afs 22/2011-72, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. 03. 2011 sp. zn. 9 Afs 81/2010-180.

<sup>11</sup> Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. 03. 2011 sp. zn. 9 Afs 81/2010-180.

uživatelů, je Airbnb nejjednodušší způsob, jak mohou lidé zpeněžit své místo doma navíc a předvést ho publiku milionů lidí.<sup>12</sup>

Toto specifické tržiště k poskytování bydlení je velmi populární formou poskytování ubytování a tvoří zájmapředmět zkoumání v souvislosti s daní z příjmu. Otázkou je, zda příjem z poskytnutí ubytování prostřednictvím Airbnb je předmětem daně a jestli ano, tak zda jako nájem anebo spíše jako ubytování? Hypotézou pro tuto část příspěvku je, že tento příjem je předmětem daně z příjmu pouze pakliže je poskytována možnost ubytování pravidelně tak, jako by se jednalo o krátkodobý nájem nebo ubytování, nikoliv jako u klasického nájmu a tudíž § 9 ZoDp není možné použít.

Problém nastává v případě, když je zde osoba, která poskytuje více než jedno místo k přenocování prostřednictvím Airbnb. Typickým příkladem je někdo, kdo vlastní nebo si pronajímá více bytů pouze za účelem poskytnutí ubytování pro uživatele uživatele Airbnb a to pravidelně. Bez pochyby je zde povinnost k úhradě daně z příjmu, neboť se jedná podnikatelský nájem, či ubytování (které je podnikáním vždy), neboť splňuje veškeré znaky výše uvedené pro podnikatelský nájem. Autor se nedomnívá, že je příliš mnoho takových osob, které skutečně „přiznávají“ příjem z Airbnb a hradí daň z příjmu, ale ti, kteří ano, tak pravděpodobně hledají způsoby, jak použít § 9 ZoDp se všemi daňovými výhodami pro tento způsob příjmu.

Příjmy každého, kdo poskytuje ubytování touto formou mohou být předmětem daně z příjmu. Vzhledem k tomu, že Airbnb je registrováno v USA, zabývá se především daňovými povinnostmi v USA, kdy napomáhá dodržování daňových předpisů a shromažďuje informace o daňových poplatnících. Také v případech, kdy ubytovaný není občanem USA, může Airbnb požadovat jeho osobní informace a údaje. Airbnb vyplácí příjmy jednotlivým poskytovatelům v USA již sražené o daň z příjmu, což ale v jiných zemích zatím nedělá, a tak je tato aktivita přenechána daňovým poplatníkům.

V USA Airbnb sráží 30% z výplat poskytovatelům bydlení v USA, i když nejsou občany USA, pokud tedy nemohou nárokovat daňové zvýhodnění na základě mezinárodních smluv.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> *Airbnb online*. [cit. 20-09-2016]. Dostupné z <<https://www.linkedin.com/company/airbnb/>>.

<sup>13</sup> *Airbnb online*. [cit. 20-09-2016]. Dostupné z <<https://www.airbnb.com/help/article/481/how-do-taxes-work-for-hosts>>.

## 5 Závěr

Tento článek si kladl více cílů. Autor se pokusil porovnat dva různé smluvní typy s ohledem na daňové povinnosti zejména co se daně z příjmů týče. Smlouva o ubytování a nájemní smlouva jsou dva různé smluvní typy, které lze použít v různých případech, ale jsou také případy, kdy je bezpochyby možné použít oba smluvní typy. Obecně lze kontaktovat, že v soukromoprávním vztahu dominuje autonomie vůle smluvních stran, a tak si mohou zvolit smlouvu, kterou považují za vhodnější, avšak vzhledem k existenci jistých kogentních ustanovení, zejména v NOZ v souvislosti s ustanoveními o nájmu bytu autonomie vůle neplatí vez výhrad. Druhým pohledem na věc jsou ale daňové povinnosti, které při využití různých smluvních typů poskytují různou daňovou náročnost.

Hypotézu, která byla na počátku tohoto příspěvku stanovena je možno potvrdit pouze částečně, neboť je možné využít oba smluvní typy na dlouhodobé bydlení, avšak pro krátkodobé bydlení je možné využít jen smlouvu o ubytování, vzhledem k vyloučení použitelnosti ustanovení o nájmu bytu pro krátkodobé bydlení, či rekreaci. Ubytovací smlouva mezi majiteli nemovitých věcí je do jisté míry oblíbenější, neboť ochrana ubytovaného není tak vysoká, jako ochrana nájemce a jednodušeji se takovéto smlouvy ukončují, a to i přes to, že i když jsou smlouvy o ubytování uzavíraný na kratší určitou dobu, bývá nastaveno jejich automatické prodlužování.

Dalším zaměřením tohoto článku bylo posouzení daňových dopadů při využívání systému Airbnb. Původní myšlenkou Airbnb bylo poskytování volného místa na přespání nebo pokoje v rámci bytu, či domu, ve kterém poskytovatel bydlí, avšak v průběhu let se z tohoto způsobu poskytování ubytování stal pro mnohé velmi lukrativní způsob výdělků, zejména v turistických destinacích. Poskytovatel poskytne, ubytovaný zaplatí přes internetový portál a po jeho odjezdu je částka připsána na účet poskytovatele. Oproti klasickému nájmu je u krátkodobého poskytování ubytování obecně vyšší příjem, a tak se stává, že aktivní jedinci prostřednictvím Airbnb podnikají tak, že dělají už jen tuto činnost, kdy se starají o několik bytů, které neustále poskytují k bydlení. Na této činnosti není nic v nepořádku, ale je však třeba, aby byly zajištěny daňové povinnosti všech poskytovatelů, což lze docílit ideálně zapojením provozovatele tohoto serveru tak, aby

prováděl srážky ze všech výplat, které mají poskytovatelé obdržet. To však naráží na problém, jak nakládat s těmi, co poskytují ubytování velmi nárazově a nesplňují tedy výše uvedenou definici podnikatele. Z tohoto pohledu je pak jediná možnost nechat daňové povinnosti na jednotlivých poskytovatelích – poplatnících a kontrolu na orgánech finanční správy vždy individuálně. Bezpochyby ale platí, že každý, kdo poskytuje ubytování prostřednictvím Airbnb pravidelně (byť jen třeba jednou za měsíc) a opakovaně, je povinen tento příjem přiznat a hradit daň z příjmu, a to jako podnikatel, tedy nelze využít § 9 ZoDp.

## Literature

*Airbnb online.* Dostupné z <<https://www.linkedin.com/company/airbnb>>.

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

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 10. 1999, č. j. 2 Cdon 1010/97.

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 28. 06. 2005 sp. zn. 33 Odo 652/2005.

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 5. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2152/2000

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 16. 01. 2011 sp. zn. 5 Afs 22/2011-72, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. 03. 2011 sp. zn. 9 Afs 81/2010-180.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. 03. 2011 sp. zn. 9 Afs 81/2010-180.

Zákon č. 40/1964 Sb. Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

## Contact – e-mail

*Michal.Janovec@law.muni.cz*

# Děti a daň z příjmů fyzických osob

*Monika Ježková*

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

## **Abstract in original language**

Děti jako nositelé specifického statutu vystupují v zákoně o daních z příjmů především ve dvou rovinách, a to jako významné prvky ovlivňující finančně-právní vztahy třetích osob a jako subjekty daně z příjmů. Zatímco první kategorie dětí je poměrně dobře v zákoně upravena a nečiní aplikační problémy, druhá kategorie je opomíjena. Tento článek je zaměřen na kategorii dětí vykonávajících činnost, ze které jim plynou příjmy, které je třeba často zdanit, ale zákon na tuto specifickou kategorii fyzických osob včetně jejich specifických potřeb nepamatuje.

## **Keywords in original language**

Dítě; zákonný zástupce; výdělečná činnost.

## **Abstract**

Children have a specific status and they appear in income tax law especially either as a crucial element affecting financial-law relationships of third parties or as income tax payers. Whilst the former is properly regulated in law and poses few application problems, the latter appears to have been rather neglected. This paper focuses on children that perform gainful activities. Such activities are, needless to say, subject to taxation; yet, there seems to be no solid legal foundation regulating this specific category of natural persons including their specific needs.

## **Keywords**

Child; Legal Guardian; Profitable Activity.

## **1 Úvod**

Tento příspěvek se zabývá zdaňováním dětí mladších patnácti let, které dosáhly příjmů plynoucích jim z výkonu umělecké, kulturní, reklamní nebo



sportovní činnosti. Problematika zdaňování spočívá především ve skutečnosti, že dítě mladší patnácti let není plně svéprávné a nedosáhlo takové rozumové a volní vyspělosti, aby mohlo samo vyplnit a podat daňové přiznání a následně uhradit ve správné výši daň z příjmů fyzických osob. Přidružený problém nastává v případě správného podřazení daných příjmů pod § 6–10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V článku bude rozebráno, jaké problémy s sebou příjmy dětí přináší a jaká jsou možná řešení tohoto konfliktu. V duchu tohoto článku by měl zákonodárce na tuto problematiku pamatovat při současných legislativních pracích nad novým zákonem o daních z příjmů.

## 2 Výdělečná činnost dětí mladších patnácti let

Dítě mladší 15 let může na základě § 121-124 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů vykonávat uměleckou, kulturní, reklamní nebo sportovní činnost. Děti tyto činnosti vykonávají, pokud jsou přiměřené jejich věku, jestliže pro ně nejsou nebezpečné, nebrání jejich vzdělávání a nepoškozují jejich rozvoj. Osoba, pro kterou dítě činnost vykonává, je povinna zajistit dítěti soustavný dohled způsobilou osobou a vhodné podmínky pro činnost včetně zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví. K výkonu činnosti dítěte je třeba povolení, o kterém rozhoduje krajská pobočka Úřadu práce místně příslušná dle trvalého pobytu dítěte, na základě písemné žádosti<sup>1</sup> podané zákonným zástupcem dítěte. Ve vydaném povolení se stanoví rozsah výkonu činnosti, způsob zajištění ochrany zdraví a bezpečnosti i požadavky na zajištění vhodných pracovních podmínek k výkonu dané činnosti. Činnost lze povolit nejdéle na dobu 12 měsíců po sobě jdoucích. O povolení lze nicméně žádat opakovaně, a tím dobu činnosti prodlužovat.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Vzor písemné žádosti lze stáhnout na stránkách Ministerstva práce a sociálních věcí zde: HOLOUBEK, František. Činnost dítěte. *Integrovaný portál Ministerstva práce a sociálních věcí* [online]. Ministerstvo práce a sociálních věcí, publikováno 31. 12. 2008 [cit. 2015-11-20].

<sup>2</sup> BÍČÁKOVÁ, Olga. Výkon umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dítěte. *Práce a mzda*, 2010, č. 5, s. 38–40.

### 3 Daň z příjmů fyzických osob

Vzhledem k tomu, že dítě mladší patnácti let může vykonávat činnost, ze které jí plynou příjmy, budou se tyto příjmy danit podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Správné podřazení příjmů z umělecké, kulturní, reklamní nebo sportovní činnosti pod § 6-10 zákona o daních z příjmů tedy pod příjem ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu nebo ostatních příjmy spadá do oblasti autoaplikace daňových předpisů daňovým poplatníkem. Příjmy dětí mladších patnácti let lze teoreticky podřadit pod čtyři kategorie, přičemž z povahy věci nemohou tyto příjmy spadat do kategorie příjmů z kapitálového majetku či nájmu.

Pro příjem ze závislé činnosti hovoří především skutečnost, že dítě musí mít nad sebou dozor a práci vykonává pro třetí osobu. V § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je stanoveno, že za závislou činnost jsou mimo jiné považovány i plnění v podobně poměru, v němž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. V zákoně o daních z příjmů není jako pro výkon závislé práce stanovena věková hranice, a tak zdanění příjmů u osob mladších 15 let z hlediska daňových předpisů nic nebrání. Myšlenku zdaňování dětí mladších 15 let vykonávajících danou činnost jako zaměstnanců, i když nebyla uzavřena pracovní smlouva či některá z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, dále podporuje skutečnost, že provozovatel činnosti je pro případ náhrady škody způsobené dítěti povinen sjednat pojištění.<sup>3</sup> Osobě, pro kterou dítě pracuje, by na základě podřazení příjmů pod § 6 zákona o daních z příjmů vznikla povinnost odvést jako plátce daně za dítě daň a dítě samo by tak nevyplňovalo a nepodávalo daňové přiznání ani samo daň nehradilo.

Protože dítě může ze zákona vykonávat uměleckou, kulturní, reklamní nebo sportovní činnost pouze pro právnickou nebo fyzickou osobu, která má danou činnost v předmětu své činnosti, nepřípadá do úvahy u dětí mladších 15 let jejich podnikatelská aktivita na poli těchto činností jako u osob zletilých.<sup>4</sup> Navíc by takto malé děti nedostaly ani živnostenské oprávnění.

<sup>3</sup> HOCKO, Michal. Nová právní úprava výkonu umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti dítěte. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2004, roč. 12, č. 4, s. 292–301.

<sup>4</sup> BURDA, Zdeněk. Zdaňování příjmů sportovců. *Práce a mzda*, 2013, roč. 61, č. 3.

Jediná situace, kdy lze příjmy dětí mladších 15 let danit podle § 7 zákona o daních je podle Generálního finančního ředitelství na základě § 7 odst. 2 písm. a) v případě užití nebo poskytnutí autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému. Tato situace nastává při uměleckých výkonech herce, zpěváka, hudebníka či tanečníka dle § 67 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů.<sup>5</sup> V situaci danění podle § 7 zákona o daních z příjmů nastává problém s podáním daňového přiznání a úhradou daně, neboť malé dítě nezvládne s ohledem na svoji rozumovou a volní vyspělost ani jeden z těchto úkonů.

Pokud tedy za dítě nezdaní příjmy osoba, pro kterou činnost vykonává, jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, nebo dítě samo dle § 7 zákona o daních z příjmů jako příjmy z podnikání, přichází již do úvahy pouze zdanění jako ostatní příjmy. Podle § 10 zákona o dani z příjmů se může danit dvěma způsoby. Na základě § 10 odst. 1 písm. a) se daní příjmy z příležitostných činností, dle § 10 odst. 3 písm. a) jsou příjmy do výše 30 000 Kč za zdaňovací období od daně osvobozeny. Jestliže se bude jednat o osvobozené příjmy, nenastává problém s podáváním daňového přiznání a úhradou daně, neboť daňové přiznání se nepodává a žádná daňová povinnost nevzniká. V případě podražení příjmů pod příjmy z příležitostných činností nastává stejně jako v případě zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů opět komplikace s podáním daňového přiznání a úhradou daně.

S případným podáváním daňového přiznání pomáhají dětem ze zákona jejich zákonní zástupci, kteří odevzdají daňové přiznání jménem svého dítěte a podepíší ho jako zástupci dítěte. Tito zákonní zástupci již nicméně nemají zákonnou povinnost za dítě odvádět daň, což představuje závažnou mezeru v zákoně.<sup>6</sup> Problém neuhrazení daně z příjmu dítěte se zřejmě řeší obdobně jako v případech nedoplatků nezletilých na poplatcích za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, a to do 31. 12. 2015. Situaci s úhradou daně v přípa-

<sup>5</sup> KOŘÍNEK, Miloš. Příjem nezletilých dětí. *Daňová online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. Wolters Kluwer, a. s., publikováno 4. 6. 2004 [cit. 2015-11-22].

<sup>6</sup> § 24, 25 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 38 g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

dech dle § 7 a § 10 zákona o daních z příjmů by pomohlo vyřešit přijetí obdobné právní úpravy, jaká je obsažena v § 12 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění od 1. 1. 2016.

#### 4 Problémy v praxi

Na základě zákona o daních z příjmů ani z komentářů k tomuto zákonu jednoznačně nevyplývá jak dané příjmy dětí správně danit (pokud se nejedná o příjmy nižší než 30 000 Kč za zdaňovací období). V této oblasti nastala zřejmě mezera v právu a záleží na libovůli každého správce daně, jaké zdanění považuje za správné. Bylo by žádoucí, aby byla tato problematika upravena přesně v zákoně o daních z příjmů či alespoň Generální finanční ředitelství vydalo pro tyto případy sjednocující daňový pokyn.

Situace je o to závažnější, když na otázku ohledně správného zdanění příjmů dětí mladších 15 let Generální finanční ředitelství dne 31. 8. 2015 odpovědělo: „*v současné době očekáváme stanovisko Ministerstva práce a sociálních věcí, neboť zákon o zaměstnanosti, upravující podmínky pro výkon této činnosti není v naší kompetenci.*“<sup>7</sup> Generální finanční ředitelství tím nepřímou přiznalo, že samo neví, jak se mají dané činnosti správně danit. Ucelenou odpověď vydalo Generální finanční ředitelství dne 8. 10. 2015, kdy uvedlo: „...*Generální finanční ředitelství mělo pochybnost, zda taková činnost (ve smyslu § 121-124 zákona o zaměstnanosti - pozn. autora) nenaplňuje znaky závislé práce, resp., zda nemusí být ze zákona vykonávána v režimu závislé činnosti. Ze stanoviska Ministerstva práce a sociálních věcí, které jsme si vyžádali, vyplývá, že se v těchto případech nejedná o činnost, která by naplňovala znaky závislé práce...*“<sup>8</sup> Ze zpráv Generálního finančního ředitelství nakonec vyplynulo, že Ministerstvo práce a sociálních věcí stanovilo, že obecně je správné zdanění těchto příjmů jako ostatních příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů.

Daňová kontrola správného zdanění příjmů dětí zřejmě nikdy neprobíhá, neboť se do 8. 10. 2015 Generální finanční ředitelství těmito případy nikdy nezabývalo.

<sup>7</sup> Email ze dne 31. 8. 2015.

<sup>8</sup> Email ze dne 8. 10. 2015.

## 5 Závěr

V práci jsem se zabývala problematikou zdanění výdělečné činnosti dětí mladších patnácti let. Jejich příjmy bezpochyby spadají do oblasti daně z příjmů fyzických osob, nicméně podřazení pod příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání či ostatní příjmy je značně problematické. Jisté obtíže daně podřazení činilo i Generálnímu finančnímu ředitelství, které se v první řadě klanělo k danění ve shodě se závislou činností, nicméně své stanovisko pod vlivem Ministerstva práce a sociálních věcí poopravilo na příjmy z podnikání a ostatní příjmy.

Dle mého názoru se nejvhodnější jeví zdanění právě podle § 6 zákona o daních z příjmů, neboť pak nemusí děti vyplňovat a podávat daňové priznání a sami hradit daň. Úhrada daně by ze zákona přešla na osobu, pro niž dítě danou činnost vykonává. Nedocházelo by poté k neuhrazení daně, k problémům s jejím vymáháním a daňovou kontrolou.

### Literature

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-11-25].

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-11-27].

Zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-11-27].

Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-11-18].

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-11-23].

BIČÁKOVÁ, Olga. Výkon umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dítěte. *Práce a mzda*, Praha: Wolters Kluwer, 2010, č. 5, s. 38–40. ISSN 0032-6.

BURDA, Zdeněk. Zdaňování příjmů sportovců. *Práce a mzda*, Praha: Wolters Kluwer, 2013, roč. 61, č. 3. ISSN 0032-6.

HOCKO, Michal. Nová právní úprava výkonu umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti dítěte. *Časopis pro právní vědu a praxi*, Brno: Masarykova univerzita, 2004, roč. 12, č. 4, s. 292–301. ISSN 1210-9126.

HOLOUBEK, František. Činnost dítěte. *Integrovaný portál Ministerstva práce a sociálních věcí* [online]. Ministerstvo práce a sociálních věcí, publikováno 31. 12. 2008 [cit. 2016-11-20]. Dostupné z: [https://portal.mpsv.cz/sz/obcane/cinnost\\_ditete](https://portal.mpsv.cz/sz/obcane/cinnost_ditete)

KOŘÍNEK, Miloš. Příjem nezletilých dětí. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. Wolters Kluwer, a. s., publikováno 4. 6. 2004 [cit. 2016-11-22]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2208v2951-prijem-nezletilych-deti/>

### Contact – e-mail

[321740@mail.muni.cz](mailto:321740@mail.muni.cz)

# Preukazovanie pôvodu majetku a nelegálne príjmy

*Matej Kačaljak*

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta,  
Slovenská republika

## Abstract in original language

Príspevok analyzuje novozavedený inštitút v českom daňovom práve - preukazovanie pôvodu majetku - v kontexte medzinárodných skúseností. Osobitná pozornosť je venovaná vzťahu tohto inštitútu s otázkou zdaňovania príjmov z nelegálnych zdrojov. S ohľadom na niekoľko minulých rozhodnutí súdov v tejto otázke bude vhodné otázku zdanenia príjmov z nelegálnych zdrojov osobitne upraviť v zákone a pripravovaná rekodifikácia sa zdá byť najvhodnejšou príležitosťou.

## Keywords in original language

Daň; daňový únik; net worth metóda; daňové povinnosti.

## Abstract

The contribution analyses new institute in the Czech tax law - proving the source of assets - in the context of international experience. Special focus is put on the relationship of this institute with the issue of taxation of incomes from illegal sources. Taking into account several court decisions in the past on this issue it would seem advisable to address it directly in the legislation and the prepared recodification seems to be the best opportunity.

## Keywords

Tax; Tax Evasion; Tax Compliance; Net Worth.

## 1 Úvod

Na Slovensku bol zákon o preukazovaní pôvodu majetku zavádzaný na dva pokusy, nakoľko prvý zo zákonov z roku 2005 neprešiel testom ústavnosti na Ústavnom súde Slovenskej republiky. Druhý pokus, ktorý

je účinný dodnes bol zverejnený v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 101/2010 Z. z. Niektoré z kľúčových aspektov uvedeného zákona bola vyvrátiteľná domnienka nelegálneho nadobudnutia majetku a sankcia v podobe prepadnutia tej časti majetku, ktorej pôvod nebol preukázaný v prospech štátu. Ku dnešnému dňu bol predmetný zákon využitý minimálne, naposledy v pomerne mediálne exponovanom prípade Bašternák.<sup>1</sup>

Český ekvivalent uvedeného zákona bol prijatý v podobe zákona č. 321/2016 Sb., ktorým sa novelizoval zákon o daniach z príjmov s účinnosťou od prvého dňa druhého kalendárneho mesiaca nasledujúceho po dni jeho vyhlásenia, t.j. od 1. 11. 2016. Predmetom tohto príspevku je analýza niektorých aspektov, na ktorých je zákon postavený.

## 2 Základné nástroje zákona o preukazovaní pôvodu majetku

Zákon, na rozdiel od slovenského prístupu nezakladá domnienku pôvodu majetku z nelegálnych zdrojov, zakladá len domnienku zdaniteľného príjmu. Následkom je potom dodatočné zdanenie takéhoto príjmu.

Sankciou v prípade nepreukázania pôvodu majetku je dodatočné zdanenie príjmu zisteného prostredníctvom pomôcok zvláštnym spôsobom a dorubenie penále vo výške 50% z dorubenej dane, prípadne 100% ak neposkytnutie súčinnosti poplatníka závažne sťažilo alebo bránilo stanoveniu dane. Napriek tomu, že sankcia je pomerne vysoká (viď ďalej), nepredstavuje ekvivalent prepadnutia majetku a teda sa zdá menej pravdepodobné, že by uvedená úprava mohla byť podrobená testu konformity s ústavným právom vlastniť majetok.

Napokon, podstatným procesným aspektom je uplatnenie metódy „net-worth“, resp. metódy čistého prírastku majetku, na stanovenie výšky príjmu, ktorý podlieha dodatočnému zdaneniu.

## 3 Metóda čistého prírastku majetku

Metóda čistého prírastku majetku je vo viacerých jurisdikciách<sup>2</sup> uplatňovaná na odhaľovanie nielen daňových trestných činov a je jej venovaná

<sup>1</sup> DENNÍK N (2017).

<sup>2</sup> Napr. USA, kde sú verejne dostupné aj manuály na jej uplatnenie tak daňovou správou (Internal Revenue Service, IRS (2016)) ako aj orgánmi činnými v trestnom konaní (US Department of Justice (2016)), prípadne Juhoafrická republika (BOTHA (2009)).



pozornosť aj v rámci vedeckých prác venovaných ekonomickej kriminalite<sup>3</sup>. V USA začala byť uplatňovaná v 50. rokoch 20. storočia a priestor jej širokému uplatneniu otvorilo rozhodnutie Najvyššieho súdu USA *Holland v. United State*.<sup>4</sup> Bola pôvodne uplatňovaná voči daňovníkom, ktorých príjmy pochádzali z ilegálnych aktivít, v súčasnosti sa bežne používa ak metóda na preukázanie skrátenia dane v prípadoch, kde priame dôkazy nepostačujú na odsúdenie páchatel'a.<sup>5</sup>

Zjednodušene metóda pozostáva z nasledovných krokov:<sup>6</sup>

1. Zistenie všetkého majetku a záväzkov daňovníka na začiatku a na konci sledovaného zdaňovacieho obdobia;
2. Výpočet čistej hodnoty majetku odpočítaním záväzkov od hodnoty majetku;
3. Uplatnenie rovnakého postupu na zdaňovacie obdobia nasledujúce/predchádzajúce sledovanému obdobiu na zistenie nárastu/poklesu čistej hodnoty majetku;
4. Pripočítanie všetkých položiek, ktoré v zmysle daňového práva nie je možné odpočítať od základu dane;
5. Odpočítanie všetkých príjmov, ktoré nepodliehajú dani z príjmov; a
6. Porovnanie (zistenie rozdielu) oproti základu dane priznanému v daňovom priznaní daňovníka za sledované obdobie.

S výnimkou kroku 1 ide o pomerne jednoduchý postup mechanických úkonov. Zisťovanie majetku daňovníka je však proces, ktorému je potrebné venovať maximálnu pozornosť a v ideálnom prípade sa vždy postupuje podľa detailného plánu krokov, aby nedošlo k opomenutiu nejakého úkonu (a teda určitej zložky majetku).

Najčastejšími formami obrany zo strany daňovníkov pri uplatnení metódy čistého prírastku majetku sú:<sup>7</sup>

- a) tzv. „cash hoarding“, t.j. argumentácia, že daňovník disponoval priamo hotovosťou, ktorá nebola uložená v banke a teda majetok nadobudol

<sup>3</sup> BOTHA (2009).

<sup>4</sup> US Supreme Court (*Holland*).

<sup>5</sup> KNIGHT (1992).

<sup>6</sup> *Ibid.*

<sup>7</sup> *Ibid.*

za túto hotovosť, resp. disponoval majetkom, ktorého síce bol ekonomickým vlastníkom, ale právne vlastníctvo bolo na tretiu osobu a predajom tohto majetku získal dodatočné zdroje; alebo

- b) správca dane opomenul iné príjmy, ktoré nepodliehajú dani a preto ich nebolo potrebné zahrnúť do základu dane.

Český zákon o preukazovaní pôvodu majetku výslovne stanovuje, že „*při odhade výšky příjmů podľa odseku 1 vychádza správca dane najmä z*

- a) *informácií, z ktorých priamo i nepriamo vyplýva, že príjmy poplatníka nezodpovedajú nárastu jeho majetku, spotrebe alebo inému indikátoru,*
- b) *ekonomických ukazovateľov,*
- c) *porovnaní z porovnateľnými poplatníkmi,*
- d) *obvyklej hodnoty porovnateľného majetku, spotreby alebo iného indikátora,*
- e) *pohybov a zostatkov na účtoch,*
- f) *vyhlásenia o majetku.*“

Problém s potenciálnou obranou tzv. „cash hoarding“ český zákonodarca do istej miery vyriešil zakotvením predpokladu, že „*pokiaľ pri stanovení dane podľa pomôcok zvláštnym spôsobom nie je možné určiť, do ktorého zdaňovacieho obdobia príjmy spadajú, hľadí sa na ne, akoby vznikli v poslednom zdaňovacom období, za ktoré už je možné stanoviť daň.*“

Problematickejšie je riešenie otázky prípadného uplatnenia obrany, že dané príjmy nepodliehajú dani, osobitne vo vzťahu k príjmom z nelegálnych zdrojov.

#### 4 Príjmy z nelegálnych zdrojov

Problematickým aspektom aj českej úpravy môže byť pomerne prekvapivá rozhodovacia činnosť českých aj slovenských súdov vo vzťahu k zdaňovaniu príjmov pochádzajúcich z nelegálnych zdrojov. Napriek tomu, že sa vo viacerých aspektoch argumentácia súdov nezdá konzistentná (sčasti aj z dôvodu, že primárne uvedenú agendu riešili trestné súdy) 8, nie je možné vylúčiť, že sa na ich rozhodnutia bude poplatník odvolávať vo vzťahu k aplikácii zákona o preukazovaní pôvodu majetku.

8 KACALJAK, M. (2016).

S použitím príkladu Írska, kde sa spočiatku tiež súdy priklonili k záveru, že príjmy z trestnej činnosti nepodliehajú dani sa zdá ako najvodnejší prístup výslovne uviesť do zákona, že legálny pôvod príjmu nie je pre jeho zdanenie rozhodujúci.<sup>9</sup>

Zaujímavým aspektom v kontexte zákona o preukazovaní pôvodu majetku je, že sa zdá, že zatiaľ čo v iných jurisdikciách boli nástroje daňového práva používané na odsúdenie páchatel'ov trestnej činnosti nepriamo tam, kde im túto trestnú činnosť nebolo možné dokázať.<sup>10</sup> V uvedenom kontexte však sa zdá, že uplatnená sankcia podľa zákona o preukazovaní pôvodu majetku s uplatnením Engelových kritérií bude vylučovať akékoľvek uplatnenie trestných sankcií s odkazom na princíp *ne bis in idem*.<sup>11</sup>

## 5 Záver

Zdá sa, že český zákon o preukazovaní pôvodu majetku môže mať výraznejší potenciál pre uplatnenie, než jeho slovenský ekvivalent. Najvýznamnejšou jeho konštrukčnou časťou je uplatnenie metódy čistého prírastku majetku, ktorá je vo viacerých jurisdikciách používaná ako štandardná metóda pri zisťovaní základu dane. Zdá sa teda vhodné *de lege ferenda* predmetnú metódu zakomponovať do daňového práva ako štandardnú metódu v rámci zisťovania dane podľa pomôcok. Pre adresovanie potenciálneho problému spočívajúceho v obrane daňovníka nelegálnym pôvodom príjmov by bolo *de lege ferenda* vhodné výslovne uviesť, že legálnosť zdroja príjmu nie je rozhodná pre zdanenie príjmu. Napokon, bolo by vhodné prehodnotiť uplatnenie osobitnej sankcie, ktorá môže v určitých prípadoch znemožniť uplatnenie nástrojov trestného práva (obdobne ako v prípade Al Caponeho).

## Literature

BOTHA, A. E. *The Net Worth method as technique to quantify income during investigation of financial crime*. PhD Thesis.

CAMPBELL, L. *Organised crime and the law: a comparative analysis*. Bloomsbury Publishing, 2013.

<sup>9</sup> CAMPBELL, L. (2013).

<sup>10</sup> KACALJAK, M. (2015).

<sup>11</sup> RADVAN, SCHWEIGL. (2016).

- DENNÍK N. *Bašternák nevie vysvetliť milióny v hotovosti, polícia naňbo ide zákonom o pôvode majetku*. [Online], <https://dennikn.sk/595641/basternak-nevie-vysvetlit-miliony-v-hotovosti-policia-nanho-ide-zakonom-o-povode-majetku/>, 15. 1. 2017.
- IRS. *Internal Revenue Manual, 9. 5. 9.5 Net Worth Method of Proof*. [Online], [https://www.irs.gov/irm/part9/irm\\_09-005-009.html](https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-005-009.html), 27. 11. 2016.
- KACALJAK, M. Tackling Illegal Activities Through Tax Law—Al Capone Case Study. *Law and Economics Review*, DANUBE, 2015, 6(1), s. 47-56.
- KACALJAK, M. Zdaňovanie príjmov z trestnej činnosti. *Trestnéprávní revue*, roč. 15, č. 10 (2016), s. 231–237.
- KNIGHT, R. A., KNIGHT, L. G. Criminal Tax Fraud: An Analytical Review. *Mo. L. Rev.*, 1992, 57, s. 175.
- RADVAN, Michal, SCHWEIGL, Johan. Penalties in Tax Law in Light of the Principle Ne Bis in Idem. In: ETEL, L., POPLAWSKI, M. *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. 1. vyd. Bialystok: Temida2, 2016, s. 399–410. ISBN 978-83-62813-88-9.
- US Department of Justice. *Criminal Tax Manual, 31.00 Net Worth*. [Online], <http://www.justice.gov/sites/default/files/tax/legacy/2012/12/05/CTM%20Chapter%2031.pdf>, 27. 11. 2016
- US Supreme Court (Holland). *Rozhodnutie Holland v. United States (348 US 121)*.

### Contact – e-mail

*Matej.Kacaljak@flaw.uniba.sk*

# Výdaje vynaložené na příjmy plynoucí ze závislé činnosti

*Michael Kobajda, Tomáš Sejkora*

Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

Cílem tohoto příspěvku je provést analýzu možnosti uplatňování výdajů, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze závislé činnosti. Jakkoliv je podle současného pozitivního práva v procesu určení dílčího základu daně obecně vyloučeno uplatňovat vůči příjmům ze závislé činnosti výdaje, již několikrát v recentní minulosti se objevily relevantní úvahy o možnosti připuštění uplatnění výdajů i u tohoto druhu příjmů, a to například formou výdajových paušálů zaměstnanců.

## **Keywords in original language**

Výdajový paušál; zaměstnanec; daň z příjmů fyzických osob.

## **Abstract**

The aim of this paper is to perform analysis if it is possible to apply the tax expenditures in the case of the income reached by dependent activity (employment). The application of the expenditures in the case of such income is not permitted pursuant to the positive law but the relevant thoughts about permission of the possibility to apply the tax expenditures in the case of the income reached by dependent activity appeared in the recent last years. The most interesting discussed form concerning the application of this expenditures was in the flat rate amount.

## **Keywords**

Flat Rate Expenditures; Employees; Personal Income Tax.

## **1 Úvod**

Mezi legislativní plány Ministerstva financí ČR patří mimo jiné práce na novém zákoně o daních z příjmů, jehož přípravy již byly zahájeny a jehož

dokončení se očekává dle mediálních zpráv v září 2017.<sup>1</sup> V souvislosti s touto legislativní změnou opětovně vyvstávají otázky spravedlivého uspořádání daňověprávních vztahů mezi jednotlivými skupinami poplatníků týkajících se daní z příjmů, a přitom efektivního zajištění výnosů těchto daní. Takovou otázkou je pak mimo jiné vypořádání se s výdaji daňových poplatníků souvisejících s výkonem jejich závislé činnosti, pokud takové výdaje bude možné označit za výdaje na dosažení, zajištění a udržení jejich příjmu.

Myšlenka zohlednit výdaje i v rámci závislé činnosti se přitom opírá o základní princip určení základu daně z příjmů fyzických osob, neboť základem daně z příjmů fyzických osob je v obecné rovině částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, přičemž příslušná ustanovení o jednotlivých dílčích základech daně z příjmů fyzických osob obsahují odchylky od tohoto základního pravidla.<sup>2</sup> K řešení této otázky se přitom naskýtá několik možností, které mohou být inspirovány určením výdajů u samostatné činnosti podle ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Možností je rovněž setrvat na stávajícím režimu, kdy ke zohlednění výdajů zaměstnanců *stricto sensu* nedochází.

Myšlenka zaměstnaneckých paušálů není v českém prostředí nová, například 18. 3. 2011 ji na tiskové konferenci<sup>3</sup> přednesl i tehdejší ministr financí Miroslav Kalousek, když navrhoval zaměstnanecký paušál ve výši 250 Kč měsíčně v podobě slevy na dani, jak bude pojednání níže. V představené podobě se však nejednalo primárně o paušální zohlednění výdajů, ale o paušalizaci tzv. zaměstnaneckých benefitů, jejichž nejčastější formou jsou stravenky použitelné nejen na zaplacení teplého stravování, ale také na zakoupení potravin, dále pak příspěvky na životní pojištění nebo penzijní finanční produkty, poskytnutí dopravy v prostředcích zaměstnavatele zdarma, poskytnutí firemního automobilu i k soukromým účelům atd. Bylo by tedy nesprávné tehdy navrhovaný paušál označovat za paušál výdajový.

<sup>1</sup> VLKOVÁ, Jitka. Ministerstvo financí přepisuje daňový zákon, návrh zveřejní před volbami. *Idnes.cz* [online]. 2016, [cit. 7. 1. 2017]. Dostupné z: [http://ekonomika.idnes.cz/dan-z-prijmu-zakon-ministerstvo-financi-navrh-f4u-/ekonomika.aspx?c=A160408\\_212058\\_ekonomika\\_ane](http://ekonomika.idnes.cz/dan-z-prijmu-zakon-ministerstvo-financi-navrh-f4u-/ekonomika.aspx?c=A160408_212058_ekonomika_ane)

<sup>2</sup> Srovnej ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>3</sup> Reforma přímých daní a odvodu. *Mfcr.cz* [online]. [cit. 24. 12. 2016]. Dostupné z: <http://media.mfcr.cz/accordent/reforma/#>

Stejně tak jako zaměstnanec benefitů je nutno od výdajů zaměstnance a jejich náhrad odlišit náhrady poskytované zaměstnancům podle soukromoprávních předpisů, a to za výdaje učiněné zaměstnancem ve prospěch nebo jménem zaměstnavatele (náhrady za uskutečněné pracovní cesty, náhrady za pracovní nástroje zaměstnanců užívané v zaměstnání atp.)

V tomto příspěvku tak bude pozornost věnována možnosti existence skutečného paušálního výdaje, který by poplatníkům daně z příjmů ze závislé činnosti umožnil zohlednit jejich výdaje spojené s výkonem závislé činnosti, a to administrativně jednoduchým způsobem, neboť se jedná nejen o možnost zvažovanou v nedávných letech na území České republiky, ale také o institut, se kterým se lze setkat i v rámci jurisdikcí některých členských států Evropské unie. Zaměstnanec výdajový paušál by navíc mohl být racionální alternativou například k aktuálně existující sociální dávce na dojíždění do zaměstnání<sup>4</sup>.

## 2 Paušální výdaje podnikatelů

Jak již bylo naznačeno výše, inspirací pro daňové zohlednění výdajů zaměstnanců<sup>5</sup> může být právní regulace výdajů u fyzických osob s příjmy ze samostatné činnosti. Zákon o daních z příjmů ponechává poplatníkům daně z příjmů podle ustanovení § 7 tohoto zákona na jejich volbě, zdali uplatní skutečně dosahované výdaje<sup>6</sup>, anebo se rozhodnou pro administrativně jednodušší variantu uplatnění daňových výdajů v paušální výši podle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, avšak za současné aplikaci určitých restriktivních opatření v případě snížení jejich daňové povinnosti prostřednictvím dalších institutů jako jsou daňová zvýhodnění apod.<sup>7</sup> Uplatnění výdajů v paušální výši je přitom založeno na třech pravidlech.

<sup>4</sup> Tento text byl jeho autory zpracován v rámci programu “PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání” realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy a v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Finance a informační technologie jako hybatelé právní regulace v zemích Evropské unie a jejich trestněprávní aspekty“ realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

<sup>5</sup> Pro zjednodušení autoři budou nadále používat pojem „zaměstnanec“ pro všechny poplatníky mající příjem ze závislé činnosti, neboť zaměstnanci jsou jejich většinovým příkladem.

<sup>6</sup> Podle ustanovení § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

<sup>7</sup> Příkladem může být omezení podle ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů.

Podle prvního pravidla je v diskreci samotného poplatníka, aby si zvolil, zdali uplatní skutečné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze samostatné činnosti, anebo výdaje v paušální výši.<sup>8</sup> Tímto pravidlem je tak pouze konkrétně vyjádřena odpovědnost daňového subjektu za správné vyčíslení své daňové povinnosti a uvedení předepsaných údajů a okolností rozhodných pro vyměření daně v rámci svého daňového tvrzení.<sup>9</sup> Je to právě jedině poplatník, kdo je oprávněn určit, za jakých okolností se mu vyplatí uplatnit výdaje v paušální výši, když tyto okolnosti nemusí být vždy ani ekonomického charakteru.<sup>10</sup> Způsob určení výdajů však již nelze podle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů zpětně měnit, volba způsobu určení je proto vždy pro příslušné zdaňovací období konečná. V případě podání např. dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob je poplatník povinen určit pouze jeden způsob uplatňování daňově uznatelných výdajů<sup>11</sup>, což však neznamená, že by v rámci dodatečného přiznání nemohl učinit volbu novou, a to z důvodu zohlednění nových skutečností.<sup>12</sup>

Druhým pravidlem je, že výdajový paušál v sobě zahrnuje veškeré výdaje, které může v daném zdaňovacím období poplatník daňově uznat.<sup>13</sup> Z tohoto pohledu je nezbytné shledat jako nevyhovující jazykové vyjádření ustanovení § 7 odst. 8 zákona o daních z příjmů, které užívá vyvratitelnou právní domněnku „*má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů ze samostatné činnosti*“. *Argumentum ad absurdum* by tak bylo možné dojít k závěru, že poplatník je v případě prokázání skutečnosti, že v rámci výdajového paušálu neuplatnil veškeré daňově uznatelné výdaje, oprávněn uplatnit rovněž výdaje skutečné, které v rámci výdajového paušálu neuplatnil, např. z důvodu objektivních skutečností.<sup>14</sup> Tento postup

<sup>8</sup> PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2015*. Praha: Anag, spol. s r. o., 2015, s. 170. ISBN 978-80-7263-943-4.

<sup>9</sup> Srovnej ustanovení § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>10</sup> Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 22. listopadu 2010, č. j. 8 Afs 10/2010-97.

<sup>11</sup> MACHÁČEK, Ivan. *Daně z příjmů fyzických osob 2010. Praktická pomůcka k daňové optimalizaci*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 21. ISBN 978-80-7400-188-8.

<sup>12</sup> Srovnej usnesení Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12. února 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 – 59.

<sup>13</sup> MARKOVÁ, Hana. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 308. ISBN 80-7179-474-0.

<sup>14</sup> Takovou skutečností může být např. pozdější zjištění daňově uznatelného výdaje po podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob.



by však vedl k potření samotného principu existence možnosti uplatnit daňově uznatelné výdaje v paušální výši, proto je nezbytné trvat na účelovém výkladu tohoto ustanovení. Přesto by však bylo vhodnější použít pro příště v takovém ustanovení právní fikce, anebo alespoň nevyvratitelné právní domněnky.

Posledním aktuálním (a jako posledně zavedeným) pravidlem je skutečnost, že tento výdajový paušál je limitován. Limitace přitom spočívá ve stanovení absolutní částky, kterou daňově uznatelné výdaje paušálně určené nesmí překročit.<sup>15</sup> Tato limitace je však diferencovaná pro jednotlivé typy samostatné činnosti, tudíž pro každý druh podnikání se aplikuje výše a limit paušálních výdajů zvláště, na což je třeba pomatovat zejména při souběhu příjmů patřících do různých skupin druhů samostatné činnosti.<sup>16</sup>

Tato tři pravidla mohou sloužit pro tvorbu návrhu výdajového paušálu pro určení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Vzhledem k tomu, že současná právní úprava u příjmů ze závislé činnosti neumožňuje zohlednění jakýchkoliv výdajů, uplatnění prvního pravidla by tak znamenalo jen možnost zaměstnance buď neuplatnit žádný výdaj související s jeho závislou činností, nebo uplatnit právě výdajový paušál. Logickým výsledkem tedy bude situace, že zaměstnanec paušál uplatní vždy. Druhé pravidlo by pak bylo plně naplněno, neboť výdajový paušál by zahrnoval veškeré se závislou činností související výdaje. Logickou součástí výdajového paušálu by pak byla jeho limitace, když konkrétní výši paušálu by určoval zákon, popřípadě v diferencované výši podle zákonem daných podmínek.

### **3 Paušální výdaje zaměstnanců z recentní historické perspektivy**

Návrh ministra financí Kalouska z roku 2011 na zavedení zaměstnaneckého paušálu nebyl prvním návrhem zvažujícím zohledněním nerovnosti mezi poplatníky s příjmy ze závislé činnosti a poplatníky s příjmy ze samostatné činnosti, a to jak u výdajů, tak u jiných než přímých příjmů.

<sup>15</sup> Srovnej omezení u jednotlivých typů podnikatelské činnosti dle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

<sup>16</sup> PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2015*. Praha: Anag, spol. s r. o., 2015, s. 171. ISBN 978-80-7263-943-4.

V roce 2009 vznikla na Ministerstvu financí ČR pracovní skupina pro přípravu nového zákona o daních z příjmů pod vedením Petera Chrenka, tehdejšího náměstka odpovědného mimo jiné za daňovou legislativu. V tehdy připravovaném návrhu se skutečně objevil text ustanovení upravující paušální zohlednění výdajů souvisejících se závislou činností. Text tohoto ustanovení zněl: „(1) *Dílkím základem daně ze závislé činnosti jsou příjmy ze závislé činnosti snížené o částku určenou na částečnou úhradu výdajů poplatníka spojených s výkonem závislé činnosti ve výši xx %* (dále jen „paušální náhrada“), vypočtenou z úhrnu ročních příjmů ze závislé činnosti.; (2) Dílčí základ daně ze závislé činnosti lze snížit nejvýše o paušální náhradu ve výši xx Kč.“

Tento návrh byl skutečným výdajovým paušálem zaměstnanců, když by bylo možno snížit dílčí základ u příjmů zaměstnance o konkrétní částku (v návrhu její konkrétní výše obsažena nebyla). Vzhledem k tomu, že tento návrh nedošel do fáze legislativního procesu, nebyla připravena ani důvodová zpráva, která by ozřejmila, které skutečné výdaje by měly být primárně zohledněny v takovémto paušálu.

V roce 2011 ministrem financí Kalouskem zveřejněný záměr na zavedení zaměstnaneckého paušálu měl odlišný cíl i filozofii. Návrh spočíval v odpočtu 250 Kč za každý kalendářní měsíc od výsledné daňové povinnosti, resp. od zálohy na daň, v souhrnu tak nejvýše 3.000 Kč za zdaňovací období. Zaměstnanecký paušál však neměl primárně zohledňovat výdaje zaměstnanců, ale být náhradou za některé, nicméně konkrétně nevymezené benefity zaměstnanců.

Nejčastější formou aktuálních zaměstnaneckých benefitů jsou stravenky použitelné nejen na zaplacení teplého stravování, ale také na zakoupení potravin, dále pak příspěvky na životní pojištění nebo penzijní finanční produkty, poskytnutí dopravy v prostředcích zaměstnavatele zdarma, poskytnutí firemního automobilu i k soukromým účelům atd. Tyto benefity jsou zaměstnavateli poskytovány dle jejich uvážení, respektive dle závazků vycházejících z kolektivního vyjednávání reprezentantů zaměstnanců.

Proti návrhu ministra Kalouska se však vzedmula poměrně velká vlna odporu, zejména vycházející od podnikatelských skupin poskytujících stravovací poukázky. K této věci byl proveden i průzkum veřejného mínění spočívající v otázce, zda by zaměstnanci považovali zaměstnanecký bonus ve výši 3000 Kč za dostatečný ekvivalent právě ke stravovacím poukázkám. Většina

respondentů samozřejmě odpověděla, že je to neodpovídající částka<sup>17</sup>. Dále pak odpor směřoval z řad provozovatelů restauračních zařízení, když podle tehdejších odhadů<sup>18</sup> by zrušení stravovacích poukázek znamenalo ztrátu na tržbách za restaurační služby v roční výši 6 mld. Kč. Další odpor proti tomuto záměru vzešel od zástupců zaměstnanců požívajících výhod režijních jízdének.

Návrh ministra Kalouska se nikdy nedostal do podoby účinného ustanovení zákona. Ministerstvo při prosazování této představy narazilo na markantní odpor. Je nutno však uzavřít, že tento návrh s paušálním zohledněním výdajů zaměstnanců souvisel jen minoritně.

#### 4 Zohlednění výdajů zaměstnanců sociální dávkou

Pravděpodobně nejpodstatnějším nákladem souvisejícím s výkonem závislé činnosti je náklad na dopravu do zaměstnání. Náklady na dopravu jsou v současné době také častým důvodem nízké mobility zaměstnanců. Z tohoto důvodu byl zaveden v rámci aktivní politiky zaměstnanosti příspěvek na dojíždění za prací, který byl do listopadu 2016 zaveden jen v podobě pilotního projektu v pěti krajích, od 1. 11. 2016 pak pro celou Českou republiku. Příspěvek má pokrýt různé náklady související se zaměstnáním v jiné obci, než je bydliště zaměstnavatele (Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR uvádí vedle nákladů na jízdné nebo pohonné hmoty také náklady na ubytování nebo hlídání dětí).

Výše příspěvku je diferencována podle vzdálenosti mezi obcí bydliště zaměstnance a obcí výkonu závislé činnosti, když činí nejméně 1000 Kč a nejvýše 3500 Kč (při vzdálenosti vyšší než 50 km) měsíčně. Tento příspěvek však nemohou čerpat všichni zaměstnanci, ale jen osoby, které byly v evidenci uchazečů o zaměstnání Úřadu práce ČR a byly nově zaměstnány s délkou pracovního poměru minimálně na 6 měsíců, nejlépe na dobu neurčitou.

<sup>17</sup> Zaměstnanci: Případné nahrazení příspěvku na. *Factum.cz* [online]. [cit. 24. 12. 2016]. Dostupná z: <http://www.factum.cz/aktuality/aktualita/zamestnanci-pripadne-nahrazeni-pripravek-na-stravovani-zamestnaneckym-pausalem-neni-vitano>

<sup>18</sup> MEDEK, Tomáš. Konec zvýhodnění stravenek by znamenal nejen restaurace. *Rozhlas.cz* [online]. [cit. 24. 12. 2016]. Dostupná z: [http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/\\_zprava/konec-zvyhodneni-stravenek-by-poznamenal-restaurace—871448?print=1](http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/_zprava/konec-zvyhodneni-stravenek-by-poznamenal-restaurace—871448?print=1)

Příspěvek lze vyplácet nejdéle 12 měsíců. Nově také bylo možno poskytnout jednorázový příspěvek na přestěhování zájemce o práci do jiné obce, a to až do výše 50.000 Kč<sup>19</sup>.

Náklady na dopravu do zaměstnání jsou jistě nejpodstatnějšími náklady zaměstnanců, vedle toho pak mohou být relevantními také náklady na odívání, nicméně pokud jsou pro výkon zaměstnání potřebné zvláštní oděvy jako ochranné pracovní pomůcky, bývají zaměstnancům mnohdy poskytovány zaměstnavatelem. V případě, že by byl zaveden zaměstnanecký výdajový paušál, velmi pravděpodobně by proto prioritně zohledňoval zejména náklady na dopravu.

Pakliže veřejná správa akceptuje výši měsíčního nákladu na dojíždění do zaměstnání do vzdálenosti nejméně 50 km částku 3.500 Kč pro účely sociálního příspěvku, bylo by možno kalkulovat s obdobnou částkou na stejný účel v oblasti daňového práva. Také diferenciací podle vzdálenosti mezi obcí bydliště zaměstnance a obcí výkonu zaměstnání je jistě relevantní kritérium a mohlo by být použito také v daňové legislativě. Skutečná výše měsíčního paušálu by samozřejmě byla otázkou rozpočtových možností státu, těžko očekávat, že by to ve vyjádření čistého příjmu byla částka ekvivalentní s uvedeným sociálním příspěvkem, jakkoliv by mezi těmito hodnotami racionálně rozdíl být neměl.

## 5 Výdaje zaměstnanců a inspirace zahraničím

Základními důvody pro zohlednění výdajů souvisejících se zaměstnáním může být jednak podpora mobility jednotlivých zaměstnanců, kteří mohou formou uplatnění výdajů na dojíždění do zaměstnání zvýšit radius, v němž se nachází místo výkonu zaměstnání<sup>20</sup>, jak je uvedeno i výše, anebo narovnání konkurenčního prostředí mezi poplatníky s příjmy ze samostatné a ze závislé činnosti. Výkon samostatné činnosti je víceméně spjat s určitou svobodou ponížít svůj hrubý příjem téměř o jakýkoliv výdaj související s výkonem

<sup>19</sup> O příspěvek na dojíždění za práci mohou žádat lidé z celé republiky. *Mpsv.cz* [online]. 2016, [cit. 24. 12. 2016]. Dostupná z: [https://portal.mpsv.cz/upcr/media/tz/2016/11/2016\\_11\\_01\\_tz\\_prispevek\\_na\\_dojizdeni.pdf](https://portal.mpsv.cz/upcr/media/tz/2016/11/2016_11_01_tz_prispevek_na_dojizdeni.pdf)

<sup>20</sup> TARANDA, Petr. Zaměstnanecký výdajový paušál – pojem dosud neznámý? *Daně a právo v praxi* [online]. 2009, roč. 15, č. 2, [cit. 8. 1. 2017]. ISSN 1211-7293. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4671v6654-zamestnanecky-vydajovy-pausal-pojem-dosud-neznamy/>.

činnosti takového poplatníka, kdežto u zaměstnance nikoliv, proto určité jurisdikce zavádí uznatelnost daňových výdajů zaměstnanců, aby tento rozdíl kompenzovaly, neboť i zaměstnanci vynakládají určité náklady související s výkonem svého povolání, ať už se jedná o udržování a čištění pracovních uniforem (u zdravotních sester, stevardů apod.) nebo o nákup náradí (u údržbářů, mechaniků apod.).<sup>21</sup>

První jurisdikcí, jež by mohla sloužit jako inspirace českému zákonodárci, může být právní řád Spolkové republiky Německo.<sup>22</sup> V případě Spolkové republiky Německo činí standardně daňově uznatelné výdaje zaměstnanců částku 1.000 € za kalendářní rok, přičemž se vyžaduje, aby výdaje zaměstnance efektivně souvisely se zaměstnáním, byly zdokumentovány a nebyly nahrazeny zaměstnavatelem formou poskytnuté náhrady osvobozené od daně z příjmů fyzických osob.<sup>23</sup> Veškeré daňově uznatelné výdaje následně podléhají dalším specifickým podmínkám jejich daňového uplatnění, přičemž jako příklad jednotlivých daňově uznatelných výdajů ve Spolkové republice Německo lze uvést náklady na jazykové lekce a další vzdělávání, náklady na vybavení, náklady na telefonní služby, náklady na denní dojíždění do práce, ale třeba i náklady na dočasné udržování dvou domácností v souvislosti s povoláním.<sup>24</sup> Je tak evidentní, že německý přístup je založen na specifikaci jednotlivých výdajů zaměstnanců dle jejich druhu, kdy zákon stanovuje konkrétní podmínky pro uplatnění jednotlivých druhů výdajů souvisejících se zaměstnáním.

Další zahraniční právní úpravou k inspiraci, kde se však uplatňuje odlišný přístup k uplatňování výdajů souvisejících se zaměstnáním, je Irsko. Dle irského přístupu jsou zavedeny pro jednotlivá povolání výdajové paušály

<sup>21</sup> Tax Relief – Flat Rate (employment) Expenses. *Taxaccounts.ie* [online]. 2016, [cit. 8. 1. 2017]. Dostupné z: <http://taxaccounts.ie/ireland/employees/tax-relief-flat-rate-employment-expenses>

<sup>22</sup> TARANDA, Petr. Zaměstnanecký výdajový paušál – pojem dosud neznámý? *Daně a právo v praxi* [online]. 2009, roč. 15, č. 2, [cit. 8. 1. 2017]. ISSN 1211-7293. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4671v6654-zamestnanecky-vydajovy-pausal-pojem-dosud-neznamy/>.

<sup>23</sup> PRICEWATERHOUSECOOPERS. Navigating new territory Internationally Mobile Employees. International Assignment Services Taxation of International Assignees Country – Germany. *Pwc.com* [online]. 2014, s. 16, [cit. 8. 1. 2017]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/us/en/hr-international-assignment-services/assets/germany-folio.pdf>

<sup>24</sup> Tamtéž.

k pokrytí nákladů, které přímo souvisí s povahou vykonávaného zaměstnaneckého povolání.<sup>25</sup> Výdajový paušál je přitom stanoven odlišně pro jednotlivé druhy povolání, přičemž výše tohoto výdajového paušálu je určována v rámci diskurzu a následné dohody mezi irským správcem daně a zástupci jednotlivých skupin nebo tříd zaměstnanců, jimiž obvykle bývají odbory.<sup>26</sup> Pro rok 2017 se tento výdajový paušál pohybuje v rozmezí od 37 € pro nejnižší třídu manuálních pracovníků na nákladních lodích až po 2.476 € pro členy RTÉ National Symphony Orchestra a RTÉ Concert Orchestra.<sup>27</sup> Irský přístup je na rozdíl od německého založen na diferenciaci jednotlivých druhů povolání, tudíž dochází k zohlednění jednotlivých povolání z určitého standardizovaného pohledu, ale faktické výdaje konkrétního zaměstnance však již zohledněny nejsou.

Zavedení výdajového paušálu zahrnujícího veškeré výdaje související se zaměstnáním však s sebou nese dopady na poskytování různých benefitů zaměstnavatelem. Irský správce daně výslovně poukazuje na skutečnost, že poskytování příspěvků zaměstnavatelem v paušální výši na krytí nákladů souvisejících se zaměstnáním (např. na dopravu, stravování) nebo poskytování stravovacích poukazů, jakými jsou v případě České republiky tzv. stravenky, je poskytnutím zaměstnaneckého benefitu zaměstnavatelem, který podléhá jako takový zdanění. Jedinou výjimkou je pak poskytování tzv. závodního stravování přístupného veškerým zaměstnancům konkrétního zaměstnavatele.<sup>28</sup> V Irsku tak není umožněno vedle sebe uplatňovat zaměstnanecké výdaje v paušální výši a daňové zvýhodnění benefitů poskytovaných zaměstnavatelem, které např. v České republice podléhají osvobození od daně.

Důležitým aspektem uplatnění výdajového paušálu v Irsku je také skutečnost, že tento výdajový paušál není uplatněn u zaměstnance automaticky, nýbrž jej musí sám zaměstnanec uplatnit. Důvodem tohoto postupu je skutečnost, že zaměstnanec nejprve musí prokázat, že do dané kategorie povolání

<sup>25</sup> Employee Expenses. *Revenue.ie* [online]. 2016, [cit. 8. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.revenue.ie/en/tax/it/employee-expenses.html>

<sup>26</sup> Tamtéž.

<sup>27</sup> Flat Rate Expenses List. *Revenue.ie* [online]. 2016, [cit. 8. 1. 2017]. Dostupné z <http://www.revenue.ie/en/tax/it/leaflets/flat-rate-expenses.xls>

<sup>28</sup> Employee Expenses. *Revenue.ie* [online]. 2016, [cit. 8. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.revenue.ie/en/tax/it/employee-expenses.html>

spadá. Jistým dobrodiním ve prospěch daňových poplatníků daně z příjmů ze závislé činnosti je pak možnost refundovat paušální výdaje za 4 roky nazpět.<sup>29</sup> Stinnou stránkou výdajového zaměstnaneckého paušálu v Irsku je však skutečnost, že tento výdajový paušál mohou uplatnit jen zaměstnanci vykonávající povolání zařazená v určité kategorii stanovené včetně odpovídajícího výdajového paušálu v seznamu irského správce daně, tudíž tento výdajový paušál není ani co do nejnižší částky obecně přístupný veškerým zaměstnancům bez ohledu na druh jejich povolání.

## 6 Závěr

Je zřejmé, že v případě daňového zohlednění výdajů zaměstnanců souvisejících s jejich povoláním existuje mnoho přístupů, a to od jejich absolutního nezohlednění až po tzv. zaměstnanecké výdajové paušály. Výdajové paušály jsou v aktuálním českém právním řádu existujícím právním institutem uplatňujícím se nejen u příjmů ze samostatné činnosti, ale i u příjmů z nájmu. Tyto výdajové paušály se opírají o tři základní pravidla. Tím prvním je samotná autonomie daňového poplatníka nad rozhodnutím o jejich uplatnění, neboť je to pouze poplatník, kdo je schopen posoudit, v jakém případě se mu vyplatí uplatnit výdajový paušál. Druhým pravidlem je skutečnost, že výdajový paušál v sobě zahrnuje veškeré výdaje, tudíž není možné, aby poplatník vedle sebe uplatňoval výdaje v paušálně určené výši i ve výši skutečné. Posledním pravidlem je skutečnost, že výdajový paušál je omezen absolutní výší, které mohou výdaje určené procentem dosahovat.

Zavedení výdajového paušálu i u poplatníků daně z příjmů ze závislé činnosti přitom není žádnou novou myšlenkou. Nejen, že se lze s výdajovými paušály zaměstnanců setkat v různých zahraničních jurisdikcích, ale i v České republice existoval návrh jejich zavedení do české úpravy daní z příjmů, a to formou nové slevy na dani ve výši 3.000 Kč ročně. Touto slevou tak mohly být s ohledem na postup výpočtu daně z příjmů fyzických osob výdaje zaměstnance v částce 20.000 Kč. Tento paušál však primárně směřoval na odstranění daňově zvýhodněných zaměstnaneckých bonusů.

<sup>29</sup> GILL. Sinead. Are you missing out on Flat Rate Expenses? *Taxback.com* [online]. [cit. 8. 1. 2017]. Dostupné z: <https://www.taxback.com/blog/are-you-missing-out-on-flat-rate-expenses>.

Předcházel mu však návrh na skutečně koncipovaný výdajový paušál, který však byl zpracováván jen v rámci pracovní skupiny a neměl konkrétně určenou výši.

Jistou alternativou zohlednění výdajů zaměstnanců je forma sociálního příspěvku aktivní politiky zaměstnanosti, jak je v současné době praktikován Úřady práce ČR. Jedná se však o velmi omezený nástroj mířící nikoliv k podpoře každého zaměstnance, ale pouze osoby dlouhodoběji se nacházející mezi uchazeči o zaměstnání, která si najde práci v obci odlišné od obce svého bydliště. Tento existující nástroj však může být inspirací pro nastavení případného zaměstnaneckého výdajového paušálu, který by měl primárně pokrývat právě výdaje zaměstnanců na náklady dopravy do zaměstnání.

Inspiraci k vypořádání se s otázkou uznatelnosti výdajů zaměstnanců je pak možno hledat z kontinentálního právního systému např. ve Spolkové republice Německo, anebo z anglosaského právního systému v Irsku. Právní úprava Spolkové republiky Německo je přitom založena na diferenciaci konkrétních výdajů, jejichž uplatnění je specificky upraveno, a to např. formou výdajových paušálů. Naopak čistou právní úpravu výdajového paušálu zaměstnanců nalezneme v Irsku, kdy tento výdajový paušál je různě diferencován podle jednotlivých typů povolání. Nevýhodou irského přístupu je skutečnost, že tento výdajový paušál je určován dle výsledku vyjednávání mezi správcem daně a zástupci jednotlivých povolání, tudíž existují i povolání, která z důvodu chybějícího zastoupení např. formou odborů nejsou oprávněna uplatňovat výdajový paušál v jakémkoliv výši. V případě převzetí tohoto přístupu Českou republikou by proto bylo vhodné, aby byl stanoven alespoň minimální výdajový paušál, který by mohl uplatnit jakýkoliv zaměstnanec bez rozdílu jeho povolání.

Podle našeho názoru je potřeba při přípravě nového zákona o daních z příjmů aktivně zvážit možnost zavedení zaměstnaneckých výdajových paušálů primárně směřujících k zohlednění nákladů na dopravu do zaměstnání. Možnost uplatnění výdajového paušálu pro zaměstnance by odstranila současnou výraznou nerovnost mezi zaměstnanci a samostatně výdělečnými poplatníky, kteří v praxi velmi často náklady na dopravu do místa výkonu své činnosti zahrnují mezi své výdaje.



To, zda by zavedením zaměstnaneckého výdajového paušálu měly být dotčeny také zaměstnanecké benefity, je otázkou samostatnou. Jediný ze současných benefitů primárně směřuje na oblast dopravy do zaměstnání, a to je možnost využívání vozidla zaměstnavatele pro soukromé účely, proto by bylo racionální neumožnit současné užití zaměstnaneckého výdajového paušálu (primárně zaměřeného na náklady na dopravu do zaměstnání) a tohoto zaměstnaneckého benefitu. Ostatní současné zaměstnanecké benefity však přímou souvislost nemají.

## Literature

- GILL. Sinead. Are you missing out on Flat Rate Expenses? *Taxback.com* [online]. Dostupné z: <https://www.taxback.com/blog/are-you-missing-out-on-flat-rate-expenses>
- MACHÁČEK, Ivan. *Dañ z příjmů fyzických osob 2010. Praktická pomůcka ke daňové optimalizaci*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, 288 s. ISBN 978-80-7400-188-8.
- MARKOVÁ, Hana. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, 752 s. ISBN 80-7179-474-0.
- MEDEK, Tomáš. Konec zvýhodnění stravenek by znamenal nejen restaurace. *Rozhlas.cz* [online]. Dostupná z: [http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/\\_zprava/konec-zvyhodneni-stravenek-by-poznamenal-restaurace—871448?print=1](http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/_zprava/konec-zvyhodneni-stravenek-by-poznamenal-restaurace—871448?print=1)
- PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2015*. Praha: Anag, spol. s r. o., 2015, 1052 s. ISBN 978-80-7263-943-4.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. Navigating new territory Internationally Mobile Employees. International Assignment Services Taxation of International Assignees Country – Germany. *Pwc.com* [online]. 2014, 37 s. Dostupné z: <https://www.pwc.com/us/en/hr-international-assignment-services/assets/germany-folio.pdf>.
- TARANDA, Petr: Zaměstnanecký výdajový paušál – pojem dosud neznámý? *Daně a právo v praxi* [online]. 2009, roč. 15, č. 2. ISSN 1211-7293. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4671v6654-zamestnanecky-vydajovy-pausal-pojem-dosud-neznamy/>.

VLKOVÁ, Jitka. Ministerstvo financí přepisuje daňový zákon, návrh zveřejní před volbami. *Idnes.cz* [online]. 2016. Dostupné z: [http://ekonomika.idnes.cz/dan-z-prijmu-zakon-ministerstvo-financi-navrh-f4u-/ekonomika.aspx?c=A160408\\_212058\\_ekonomika\\_ane](http://ekonomika.idnes.cz/dan-z-prijmu-zakon-ministerstvo-financi-navrh-f4u-/ekonomika.aspx?c=A160408_212058_ekonomika_ane).

Employee Expenses. *Revenue.ie* [online]. 2016. Dostupné z: <http://www.revenue.ie/en/tax/it/employee-expenses.html>.

Flat Rate Expenses List. *Revenue.ie* [online]. 2016. Dostupné z <http://www.revenue.ie/en/tax/it/leaflets/flat-rate-expenses.xls>.

O příspěvek na dojíždění za prací mohou žádat lidé z celé republiky. *Mpsv.cz* [online]. 2016. Dostupná z: [https://portal.mpsv.cz/upcr/media/tz/2016/11/2016\\_11\\_01\\_tz\\_prispevek\\_na\\_dojizdeni.pdf](https://portal.mpsv.cz/upcr/media/tz/2016/11/2016_11_01_tz_prispevek_na_dojizdeni.pdf)

Reforma primých daní a odvodu. *Mfcr.cz* [online]. Dostupné z: <http://media.mfcr.cz/accordent/reforma/#>

Tax Relief – Flat Rate (employment) Expenses. *Taxaccounts.ie* [online]. 2016. Dostupné z: <http://taxaccounts.ie/ireland/employees/tax-relief-flat-rate-employment-expenses>.

Zaměstnanci: Případné nahrazení příspěvku na. *Factum.cz* [online]. Dostupná z: <http://www.factum.cz/aktuality/aktualita/zamestnanci-pripadne-nahrazeni-prispevku-na-stravovani-zamestnaneckym-pausalem-neni-vitano>

## Contact – e-mail

[kobajda@prf.cuni.cz](mailto:kobajda@prf.cuni.cz)

[sejkorai@prf.cuni.cz](mailto:sejkorai@prf.cuni.cz)

# Taxation of Personal Income from Agricultural Activities in Poland

*Rafał Kowalczyk*

University of Wrocław, Faculty of law, Poland

## **Abstract in original language**

Polskie regulacje prawne dotyczące obciążeń publicznych związanych z dochodami przynoszonymi przez gospodarstwa rolne są rozproszone, a co gorsza często ulegają zmianom, nie tyle uwarunkowanym potrzebami społeczno-gospodarczymi, co politycznymi potrzebami rządzących partii. Obecny kształt rozwiązań przewiduje podział działalności rolniczej, na ten jej rodzaj, który wiąże się z klasycznym jej pojmowaniem i wyłączony z opodatkowania podatkiem dochodowym oraz działalność klasyfikowaną jako działy specjalne produkcji rolnej, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Obecny kształt podatku rolnego, jako substytutu opodatkowania przychodów z działalności rolniczej, wymaga zmian prowadzących się przede wszystkim do uwzględniania charakteru majątkowego tego podatku.

## **Keywords in original language**

Działalność rolnicza; podatek dochodowy; podatek rolny; dochód; przychód.

## **Abstract**

Polish legal regulations concerning public burdens related to income obtained by agricultural farms are scattered and what is worse, they frequently undergo changes conditioned by both social and economic needs as well as political needs of the ruling parties. The current shape of solutions provides for a division of agricultural activities into the type which is related to its classical understanding and excluded from taxation with income tax and into activities classified as special branches of agricultural production subject to taxation with income tax. The current shape of agricultural tax as a substitute of taxation of income obtained within agricultural activities requires changes involving most of all taking the property nature of this tax into account.

## KEYWORDS

Agricultural Activities; Income Tax; Agricultural Tax; Income; Revenue.

Taxation of agriculture in Poland is not only a legal matter, but also a political and social issue raising numerous discussions and questions concerning the shape of legal solutions. Polish legal regulations concerning agriculture, farms, agricultural lands as well as public burdens associated with income brought about by agricultural farms are scattered, and what is more they often undergo changes conditioned by both social and economic needs as well as political needs of the ruling parties. In Poland for many years there has been an ongoing conflict concerning qualification of agriculture as a form of business activities, and what is most important, the manner of taxing income from this source and other public burdens, such as social security contributions.

### 1 Agricultural system in Poland

Pursuant to the provision of art. 23 of the Constitution of the Republic of Poland, the basis of the agricultural system of a country is a family farm<sup>1</sup>. This provision obviously does not forbid other forms of agricultural activities which are not a family farm; however, it underlines the traditional model of these types of activities in Poland and it gives it primacy before other forms. An amendment and extension of the above-mentioned principle are provisions of the act dated 11 April 2003 on shaping the agricultural system<sup>2</sup>. In accordance with the preamble of this act, its main purpose is to strengthen protection and development of family farms which in accordance with the Constitution of the Republic of Poland are the basis of the agricultural system of the Republic of Poland to ensure proper management of agricultural lands in the Republic of Poland in an effort to ensure food security of the citizens and to support sustainable agriculture run in accordance with the requirements concerning environmental protection and favouring development of rural areas. This purpose is achieved

---

1 Constitution of the Republic of Poland dated 2 April 1997, Journal of laws from 1997 No. 78, item 483 as amended.

2 Consolidated text: Journal of laws from 2016 item 2052.

most of all by prohibition of excessive concentration of agricultural lands in the hands of one person, purchasing agricultural lands by people with appropriate qualifications and preferences for family farms (farms with a surface area not larger than 300 ha) in comparison to other forms of agricultural activities<sup>3</sup>.

In the Polish legislation, there are no common definitional solutions concerning an agricultural farm<sup>4</sup> and agricultural activities. A definition of an agricultural farm can be found in the Civil Code<sup>5</sup> and in the act on agricultural tax<sup>6</sup>. Pursuant to the Civil Code (art. 55<sup>3</sup>) an agricultural farm is agricultural land with forest land, buildings or their parts, devices and inventory if they constitute or may constitute an organized economic unit and with the rights related to management of an agricultural farm. While agricultural lands (art. 46<sup>1</sup>) are properties which are or may be used for manufacturing activities in agriculture concerning plant and animal production, including horticultural, orchard and fish production. In literature on the subject, it is underlined that the quoted definitions are significant mostly in the course of civil law, and administrative and legal regulations<sup>7</sup> do not impact them.

While, the provisions of tax law do not define agricultural land, but farmland as a land classified in the registry of lands and buildings as a farmland which is not used for activities other than agricultural activities<sup>8</sup>. The definition of agricultural land arises from art. 2 of the act on tax law according

<sup>3</sup> It should be remembered that on 14 April 2016 (Journal of laws from 2016 item 585) the act on suspending the sale of real estate of the Agricultural Property of the Treasury (...) was adopted which forbids the sale of state agricultural lands for the period of 5 years from the act entering into force.

<sup>4</sup> See: Judgement of the Regional Administrative Court in Olsztyn dated 5 March 2009 file ref. no. I SA/Ol 481/08, LEX Legal Information System.

<sup>5</sup> Act dated 23 April 1964 consolidated text Journal of laws from 2016 item 380 as amended.

<sup>6</sup> Act dated 15 November 1984 consolidated text Journal of laws from 2016 item 617 as amended.

<sup>7</sup> KATNER, W. J. Commentary to art. 46<sup>1</sup> CC. LEX Legal Information System as of 18 April 2014

<sup>8</sup> Registry of land and buildings is an information system that ensures collection, updating and sharing, in a uniform manner for the country, information on land, buildings and premises, their owners and the other entities possessing or managing the lands, buildings or premises, carried out under the provisions of the Act dated 17 May 1989 on Geodetic and cartographic Law, consolidated text Journal of laws from 2016 item 1629.

to which it is an area of land being farmland with a total surface area exceeding 1 ha or 1 conversion ha, constituting property or being owned by a natural person, a legal person or an organizational unit, including a company without legal personality. Agricultural activities involve plant and animal production, including also production of seeds, nursery, breeding and reproductive material, vegetable production, production of ornamental plants and cultivated mushrooms, horticulture, breeding and production of pedigree material for animals, birds and utility insects, farm industrial animal production and aquaculture and fish farming. An agricultural farm according to the act on agricultural tax differs significantly from the definition of an agricultural farm contained in art. 55 of the Civil Code. The only element deciding about the existence of an agricultural farm pursuant to the act on agricultural tax are lands with a defined surface area. These lands – in comparison to the definition contained in the Civil Code – do not have to constitute an organized unit. It means that a farm is also a land with a surface area exceeding 1 ha even if there is no economic (functional) relation between them<sup>9</sup>.

## 2 Taxation of income from agricultural activities

At the beginning, it must be stated that Polish tax legislation as a rule does not impose income tax on income which originates from agricultural activities, including production of plant and animal products in their unprocessed state (natural) from the farmers' own crops, breeding or cultivation (...). In the formulation of personal income tax<sup>10</sup> as well as corporate income tax<sup>11</sup>, such income was excluded from taxation, except for the so called special branches of agricultural production. This means voluntary resignation from the types of income which originate from traditional agricultural activities and they do not fulfil the conditions to be included in the special category of activities such as special branches of production. What is also important, income directly related to agricultural activities is excluded from taxation, e.g.

<sup>9</sup> From the Statement of reasons in the Judgement of the Regional Administrative Court in Olsztyn dated 5 March 2009 file ref. no. I SA/OI 481/08, *LEX* Legal Information System.

<sup>10</sup> Act dated 26 July 1991, consolidated text from 2016 item 2032 as amended.

<sup>11</sup> Act dated 15 February 1992, consolidated text Journal of laws from 2016 item 1888 as amended.

compensation paid to individual farmers for damage caused by protected animal species which actually aims at restoration of the ownership state from before the damage. It is not subject to personal income tax as it is income obtained from agricultural activities<sup>12</sup>. Therefore, it is exclusively characterized by the objective nature which is only applied in the situation when income is related to agricultural activities described in the act on income tax. It also concerns income from agricultural properties in the form of e.g. a rental fee, if the dependent possessor (lessee) uses the properties for agricultural activities pursuant to the act on income tax<sup>13</sup>. However, in the case of sale of agricultural machinery sold by a farmer (regardless of the entity status), if there is income, it will be subject to taxation within income tax according to general principles<sup>14</sup>. In conclusion, it must be stated that the legislator resigns from taxation with income tax of all the income (revenue) which may be considered to be related to regular agricultural activities; however, the scope and content of these activities were established by the legislator themselves, formulating a legal definition allowing aggregation of particular types of activities. A similar approach can be found in the decision of the Regional Administrative Court in Poznań dated 13 February 2009 in which it was stated that all (...) signs of activities, the purpose of which is production of plant or animal products in an unprocessed state from farmers' own crops, breeding or cultivation, with exceptions referred to, constitute agricultural activities and the obtained income is income from agricultural activities<sup>15</sup>. Referring these findings to the subjective side of income tax, it can be stated that farmers having income (revenue) will be excluded from income tax only to the extent to which income (revenue) originates from a classified source as agricultural activities. Any other type of income gained

---

<sup>12</sup> Judgement of the Regional Administrative Court in Białystok dated 2 December 2015 file ref. no. I SA/Bk 565/15, *LEX* Legal Information System.

<sup>13</sup> See: Statement of tax interpretation of the Tax Chamber in Bydgoszcz dated 7 December 2016, case no. 0461-ITPB1.4511.903.2016. 1. DR, *LEX* Legal Information System.

<sup>14</sup> See: KOWALKOWSKI, W. Ales of agricultural machinery and income tax. *Tax Review*, 1999, no. 11, p. 30.

<sup>15</sup> File Ref. No. I SA/Po 1409/08, *LEX* Legal Information System.

by farmers (e.g. interest from funds accumulated on their bank account or the above-mentioned example of sale of agricultural machinery) will cause a tax obligation concerning income tax.

Obviously, resignation from taxation of the above described agricultural activities with income tax does not mean complete resignation from this type of public income; however, undoubtedly it marginalizes the source. The legislator imposes income tax on a special kind of agricultural activity which is defined in the act as special branches of agricultural production and only when the size of activities exceeds standards established in the act. Pursuant to the act, special branches of agricultural production are: cultivation in greenhouses and heated foil tunnels, growing mushrooms and mycelium, cultivation of in vitro plants, farm breeding and cultivation of slaughter poultry and laying hens, brooders, breeding and rearing of fur animals and laboratory animals, earthworm breeding, farming entomophagous, silkworm rearing, keeping hives and breeding other animals outside agricultural farms. Therefore, apart from the objective qualification of the types of activities as special branches of agricultural production also the size of such activities has a deciding role; the fact whether agricultural activities are run within an agricultural farm or not does not impact qualification of given activities as special branches of agricultural production; only the size of activities has an influence on it<sup>16</sup>. Each agricultural activity, which does not qualify objectively or quantitatively as a category of special branches of agricultural production, will be excluded from income tax.

In the formulation of income tax, in each case the legislator basically assumes a manner of shaping structurally significant tax elements analogical to economic activities. It is visible through the assumption of references to provisions of the act regulating taxation of economic activities. The ratio legis of such regulations is dictated by the nature of special branches of agricultural production, management of which is more similar to economic activities rather than other agricultural activities. Here, we are dealing with commercial farms manufacturing agricultural products<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> See: Judgment of the Regional Administrative Court in Poznań dated 16 October 2007, file ref. no. I SA/Po 1132/07. LEX Legal Information System.

<sup>17</sup> BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *PIT, Commentary*. V. ed. LEX 2015, Commentary to art. 15.



The taxation manner, and in particular the principles of establishing income (revenue) can vary depending on whether the tax payer running business activities within a special branch of agricultural production keeps accounting books or is exempt from this obligation, or resigned from it. If the tax payer keeps accounting books, the actual income from special branches of agricultural production is established and calculated as the difference between the income from running these branches and the costs incurred to obtain the income, increased by a value of growth of herds of animals at the end of the tax year in comparison to the situation at the beginning of the year decreased by the value of losses in herds during the tax year. Income subject to taxation, analogically as in the case of income from economic activities, are due amounts even if they were not actually received, excluding values of returned products and given discounts. From the quoted principles, it can be stated that income should be considered to be not just amounts (values) actually obtained by the tax payer, i.e. obtained or made available to the tax payer, but also amounts actually not received, however due for the provided services (sold goods). Due amounts concern amounts which are required pursuant to civil law, and therefore due income are amounts which the tax payer can efficiently demand from their contractor<sup>18</sup>.

A consequence of the lack of books is the lack of possibilities to establish actual income (revenue) obtained by the tax payer which results in the necessity to apply simplified – in comparison to general – tax principles based on estimating possible income. Therefore, if the tax payer does not keep the books mentioned above, income subject to taxation is established applying standards of estimated income from the determined surface area of crops or the animal production unit determined in annex no. 2 to the act on personal income tax. In such a case, income is established as a product of the size of the profitability ratio determined in the provisions of law and units determining the size of a special branch of agricultural production. It is worth highlighting that only tax payers subject to taxation according to general principles concerning special branches of agricultural production can select taxation according to general principles, i.e. applying the rate

---

<sup>18</sup> See: Judgment of the Supreme Administrative Court dated 19 August 2016, file ref. no. II FSK 1562/14, *LEX*.

resulting from the tax scale or to select a lump-sum taxation form which is entitled to tax payers running business activities. This is a so called linear tax in which there is one tax rate – 19%. Tax payers in the case of whom income is established by estimates and who must be subject to tax according to general principles do not have such a right. On the other hand, they are obliged to pay a tax advance established in the decision by the tax body to the account of the relevant tax body. This decision is made based on the declaration of the tax payer from which the type and size of business activities within a special branch of agricultural production can be concluded. A consequence of such a regulation is an obligation of the tax payer to pay advance payments for income tax from the beginning of the calendar year, and not from the date of obtaining income from special branches of agricultural production, as the basis to establish advance payments is always the size of the intended activities. Settlement of tax from actually obtained income for the entire year should take place in the annual statement submitted to the tax body by the 30<sup>th</sup> of April of the year after the tax year when the actually obtained income or loss will be submitted for taxation<sup>19</sup>.

### **3 Taxation with agricultural tax**

Statutory exclusion from tax is most frequently caused by taxation of the actual situation with another tax. This is what happens with taxation of income from agricultural activities. As indicated in the introduction, apart from income arising from special branches of agricultural production, income from agricultural activities is excluded from income tax; however, the legislator imposes agricultural tax on these types of activities (but the subject of the tax is not income, but the surface area of agricultural land). Agricultural tax is often classified as property tax constituting an element of the property taxation system. However, the analysis of its structure leads to a conclusion that it is only partially true. Taxation with agricultural tax depends on whether land properties are qualified as farmlands in the register of land and buildings. After establishing this initial condition, another step is to establish whether farmlands constitute or do not constitute agricultural

---

<sup>19</sup> See: Judgment of the Regional Administrative Court in Wrocław dated 30 March 2012 file ref. no. I SA/Wr 1314/11, *LEX*.

farms. Pursuant to the provisions of the act, agricultural farms are farm-lands with a surface area exceeding one actual or conversion hectare. In order to consider some lands to be agricultural farms, it is not necessary for them to constitute an organized unit or remain within the area of one municipality, county or voivodeship. Agricultural farms are lands being property or being owned by one person, situated in any location, if there is no economic relation between them, and even then, if due to their location (e.g. in different municipalities), they cannot constitute an organized unit. From the definition of an agricultural farm introduced for the needs of agricultural tax, it can be concluded that the only element combining the above-mentioned lands is a farmer<sup>20</sup>. It is important because the legislator treats lands creating an agricultural farm differently than lands which do not create an agricultural farm. In this context, the property nature of previously questioned agricultural tax becomes meaningful. In the formulation of agricultural tax the tax basis in the case of lands constituting an agricultural farm is established in a different manner than in the case of other agricultural lands. In the first case, the tax basis is the number of conversion hectares, while in the second – it is the number of actual hectares (due to the subject of the elaboration, further considerations regarding actual hectares as a tax basis will be omitted). Using a conversion hectare as a unit for the tax basis definitely indicates another nature of this tax rather than only the property nature<sup>21</sup>, even though this scheme should not be translated directly into the principles of its dimension, as agricultural tax in the field of taxation of lands of agricultural farms is a specific tax the tax basis of which is the number of conversion hectares and not income. Income of the tax payer and not the obligation to pay tax depends on management efficiency<sup>22</sup>. A conversion hectare is not a unit of measure, but a unit of the tax basis established based on the surface area, the type of farmland, the quality class and tax county in which the lands of an agricultural farm are included. The

---

<sup>20</sup> See: Judgment of the Supreme Administrative Court in Warsaw dated 22 October 2015 file ref. no. I GSK 8/14, ONSAiWSA 2016/5/78.

<sup>21</sup> See: ETEL, L. Agricultural tax, forest tax. Commentary, commentary to art. 4. *LEX* 2012.

<sup>22</sup> Judgment of the Supreme Administrative Court in Wrocław dated 29 June 1993 file ref. no. SA/Wr 503/93. *LEX* Legal Information System.

surface area and the type of farmland do not require commentary; however, the quality class and tax counties become meaningful as they fundamentally impact the tax amount.

The quality class is established based on the provisions of the Regulation of the Council of Ministers dated 12 September 2012 on soil science land classification<sup>23</sup>, and to put it simply, it indicates the quality and suitability of soil to run agricultural economy, of which class I is the best class and class VI – the worst class. While, principles of affiliation to one of four tax districts result from the Regulation of the Minister of Finance dated 10 December 2011 on qualification of municipalities and cities to one of four tax districts<sup>24</sup>. Both components consider most of all suitability of lands to run agricultural economy, and thus they allow assessment of potential yield on lands of a given agricultural farm. It is obviously a very simplified assessment which does not take numerous elements of income brought about by agricultural activities into account.

#### **4 Conclusions**

The above findings lead to several conclusions. First of all, the lack of clear regulations and classifications in the field of agricultural activities is significant. The national legislator does not clearly determine that agricultural activities are business activities and simultaneously, they often align both types of activities in legal consequences. The best examples are taxation principles with income tax of special branches of agricultural production with simultaneous resignation from taxation with this type of tax other types of agricultural activities. The classification principles of selected types of activities into special branches of agricultural production are also confusing as it is difficult to find features which are typical for these types of activities in comparison to the remaining scope. Certainly, the size of activities or the lack of features of typical agricultural economy cannot be considered to be such features. The constant lack of decisions in the field of taxation with income tax of entities running agricultural activities can be explained only by political reasons. While in numerous cases

---

<sup>23</sup> Journal of laws from 2012 item 1246.

<sup>24</sup> Journal of laws from 2001 No. 143, item 1614 as amended

agricultural farms generate turnover and employ employees to a greater extent than small or medium enterprises with a simultaneous disproportion of public and legal burdens – obviously to the disadvantage of entrepreneurs running business activities. The legislator’s intent to impose only agricultural tax on entities running agricultural activities and introducing a conversion hectare into its formulation appears to be unsuccessful for many reasons. Attention should be paid to mixing of two types of taxes different in their nature, as the current shape of agricultural tax combines the income and property nature, which consequently causes that it burdens neither income nor property in their actual value or amount. The fact that the legislator bases on the manner of calculating the tax basis discussed above does not take actual economic conditions and economic possibilities of agricultural farms into account, and it only results in taxation with property tax (the subject of which are lands), taxation of potential income the lands should bring about which was established in advance (and not even estimated)<sup>25</sup>. It seems that the right direction of change in the field of agricultural taxation would be assumption of a principle of taxation with income tax of each agricultural activity (maybe taking into account the size of activities with a possibility to take advantage of lump-sum taxation forms), with simultaneous resignation from the unit of a conversion hectare as the tax basis in agricultural tax at least until a reform of taxes concerning properties and introduction of property value tax (cadastral tax) takes place.

### **Literature**

BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *PIT, Commentary*. V. ed. LEX, 2015, Commentary to art. 15.

Act dated 11 April 2003 on shaping the agricultural system, Consolidated text: Journal of laws from 2016 item 2052.

Act dated 15 February 1992 on corporate income tax, Consolidated text Journal of laws from 2016 item 1888 as amended.

Act dated 15 November 1984 on agricultural tax, Consolidated text Journal of laws from 2016 item 617 as amended.

---

<sup>25</sup> See critical commentary by L. Etela, op cit. Commentary to art. 4 of the act on agricultural tax.

Act dated 17 May 1989 Geodetic and Cartographic Law, Consolidated text Journal of laws from 2016 item 1629.

Act dated 23 April 1964 of the Civil Code, Consolidated text Journal of laws from 2016, item 380 as amended.

Act dated 26 July 1991 on personal income tax, Consolidated text from 2016 item 2032 as amended.

Constitution of the Republic of Poland dated 2 April 1997, Journal of laws from 1997 No. 78 item 483 as amended.

Judgement of the Regional Administrative Court in Białystok dated 2 December 2015 file ref. no. I SA/Bk 565/15, LEX Legal Information System.

Judgement of the Regional Administrative Court in Olsztyn dated 5 March 2009 file ref. no. I SA/OI 481/08, LEX Legal Information System.

Judgement of the Regional Administrative Court in Poznań dated 13 February 2009 file ref. no. I SA/Po 1409/08, LEX Legal Information System.

Judgement of the Regional Administrative Court in Poznań dated 16 October 2007 file ref. no. I SA/Po 1132/07, LEX Legal Information System.

Judgement of the Regional Administrative Court in Wrocław dated 30 March 2012 file ref. no. I SA/Wr 1314/11, LEX Legal Information System.

Judgement of the Supreme Administrative Court dated 19 August 2016 file ref. no. II FSK 1562/14, LEX Legal Information System.

Judgement of the Supreme Administrative Court in Warsaw dated 22 October 2015 file ref. no. I GSK 8/14, ONSAiWSA 2016/5/78.

Judgement of the Supreme Administrative Court in Wrocław dated 29 June 1993, file ref. no. SA/Wr 503/93 LEX Legal Information System.

ETEL, L. *Agricultural tax, forest tax. Commentary, Commentary to art. 4.* LEX, 2012.

Regulation of the Council of Ministers dated 12 September 2012 on soil science classification of land, Journal of laws from 2012 item 1246.

Regulation of the Minister of Finance dated 10 December 2001 on qualification of municipalities and cities to one of four tax districts, Journal of laws from 2001, No. 143, item 1614 as amended.

Tax Interpretation of Tax Chamber in Bydgoszcz dated 7 December 2016 case no. 0461-ITPB1.4511.903.2016. 1. DR, LEX Legal Information System.

KOWALKOWSKI, W. Sales of agricultural machinery and income tax. *Tax Review*, 1999, no. 11.

KATNER, W.J. *Commentary to art. 46<sup>1</sup> of the Civil Code*. LEX Legal Information System, 2014.

**Contact – e-mail**

*rafal.kowalczyk@unvr.edu.pl*

# Aktivní účast finančních institucí při identifikaci nezdaněných peněz

*Jaroslav Král*

Masarykova Univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

Příspěvek se zaměřuje na pozici finančních institucí v České republice při nalézání a hlášení případů nezdaněných peněz. Zabývá se nevyhnutelností kontaktu nezdaněné hotovosti s některou finanční institucí. Zaměřuje se na připravovanou novelu AML zákona, zejména se zohledněním možnosti přístupu finančních institucí k evidenci skutečných majitelů a dalším informacím.

## **Keywords in original language**

Výběr daní; AML Zákon; AML směrnice; nezdaněné peníze; nezaplacené daně; CRS; FATCA.

## **Abstract**

This contribution is focused on the position of financial institutions in the Czech Republic in searching and reporting cases of untaxed money. It deals with inevitability of contact of untaxed cash with a financial institution. Further it addresses the forthcoming amendment of the AML act, especially taking into account the access of financial institutions to the register of actual owners and to further information.

## **Keywords**

Tax collection; AML act; AML Directive; untaxed money; unpaid taxes; CRS; FATCA.

## **1 Úvod**

V souvislosti se změnami právní úpravy daní musí zákonodárce řešit, zda se podaří novou nebo pozměněnou daň vybrat a zda tento proces proběhne dostatečně efektivně. Na subjekt daňové povinnosti působí vysoké množství



právních i mimoprávních faktorů, které rozhodují o tom, zda se rozhodne daň zaplatit nebo se zcela či z části pokusí této povinnosti vyhnout.

Vzhledem k tomu, že daň z příjmu je z hlediska objemu prostředků jednou z nejvýznamnějších, nabízí se myšlenka, že i malý rozdíl v efektivitě může způsobit významné odchylky. Na druhou stranu zde nelze opominout rizika spojená s tím, že nezdaněné peníze jsou penězi, o kterých státu chybí informace a hrozí tak jejich využití při financování terorismu nebo organizovaného zločinu.

Tento text se věnuje postavení finančních institucí v tomto procesu.

## 2 Nezdaněné peníze

Pro účely tohoto příspěvku je nutné vymezit pojem nezdaněné peníze. Toto vymezení je úzce spojeno s daňovou povinností. V případě daně z příjmu v současnosti existuje zákonné vymezení předmětu daně z příjmu, tedy příjmů, které podléhají zdanění podle tohoto zákona. Pro daň z příjmu fyzických osob se toto vymezení nalézá v § 3 zákona o dani z příjmu<sup>1</sup>, zároveň je třeba zdůraznit, že nezdaněnými penězi pro účely příspěvku se nerozumí příjmy, které spadají pod zákonem dané výjimky, jako je osvobození od daně v paragrafu následujícím<sup>2</sup>.

### 2.1 Hotovost nebo elektronické peníze?

Nezdaněné peníze mohou existovat jak ve formě elektronických prostředků, typicky prostředky na bankovním účtu. Druhou podobou nezdaněných peněz je finanční hotovost, u té je však složitější manipulace, ve větším množství pak na sebe váže náklady, které jsou nutné k její ochraně a zabránění jejímu odcizení. V neposlední řadě je pak významným limitem použití hotovosti zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, který stanovuje pro platby překračující 270000 Kč povinnost provedení bezhotovostním způsobem.<sup>3</sup> Tato omezení a výhody elektronických peněz patří mezi důvody, proč se dostávají nezdaněné peníze do kontaktu s finančními institucemi.

1 § 3 Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2 § 4 Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

3 Zákon 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů.

## 2.2 Některé důvody placení a neplacení daní

Na faktu, zda budou nebo nebudou odvedeny z daného příjmu daně má vliv několik faktorů. Z právních se jedná především o možnost vynucení povinnosti odvést daň i v případě, pokud tak subjekt sám neučiní, a to prostřednictvím vyměření či doměření daně finančním úřadem a následně daňové exekuce. Nástrojem, který ovlivňuje odvedení nebo neodvedení je pak možnost uložení pokut nebo penále, jedná se zejména o pokutu za opožděné podání daňového přiznání, pokutu za nepodání přiznání, úrok z prodlení za opožděné zaplacení daně a v případě odvedení nižší přiznané daně též penále, které v současnosti tvoří 20 % doměřené daně a úrok z prodlení za každý den opoždění.<sup>4</sup>

Kromě toho existuje možnost uvedení pořádkové pokuty a jako ultima ratio i úprava trestněprávní v hlavě VI trestního zákona, kde pod trestnými činy hospodářskými nalezneme krácení daně, poplatku a podobné povinné platby; neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.<sup>5</sup>

Ačkoliv platí zásada neznalost zákona neomlouvá, taková neznalost může v případě neodvedených peněz působit jako faktor hrající pro jejich neodvedení, neboť subjekt, kterému je daňová povinnost stanovena neví o případných sankcích, což brání jejich efektivitě.

Kromě právní regulace mohou subjekt k zaplacení daně vést i jiné důvody. U fyzických osob se může jednat o vliv výchovy, k tomu, že daně se prostě platí, či vliv morálního normativního systému, který má daný člověk zakotven a může se projevovat například smyslem pro čest. U právnických osob se může jednat o podobné důvody, kdy by v případě nedodržení právní povinnosti hrozila ztráta prestiže, negativní zásah do hodnoty obchodní značky, následný pokles zisku či pokles hodnoty obchodovaných cenných papírů takové společnosti.

Existují i faktory hrající proti placení daní. Kdo platí daň, připravuje se o odvedené finanční prostředky, které by si mohl ponechat. V určitých sociálních skupinách může být věcí osobní prestiže právě neodvedení prostředků státu

<sup>4</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád.

<sup>5</sup> § 240 a násl. Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník.

jako jistý projev nepřátelství vůči němu. V určitých profesích jako je prostituce není dostatečně zakotveno právní vědomí a v neposlední řadě zde existuje organizovaný zločin, kde by subjekt sám na sebe mohl zaplacením daně z některých příjmů upozornit orgány činné v trestním řízení.

### 2.3 Veřejný zájem

V souvislosti s nezdaněnými penězi je třeba uvést, proč by je měl stát vymáhat. Existuje pro to veřejný zájem, kromě toho, že zvyšuje u občanů důvěru v sám sebe a rovnost před zákonem, tvoří příjmy z daní významný příjem veřejných rozpočtů, v neposlední řadě pak u některých nezdaněných příjmů hrozí riziko, že o nich stát nebude mít dostatečné informace či mohou nadále posloužit k financování organizovaného zločinu nebo terorismu.

## 3 Finanční instituce a jejich role

Jako finanční instituci definuje Rejnuš podnikatelské společnosti poskytující finanční služby a nabízející finanční produkty v souladu s licencí jí udělenou státem.<sup>6</sup>

Pro české právo se nachází právní úprava finančních institucí jako subjektů v jednotlivých zákonech – o bankách, o pojišťovnictví etc. Společné pro ně je, že svou činnost provozují na základě licence nebo povolení státu a pro jejich vznik je třeba splnění vyššího požadavku na základní kapitál než u jiných obchodních korporací. Jejich činnost je pak do značené míry omezena a určena licencí a soustřeďuje se na jednotlivé finanční služby. Rejnuš<sup>7</sup> rozlišuje finanční instituce podle sektorů na Bankovní instituce poskytující investiční služby, Pojišťovnictví a Ostatní licencované subjekty.

Z hlediska nezdaněných peněz pak se mohou teoreticky finanční instituce pohybovat na škále aktivní podpory nedanění a pomoci ukrývání finančních prostředků až po aktivní spolupráci se státem, vyhledávání příjmů, které neodpovídají vlastníku a jejich aktivnímu hlášení.

Specifické postavení pak mají finanční instituce, které mohou přijímat peněžní vklady.

<sup>6</sup> REJNUŠ, Oldřich. *Finanční trhy*. Ostrava: Key Publishing, 2010, 659 s. ISBN 978-80-7418-080-4. Kapitola Finanční instituce, s. 74–76.

<sup>7</sup> Tamtéž.

Kromě zájmu sdíleného se státem a indukovaného možnými sankcemi existují i jiné zájmy finanční instituce, jedná se o mlčenlivost (například ve formě bankovního tajemství) a ochranu klienta, samozřejmě pak zájem na generování zisku.

V souvislosti s neplacením daní jsou povinnosti finanční instituce stanoveny v několika oblastech.

### 3.1 Foreign Account Tax Compliance Act

FATCA je daňový zákon Spojených států, který požaduje, aby byly informace o účtech amerických daňových poplatníků předávány americkému daňovému úřadu. Tento zákon se uplatňuje nejen ve Spojených státech, ale postihuje občany USA (bez ohledu, zda žijí v USA), držitele zelených karet, manžele, děti a všechny osoby, které mají značný majetek v USA, kteří jsou povinni platit daně z příjmu ve Spojených státech. Tento zákon byl přijat jako zbraň proti daňovým únikům.<sup>8</sup>

Pro české finanční instituce byl relevantní díky zákonu č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní<sup>9</sup>, později zrušeném s přenesením úpravy do zákona mezinárodní spolupráci při správě daní<sup>10</sup>. Finančním institucím je stanovena povinnost získat identifikační číslo, prověřovací a zjišťovací povinnost účtů výše uvedených osob a oznamovací povinnost.

### 3.2 The Common Reporting Standard

Další z povinností finančních institucí se týká The Common Reporting Standard. CRS pochází z půdy Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, má podobný charakter jako FATCA. CRS bylo založeno dohodou 47 států s cílem zabránit daňovým únikům a nahradit původní systém, kdy byly informace poskytovány na žádost, který se neukázal jako efektivní. Nový systém CRS je koncipován na automatickém a systematickém přesunu relevantních informací.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> HARVEY, J. Richard. „Offshore Accounts: Insider’s Summary of FATCA and Its Potential Future.“ *Villanova Law Review*, 57.3 (2012): 2011-24.

<sup>9</sup> Zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní.

<sup>10</sup> Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, § 1.

<sup>11</sup> Overview of The Common Reporting Standard: Automatic Exchange of Information on Financial Accounts <https://thebanks.eu/articles/automatic-exchange-of-information-on-financial-accounts>

Evropská unie se začlenila do evropského práva prostřednictvím dodatků ke směrnici o administrativní spolupráci v oblasti zdanění. První reporting bude v roce 2017, přičemž Česká republika je jednou ze zemí, kterých se to týká.<sup>12</sup>

V rámci CRS mají finanční instituce povinnost hlásit informace o daňovém poplatníkovi (adresa, jméno, identifikační číslo, datum a místo narození), číslo účtu, identifikace finanční instituce, a zůstatek nebo hodnotu účtu za konec kalendářního období.

### 3.3 Poznej svého zákazníka

Na finanční instituce jsou kladeny nároky pro nastavení systému vnitřních zásad a jejich uplatňování, které jsou projevem zásady Know your customer. Kalabis uvádí, že tato zásada by měla být podle anglické zásady SMART. Mělo by se tedy jednat o poznání specifické (Specific), měřitelné (Measurable), dosažitelné (Achievable), realistické (Realistic) a časově ohraničitelné (Timebound).<sup>13</sup>

## 4 Postavení finančních institucí v AML a jeho novela

Anti-Money Laundering je oblastí, ve které právní úprava stanovuje nejvýraznější povinnosti pro finanční instituce i značné sankce při nedodržení. Jedná se rovněž o právní povinnosti, jejichž nedodržení je často sankcionováno.

Podíváme-li se na nedávné zveřejněná pravomocná rozhodnutí, tak v případě, kdy byla společnosti ERB bank, a. s. odňata licence, došlo k porušení AML povinností, text rozhodnutí uvádí:

*(xiii) neřídila rizika v oblasti prevence legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a provádění mezinárodních sankcí, neboť nestanovila systém vnitřních zásad, který by zajistil přiměřené postupy pro prevenci legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a provádění mezinárodních sankcí, nestanovila postup pro identifikaci osoby s více státními občanstvími, nestanovila přístup k osobám bez státního občanství, nestanovila postupy pro identifikaci zahraničních právnických osob ověřením dokumentů o jejich existenci v souladu s mezinárodním právem, nestanovila přiměřený*

<sup>12</sup> Směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní.

<sup>13</sup> KALABIS, Zbyněk. *Boj bank proti praní špinavých peněz*. Praha: Bankovní institut vysoká škola, 2009. ISBN 978-80-7265-147-4.

*přístup ke klientům, u nichž byl detekován rizikový faktor, nekontrolovala v rámci systému PTS všechna relevantní pole z hlediska zjištění sankčního prvku, nezajistila prověřování sankčního prvku pouze pověřenými osobami, nekontrolovala identifikační údaje z hlediska sankčního prvku u hotovostních operací prováděných tzv. neklienty, nezjišťovala (a.) identifikační údaje všech členů statutárního orgánu a (b.) státy pobočky, organizační složky nebo provozovny za účelem řádné identifikace a kategorizace klientů právnických osob, nezjišťovala údaj o státní příslušnosti u hotovostních operací prováděných tzv. neklienty, systematicky nezjišťovala, zda se jedná o politicky exponovanou osobu, a to u (a.) skutečného majitele právnické osoby a (b.) u hotovostních operací prováděných tzv. neklienty, nezjišťovala rizikový faktor předmětu obchodu, neprošetřovala všechny alerty detekované automatizovaným systémem podezřelých obchodů<sup>14</sup>*

Podobně v případě, kdy byla pokuta ve výši 1 000 000 Kč společnosti Družstevní záložna Artesa, spořitelní družstvo, došlo k neposkytování součinnosti státním orgánům, kdy jedním z nich bylo včasné nedodání podkladů Finančnímu analytickému útvaru Ministerstva financí České republiky v souvislosti s legalizací výnosů z trestné činnosti.<sup>15</sup>

#### 4.1 Prameny úpravy

Povinnosti ohledně AML jsou upraveny jak na mezinárodní, tak vnitrostátní úrovni. Na mezinárodní úrovni je pramenem Úmluva Rady Evropy o praní, sledování, zabavení a propadnutí příjmu z trestné činnosti přijatá ve Štrasburku 8. listopadu<sup>16</sup>. Ta zavazuje k přijetí vnitrostátních norem a opatření proti praní špinavých peněz a žádá co nejširší spolupráci smluvních stran.

V evropském právu je pak pramenem AML v současné době ve čtvrté verzi, s tím, že 5. července 2016 byla předložena revize této směrnice. Z pohledu finančních institucí dochází k rozšíření oprávnění takzvaných Financial Intelligence Unit (v ČR je jím Finanční analytický útvar Ministerstva financí) o právo požadovat od povinných subjektů některé informace, a to i v případě, kdy ze strany povinných subjektů nedošlo k oznámení podezřelé transakce.

<sup>14</sup> Rozhodnutí České národní banky č. j. 2016/96256/570 ze dne 16. srpna 2016. Sp.zn. Sp/2016/40/573.

<sup>15</sup> Rozhodnutí České národní banky Č. j. 2016 / 112675 / 570 ze dne 27. září 2016 Sp. zn. Sp/2015/356/573.

<sup>16</sup> Council of Europe Convention on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of the Proceeds from Crime (1990)

## 4.2 K registru skutečných vlastníků

Pramenem AML ve vnitrostátním právu je zákon 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti<sup>17</sup>. Tento zákon byl nedávno novelizován zákonem č. 368/2016 Sb., přičemž jedním ze sporných bodů této novely byl veřejný registr skutečných majitelů. Ten je v nejnovejším návrhu evropské směrnice koncipován jako zcela veřejný. Tento registr skutečných majitelů má zajistit, aby právnické osoby měly adekvátní a aktuální informace o svém skutečném majiteli.

Skutečným majitelem (beneficial owner dle AML směrnice) se rozumí fyzická osoba, která fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na právnické osobě.

Povinnost zjišťovat skutečné majitele byla finančním institucím stanovena již dřívější úpravou, musely tak však činit samy prostřednictvím dotazování klientů, prohledávání veřejných zdrojů nebo placených soukromých databází.

Ani novelou však není jisté, zda budou údaje z této Evidence údajů o skutečných majitelích dostupné, neboť zákon stanoví „(1) Údaje o skutečném majiteli se neposkytují spolu s opisem zápisu z veřejného rejstříku podle § 3 a § 5 ani se neuveřejňují.“<sup>18</sup> A ačkoliv budou finanční instituce oprávněným subjektům, kterým je Ministerstvo spravedlnosti povinno umožnit dálkový přístup, podle § 118 g (3) i jako povinné osobě podle AML zákona, není jisté, že tento přístup bude v praxi možný propojit se stávajícími vnitřními procesy a informačními systémy finančních institucí, protože je umožněno (a vzhledem k rozsahu ustanovení také nutno) upřesnění vyhláškou ministerstva. Další otázkou je, jestli bude přístup zpoplatněn, neboť zákon umožňuje účtovat náhradu nákladů, která nemusí být ve výsledku pro finanční instituci výhodná.

## 5 Závěr

Neplacení daní je výrazný problém, snaha vyhnout se placení daní existuje již od jejich zavedení a je do značné míry vlastní všem lidským bytostem

<sup>17</sup> Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

<sup>18</sup> Zákon č. 368/2016 Sb, kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

a díky nim i korporacím. Normotvůrce však může do této situace zasáhnout, nastavit sankce pro subjekty, které daň řádně a včas neodvedou a vyžadovat od soukromých osob součinnost.

Na druhou stranu je nutné poznamenat, že nejenom činnost zákonodárce, ale i správních orgánů, které tyto zákony následně vykonávají, nesmí být pouze o nařizování, stanovování povinností a případně i nepřiměřeně vysokých sankcí. Finanční instituce mají samy od sebe zájem na to, aby byly považovány za čisté, a to nejenom kvůli potenciálním klientům, kteří chtějí své prostředky svěřit stabilní finanční instituci bez zbytečných rizik, ale i kvůli faktu, že mnohé z nich jsou veřejně obchodované a jejich hodnota je případnými zveřejněním porušení povinnosti, sankcí či dokonce hrozbou odnětí licence (či obdobného povolení) negativně zasažena.

Vzhledem k tomu lze tvůrcům nových daňových zákonů doporučit, aby tyto zákony nebyly budovány samostatně ve vzduchoprázdnu, ale byly zváženy případné zásahy do širší právní úpravy, kam patří právě AML a kromě povinností byly finančním institucím uděleny i některá práva a možnosti přístupu k jinak neveřejným informacím a to ideálně bez poplatků. Finanční instituce se kromě prodloužené ruky státu, které jsou stanoveny povinnosti, mohou stát i cenným partnerem, neboť to jsou ony, kdo jako první přijde do kontaktu s nezdaněnými penězi. Takové partnerství pak může být faktorem rozhodujícím o tom, zda dojde k nahlášení hraničních případů nebo ke snaze vyhnout se zbytečné byrokracii.

*Text vyjadřuje právní názor autora a jeho osobní přesvědčení, jako takový nevznikl v pracovněprávním poměru a nelze považovat za názor zaměstnavatele autora.*

## Literature

- ESMA: EFAMA Position on the draft Joint Guidelines of ESAs regarding customer due diligence under Anti-Money Laundering Directive ((EU) 2015/849), 2016.
- HARVEY, J. Richard. „Offshore Accounts: Insider’s Summary of FATCA and Its Potential Future.“ *Villanova Law Review*, 57.3 (2012): 2011-24.
- KALABIS, Zbyněk. *Boj bank proti praní špinavých peněz*. Praha: Bankovní institut vysoká škola, 2009. ISBN 978-80-7265-147-4.



REJNUŠ, Oldřich. *Finanční tržby*. Ostrava: Key Publishing, 2010, 659 s. ISBN 978-80-7418-080-4.

Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád.

Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník.

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, § 1.

Zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní.

Overview of The Common Reporting Standard: Automatic Exchange of Information on Financial Accounts <https://thebanks.eu/articles/automatic-exchange-of-information-on-financial-accounts>

Směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní.

Rozhodnutí České národní banky č. j. 2016/96256/570 ze dne 16. srpna 2016. Sp.zn. Sp/2016/40/573.

Rozhodnutí České národní banky Č. j. 2016 / 112675 / 570 ze dne 27. září 2016 Sp. zn. Sp/2015/356/573.

Council of Europe Convention on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of the Proceeds from Crime (1990).

Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

Zákon č. 368/2016 Sb, kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

## Contact – e-mail

*Jaroslav.kral@mail.muni.cz*

# **Příjmy spadající pod čl. 7 Evropské charty místní samosprávy a výdaje na ně**

*Michal Liška*

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

Příspěvek bude pojednávat o povaze příjmů volených zástupců dle ustanovení čl. 7 Evropské charty místní samosprávy. Především bude věnována pozornost otázce přiměřené finanční náhrady výdajů, k nimž při výkonu příslušné funkce došlo, jakož i náhradě ušlých příjmů nebo odměnu za vykonanou práci a odpovídající sociální zabezpečení. To vše ve spojení s otázkou daňové spravedlnosti ve vztahu ke zdanění závislé činnosti.

## **Keywords in original language**

Daň z příjmů; výdaje na funkční požitky; financování samosprávy.

## **Abstract**

The paper will discuss the nature of the income of elected representatives in accordance to the provisions of article 7 of the European Charter of Local Self-Government. Moreover, the paper will consider the issue of appropriate financial compensation for expenses incurred in the exercise of the office in question as well as, where appropriate, compensation for loss of earnings or remuneration for work done and corresponding social welfare protection. All this in conjunction with the issue of tax justice in relation to the taxation of dependent activity.

## **Keywords**

Income Tax; Appropriate Financial Compensation for Expenses; Financing Local Self-Government.

## **1 Úvod**

Na úvod je vhodné připomenout, že hypotézou tohoto článku je posouzení toho, zda jsou příjmy zastupitelů vůle personální materie demokratické

právního státu regulovány v souladu nejenom se smyslem a účelem ustanovení čl. 7 odst. 2 sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 181/1999 Sb., o přijetí Evropské charty místní samosprávy, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Evropská charta“ či „Evropská charta místní samosprávy“), ale také v souladu s právním řádem České republiky a zásadami doprovozájícími právní stát? Výše uvedené hypotézy bude dosaženo především kritickou a konstruktivní analýzou právního řádu.

Evropská charta místní samosprávy je písemností Rady Evropy, která se snaží standardizovat nejzákladnější šablonu modelu fungování místní samosprávy pro jednotlivé členské státy. Poskytuje tak institucionální rámec, který vytváří ve prospěch samostatnosti těchto místních samospráv i určitý legislativní rámec jejich národní úpravy. Evropská charta místní samosprávy vstoupila v platnost dne 1. 9. 1988. Česká republika je pak touto vázána od téhož data, kdy však učinila výhrady vůči následujícím článkům:

- Článek 4 - odstavec 5 - možnost přizpůsobení přenesené působnosti místním podmínkám;
- Článek 6 - odstavec 2 - zajištění přiměřených kariérních a kvalifikačních možností rozvoje zaměstnanců;
- Článek 7 - odstavec 2 - přiměřená náhrada výdajů, ušlých příjmů a sociálního zabezpečení místních funkcionářů;
- Článek 9 - odstavec 3 - část zdrojů pochází z místních daní a poplatků, které mohou tato společenství ovlivnit;
- Článek 9 - odstavec 5 – zajištění finančního vyrovnání slabších místních společenství;
- Článek 9 - odstavec 6 - konzultace přerozdělování zdrojů s místními společenstvími.

Výhrady pak byly učiněny s ohledem na dobu, ve které došlo k ratifikačnímu procesu<sup>1</sup> a dále specifickým podmínkám české samosprávy a s ní souvisejícího územního dělení. Záhodno uvést, že se nelze domnívat, že pro výkon samosprávy v kulturně a právně odlišných, přesto demokratických a právních, státech dojde k univerzálnímu dodržování určitého vzorce organizace lokální vlády, který je úplatný historickým liniím navrhovatelů těchto. Stěžejním pak byla velikost jednotlivých místních pospolností organizovaných v obce, kdy

<sup>1</sup> Na místě byla opatrnost v rámci teprve se utvářející samosprávy.

v České republice téměř 80 % obcí (v ČR má status obce 6666 místních pospolností) nedosahuje počtu 1000 obyvatel. Pro výše uvedené obce, které lze považovat za ideální k výkonu přímé demokracie, je ovšem problematické zajistit financování, a to nejenom s ohledem na nemožnost přenesení části státní působnosti, s ohledem na nákladnost zajištění jejího výkonu (ve všech obcích by musely být zřízeny alespoň základní standardy pro výkon matrik, stavebních úřadů, finančních úřadů apod.), ale také s ohledem na nutnost zajištění kvalitního personálního obsazení těchto, což je doprovázeno i rentabilitou pracovních podmínek nastavených v České republice pro výkon této závislé činnosti velice nevhodně (o čemž bude pojednáno dále).

Meritem tohoto článku, je pak výhrada učiněná vůči čl. 7 odst. 2, který upravuje přiměřenou náhradu výdajů, ušlých příjmů a sociálního zabezpečení místních funkcionářů, kdy důvod pro výhradu byl očividný (obce, s počtem obyvatel nepřekračujícím sto, by si zaměstnávání svého starosty v pracovním poměru „nemohly dovolit“). Koncepce tohoto článku spočívá v řešení několika otázek. Především se jedná o nezávislost výkonu funkce, která souvisí s materiálním zabezpečením výkonu funkce, jakož i neovlivnitelnosti úřadu. Článek 7 odst. 2 Evropské charty pak přímo určuje finanční kompenzaci za výkon funkce a to počítaje i s reintegrací osoby zastávající tuto veřejnou funkci do „normálního pracovního života“.<sup>2</sup> Obdobně je pak v České republice nahlíženo na tzv. náhrady poskytované kupříkladu poslancům a senátorům.

## 2 Funkční požitky

Z pohledu daně z příjmů se na tyto hledí jako na funkční požitek, který však není předmětem daně. Tyto požitky jsou pak v ustanovení § 6 odst. 11 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) navázány na vznik požitků v souvislosti s výkonem funkce. Jedná se tedy o skutečnost, že výkon funkce, který je zákonem o daních z příjmů, považován za závislou činnost je oproštěn od nákladů k jejímu výkonu. V daném případě se tak vynětí tzv. náhrad překlopilo s režimem taxativního výčtu, dle předchozí právní úpravy, do režimu spjatého se smyslem a účelem vynaložení těchto.

<sup>2</sup> Srovnej komentář Rady Evropy k Evropské chartě, dostupný na: [http://www.coe.int/t/congress/sessions/18/Source/CharteEuropeenne\\_en.pdf](http://www.coe.int/t/congress/sessions/18/Source/CharteEuropeenne_en.pdf)

Tyto náklady jsou však taxativně vymezeny v ustanoveních různých zákonů funkční požitky upravujících, jako například: zákon č. 236/1995 Sb., o platu a dalších náležitostech spojených s výkonem funkce představitelů státní moci a některých státních orgánů a soudců, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 201/1997 Sb., o platu a některých dalších náležitostech státních zástupců a o změně a doplnění zákona č. 143/1992 Sb., o platu a odměně za pracovní pohotovost v rozpočtových a některých dalších organizacích a orgánech, ve znění pozdějších předpisů atd. S ohledem na shora uvedené se tak v českém právním řádu znovu ocitáme v klišé nemožnosti uplatnění si nákladů k příjmům kvalifikovaným jako příjmům ze závislé činnosti.

### 3 Předmět daně z příjmů v kontextu příjmů a nákladů

Jedná-li se o předmět zdanění u daní z příjmů je jim dle Musgrave'a: Čistý důchod: ke spotřebě lze použít pouze čistý důchod, stejně tak za přírůstek bohatství může být považován jen čistý důchod. Základem daně by tedy měl být čistý důchod, po odečtení nákladů na jeho získání, resp. i ztrát.<sup>3</sup> Dodržování takto formulované obecné zásady, nezohledňující korekční prvky daně sociální či výjimečné povahy, pak nastoluje daňovou spravedlnost. V souvislosti s touto zásadou je vhodné připomenout, také Musgrave'ovu pojetí spravedlivého daňového zatížení spočívající v tom, že „[r]ozdělení daňového zatížení by mělo být rovnoměrné. Každý občan by měl platit spravedlivý podíl.“<sup>4</sup>

Ústavní soud České republiky pak plenárním náležením sp. zn. Pl.ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 zavedl do právního řádu České republiky možnost napadat daňové otázky s ohledem na tzv. přímou diskriminaci. V daném případě se až zda, že byl prolomen zdrženlivý přístup Ústavního soudu k daňovým otázkám, jakožto otázkám politického charakteru<sup>5</sup>, opak je však pravdou; Ústavní soud i v tomto případě aplikoval jednu ze dvou hypotéz směřujících k možnosti vyslovení protiústavnosti uložení daňové povinnosti zákonem, a to extrémní disproportionality.

<sup>3</sup> ONDRÁČEK, Jiří. *Mezinárodní komparace stanovení základu daně z příjmů fyzických osob*. Praha, 2012, 60 s. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Národohospodářská fakulta. Vedoucí práce Petr BARTOŇ.

<sup>4</sup> MUSGRAVE, Richard. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1997. ISBN 80-85603-76-4.

<sup>5</sup> Srov. například plenární náležením Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009.

Ústavní soud (v plenárním nálezu sp. zn. Pl.ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014) k otázce zdanění příjmů formuluje následující závěr: „*základním cílem našeho demokratického právního státu musí být zachování lidské důstojnosti, která se odráží i v tom, že člověk je schopen se o sebe postarat díky svým příjmům, jichž se domohl vlastní prací - tedy příjmem ze zaměstnání a příjmem z důchodového pojištění.*“ Otázkou tedy zůstává, zda právě vyjmutí z příjmů náhrad zastupitelským a jiným veřejným funkcím, jakožto částí nákladů vzniklých na jejich straně, v souladu se zásadou zdaňování toliko čistého důchodu, nenabourává koncepci zdanění závislé činnosti a nehraničí s přímou diskriminací.

Tzv. test nepřímé diskriminace použitelný i pro daňové právo pak Ústavní soud ve výše zmíněném plenárním nálezu vymezil tak, že tento „*sestává ze zodpovězení následujících otázek: 1. Jde o srovnatelného jednotlivce nebo skupiny?; 2. Je s nimi nakládáno odlišně na základě některého ze zakázaných důvodů?; 3. Je odlišné zacházení dotčenému jednotlivci k tíži (uložením břemene nebo odepřením dobra)?; 4. Je toto odlišné zacházení ospravedlnitelné, tj. a) sleduje legitimní zájem a b) je přiměřené?* [srov. náleze ze dne 16. října 2007 sp. zn. Pl. ÚS 53/04 (N 160/47 SbNU 111; 341/2007 Sb.), bod 29; náleze ze dne 30. dubna 2009 sp. zn. II. ÚS 1609/08 (N 105/53 SbNU 313) ve znění opravného usnesení ze dne 9. července 2009 sp. zn. II. ÚS 1609/08; náleze ze dne 1. prosince 2009 sp. zn. Pl. ÚS 4/07 (N 249/55 SbNU 397; 10/2010 Sb.); náleze ze dne 28. ledna 2014 sp. zn. Pl. ÚS 49/10 (N 10/72 SbNU 111; 44/2014 Sb.), dostupný též na <http://nalus.usoud.cz>, bod 34; rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 13. listopadu 2007 ve věci stížnosti č. 57325/00 - D. H. proti České republice, § 75; rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 16. března 2010 ve věci stížnosti č. 42184/05 - Carson proti Spojenému království, § 61]. Z judikatury Evropského soudu pro lidská práva k zakázané diskriminaci rovněž plyne, že ospravedlnitelnost určitého odlišného zacházení se odvíjí i od jeho důvodu. Zatímco pro odlišné zacházení z důvodu rasy či etnického původu, pohlaví, sexuální orientace, národnosti či původu dítěte je třeba předložit velmi pádné ospravedlnění [srov. např. rozsudek ze dne 21. června 2011 ve věci stížnosti č. 5335/05 - Ponomaryov a další proti Bulharsku (národnost); již citovaný rozsudek D. H. proti České republice (rasa) či rozsudek ze dne 16. listopadu 2004 ve věci stížnosti č. 29865/96 - Ünal Tekeli proti Turecku, § 53 (pohlaví)], u ostatních důvodů odlišného zacházení je překum ze strany Evropského soudu pro lidská práva méně intenzivní. V této souvislosti lze jako pátý krok testu přímé diskriminace rozlišit

*i míru „podezřelosti“ důvodu pro odlišné zacházení, od které se posléze odvíjí intenzita přezkumu ze strany soudu (nálezn. sp. zn. Pl. ÚS 49/10, bod 34).“<sup>6</sup>*

Je nutno poznamenat, že nejprůlehlavější by v daném případě bylo aplikovat kritéria prezentovaná Nejvyšším správním soudem v návrhu na vyslovení protiústavnosti zákona (v daném případě zákonů) ze dne 9. 10. 2008, č. j. č. j. 2 Afs 178/2006 – 46. Nejvyšší správní soud zde připomněl daňový kánon Adama Smithe, který ve svém „Pojednání o podstatě a původu bohatství národů“ dospívá k tomu, že „(I.) v každém státě měli by poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají. Výdaje na správu státu jsou pro jednotlivé příslušníky velkého národa asi totéž, co výdaje na správu velkého panství pro všechny ty, mezi něž je rozparcelováno a kteří musí všichni na tyto výdaje přispívat podle toho, na jak velké části toho panství hospodáří. Tzv. rovnost nebo nerovnost zdanění spočívá právě v tom, zda se tato zásada dodržuje, nebo zanedbává.“<sup>7</sup>

Dále lze parafrázovat a rozvinout myšlenku judikátu Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 10. 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG proti Finanzamt Neustadt, CELEX: 61995J0258 tak, že daňové zatížení by nemělo dopadat na plnění, které primárně směřuje k faktické možnosti výkonu činnosti poskytovatele činnosti, tedy je neodmyslitelnou podmínkou tohoto výkonu činnosti.

Vycházíme-li z teze, že příjmy by se měly párovat s náklady (výdaji), a to při zachování zásady daňové symetrie, je zjevné, že například právě u náhrad vázícím se k funkčním požitkům, se toto částečně uplatní, kdy se páruje příjem s náklady ve formě náhradou. Náklady jsou zde příjmem, který nepodléhá dani (pozitivně formulované náklady). Naopak tomu je v případě zakoupení jízdenky či psacích potřeb inherentně spjatých s výkonem ekonomické činnosti dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů. Zde se příjem prodejce zboží či služby nepáruje s žádným nákladem, neboť tento poplatník nemůže uplatnit. Dochází tak k faktickému znevýhodnění vůči poživatelům tzv. náhrad a k neodůvodněné výjimce z principu párování příjmů s výdaji (náklady).

<sup>6</sup> Provedení výše uvedeného testu na osoby pobírající příjem ze závislé činnosti pak autor ponechává otevřen čtenářům. Pouze upozorňuje na skutečnost, že dle jeho názoru se jedná o daňové subjekty se společným základem daně v podobě čistých příjmů.

<sup>7</sup> SMITH, A. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Liberální institut, 2001, s. 733–734.

## 4 Švarcysystém a superhrubá mzda jako další kritéria nesmyslnosti

Dalším problémem nastává co do materie rovnosti v rámci tzv. švarcysystému. Zde se na jednu stranu zračí rozšířeným senátem prosazovaná teorie o důsledcích soukromoprávní vůle ovlivnit veřejnoprávní povahu činnosti.<sup>8</sup> K tomuto se pak vyjádřila i Evropská unie, která shledává, že by mělo ze strany českého zákonodárce dojít k většímu sladění zdanění závislé a nezávislé činnosti.<sup>9</sup>

Záhodno také připomenout, že model zdanění závislé činnosti v České republice „podléhá“ insitutu tzv. superhrubé mzdy, který navyšuje příjem poplatníka o tzv. sociální a zdravotní pojistné (ve výši placené zaměstnavatelem). K tomuto Radvan<sup>10</sup> uvádí následující:

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

Pojednáváme-li tedy o superhrubé mzdě, můžeme shrnout, že se vlastně jedná se o zdanění daně a to navíc zčásti placené za jiný daňový subjekt (plátce daně). Výše uvedené pak pramení také z absurdnosti nemožnosti

<sup>8</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009-94.

<sup>9</sup> V rámci Evropské unie je pak možno hledat i vzor pro případné řešení (například ve Spolkové republice Německo).

<sup>10</sup> RADVAN, Michal. Teorie důchodových daní. In: RADVAN, Michal (ed.). *Důchodové daně*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 49. ISBN 978-80-210-8395-0.



vynaložení nákladů (výdajů) na dosažené příjmy. Výdaje nezahrnované do rámce ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákon o daních z příjmů

Důchodové daně obecně vychází z principu daňové symetrie. Jako daňově uznatelné výdaje proto mohou být uplatněny pouze výdaje vynaložené na výzkum a vývoj, které jsou věcně a časově spojené s daňově účinnými příjmy. Tato úzká spojitost mezi výdaji a kauzou příjmů (výsledku) se pak projevuje zejména v rovině nemožnosti odpočtu podpory výzkumu a vývoje vůči příjmům, které neslouží pouze k výzkumu a vývoji.

V současné době je před soudy řešena otázka možnosti uplatnit si výdaje na náhradu mzdy za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoj. V rámci tohoto se naskýtají dvě možné modelové situace. První je taková, že zaměstnanci jsou zaměstnání toliko pro oblast výzkumu a vývoje. V tomto případě je nutno zohlednit skutečnost, že v rámci výzkumu a vývoje nejde jen o odpočet, ale uplatňují se také „klasické“ výdaje (náklady) dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Výše uvedené východisko se pak opírá o skutečnost, že odpočet na výzkum a vývoj je výjimkou, která nutně sleduje svůj účel a smysl, a tak je zapotřebí šetřit, zda se v době dovolené realizuje smysl a účel odečitatelné položky – výzkum a vývoj. Jelikož je odpověď negativní, nezbyvá než odpočet v tomto případě neuznat. Druhý modelový příklad je pozměněn s tím, že pracovníci pracují částečně na výzkumu a vývoji a částečně v rámci ostatních činností jejich zaměstnavatele. V tomto případě je nutné zohlednit, a to i pro neduplicitnost případných nákladů dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, zda je dovolená vybírána poměrně, či zda existuje fakticky jen pro jeden z těchto pracovních úvazků.

Mezi výdaje, na které nelze vztáhnout odpočet na výzkum a vývoj, samozřejmě patří i ty, které byly provedeny cizími subjekty, resp. nebyly provedeny z vlastních prostředků a vlastními pracovníky (tito musí být vymezeni již v projektu). Tento názor pak potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 29. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011-81.

## 5 Závěr

Dle autora článku byla vyvrácena potvrzena hypotéza dodržení teologie uplatnění výdajů (nákladů) k příjmům. Zákonodárce tzv. náhrady uplatňuje pouze částečně, a to formou taxativního výčtu ve zvláštních předpisech.

Autor se dále také pozastavil nad případnou diskriminací zdanění závislé činnosti, bez možnosti uplatnění si odpovídajících výdajů (nákladů). V rámci zkoumané materií pak dospěl k závěru o existující diskriminaci mezi jednotlivými dílčími základy daně. Na závěr byl věnován i prostor principem zdanění tzv. superhrubé mzdy. Autor pak upozorňuje na skutečnost, že touto konstrukcí daně dochází k absurditám, co do základních východisek (pravidel) daňové spravedlnosti (nezdaňovat daň, zákaz přenášení daňové povinnosti apod.). Východiskem z výše uvedeného nešvaru by pak mohlo být zakotvení stejného principu pro výpočet dílčích základů daně, tak aby docházelo ke zdanění toliko čistých příjmů.

## Literature

- Návrh Nejvyššího správního soudu na vyslovení protiústavnosti zákona ze dne 9. 10. 2008, č. j. č. j. 2 Afs 178/2006 – 46.
- MUSGRAVE, Richard. *Věřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1997. ISBN 80-85603-76-4.
- ONDRÁČEK, Jíří. *Mezinárodní komparace stanovení základu daně z příjmů fyzických osob*. Praha, 2012. 60 s. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Národohospodářská fakulta. Vedoucí práce Petr BARTOŇ.
- RADVAN, Michal. Teorie důchodových daní. In: RADVAN, Michal (ed.). *Důchodové daně*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 39–55. ISBN 978-80-210-8395-0.
- SMITH, A. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Liberální institut, 2001, s. 733–734.
- Plenární náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009.
- Plenární náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014.
- Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 10. 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG proti Finanzamt Neustadt, CELEX: 61995J0258.
- Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009-94.

## Contact – e-mail

*michaliska@mail.muni.cz*

# Rozpočtové určení jako prvek konstrukce daní a poplatků<sup>1</sup>

*Hana Marková*

Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

Problém vymezení obligatorních a fakultativních prvků řeší finanční teorie, právní zakotvení pojmu daň je pouze v daňovém řádu. Podstata pojmu poplatku jako povinné platby a jeho konstrukčních prvků, stejně jako vymezení jiných druhů povinných plateb (příspěvek, odvod apod.), není vůbec v žádné právní normě řešeno.

Pro rozpočtové určení daní najdeme v minulosti analogii v podobě přidělů, které do veřejných rozpočtů územních samospráv vymezoval zákon. V současnosti je třeba vyřešit nejednotnost této právní úpravy zejména k prvku rozpočtového určení, který může být součástí daňového či poplatkového zákona (současný stav), což není všeobecně přijímáno. Druhou možností je to, že se bude tato otázka řešit samostatným zákonem. Zákon by však měl řešit všechny povinné platby daňového charakteru z pohledu jejich příjemců, což znamená současnou koncepci změnit.

## **Keywords in original language**

Daň; poplatek; obligatorní a fakultativní prvky; rozpočtové určení daně.

## **Abstract**

The issues connected with defining the obligatory and facultative elements are being addressed by the financial theory, the legal definition of a tax is contained only in the Tax Procedure Code. However, the definition of a fee as a compulsory payment and of its structural elements as well as the definition of other compulsory payments (contributions, charges etc.) is not included in any legal norm.

<sup>1</sup> Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy. This paper has been elaborated within the programme “PROGRES Q02 – Publicization of Law in the European and International Context” which is realized in 2017 at the Faculty of Law of the Charles University.

For budgetary allocation of taxes might be found an analogy in the past in the form of allocations which were determined by law for the public budgets of local authorities. At present, it is particularly important to deal with this legislative inconsistency when taking into account the element of budgetary allocation which might be a part of a tax or fee statutory provision (the current situation), which is nevertheless not widely accepted. There is a second possibility consisting in a special act solving this matter. Such law, however, should address all the mandatory payments of a fiscal nature in terms of their recipients, which means to change the current concept.

### Keywords

Tax; Fee; Obligatory and Facultative Elements; Budgetary Allocation of Taxes.

## 1 Kde hledat kořeny vymezení daňových prvků a rozdělování výnosů?

Daně měly již od počátku svoji existence určité prvky, které vytvářely jejich podobu. V různých etapách vývoje se tyto prvky rozšiřovaly či zužovaly.

Již J.Kaizl v publikaci *Finanční věda* z roku 1892 se při vymezení daňové povinnosti zmiňuje o subjektech daně, o pramenu a objektu daňovém s tím, že právní normy stanoví další skutečnosti, které daňový závazek subjektů vůči státu mohou vymežit. Právní daňová technika tak už v této době vymezovala kvalitu a kvantitu určité daňové povinnosti, ale kromě toho to mohly být i ekonomické důvody, které vedly k dalším omezením či rozšířením daňových prvků. Je zřejmé, že daňověprávní prvky mohou být různého druhu a je možné je dle ekonomických podmínek doplňovat.

Situaci v oblasti daňových prvků do určité míry řešil i K. Engliš, když přišel se svojí daňovou reformou. Patnáctého června 1927 byl přijat č. 76/1927 Sb.z.a n., o přímých daních, což byl zákon, který vytvořil novou československou právní úpravu zdanění přímých daní. Zároveň s tímto zákonem byl ve stejný den přijat zákon č. 77/1927 Sb. z. a n., o nové úpravě finančního hospodářství svazků územní samosprávy, tzv. druhá finanční novela, v níž se objevily tzv. vyrovnávací, pomocné čili přidělové fondy.<sup>2</sup> Jednalo

<sup>2</sup> Prováděcími vládními nařízeními tohoto zákona byla nařízení vlády republiky československé č. 157/1927 Sb. z. a n. a č. 15/1928 Sb. z. a n. Krátce na to byl zákon č. 77/1927 Sb. z. a n. změněn a významně doplněn zákonem č. 169/1930 Sb. z. a n., tj. třetí finanční novelou z 27. 11. 1930. Blíže KAIZL, Josef. *Finanční věda. Část II*. Praha: tiskem a nákladem Jos. R. Vilímka, 1892, s. 89 a násl.

se o způsob řešení finanční situace zemí, okresů a obcí pomocí přerozdělovacích nástrojů. Zemím se přidělovaly pro jejich vlastní potřebu roční přídělky z výnosu daně z obratu či přepychové daně | z piva. Přídělky spravoval jednotně zemský výbor a zemím se ukládalo, aby z přídělů, pokud nejsou vyhrazeny ke speciálním účelům, poskytovaly příspěvky finančně slabým okresům a obcím, tj. takovým, jichž řádná rozpočtová potřeba není zcela uhrazena přes to, že plně využily nejvýše přípustných sazeb daní. Byla tak vytvořena možnost, aby rozpočty územních samospráv, které nebyly soběstačné, měly možnost svoje zdroje doplňovat ze zdrojů celostátních.

## **2 Platná právní úprava rozdělovacích procesů v oblasti daní a poplatků**

Jedná-li se o stát a jeho daňové příjmy, nevzniká státu přímo nutnost přerozdělování, ale za situace nedostatečnosti finančních prostředků samosprávných územních celků tato potřeba přerozdělování existuje. O velikosti státních příjmů rozhoduje pouze to, jaké druhy a jak velké jsou určité daně. Kraje a obce jako samostatné samosprávné územní celky samostatně nezavádějí daně a proto se u nich objevuje potřeba zajistit územní samosprávu dostatkem zdrojů i jiným způsobem - cestou je tak i přerozdělování finančních zdrojů soustředěných na centrální úrovni.

V období první republiky se u nás přerozdělovací proces uskutečňoval cestou přidělů, v současné době se jedná o rozpočtové určení daňových příjmů vymezené samostatným zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), který platí do současnosti ve znění pozdějších předpisů.<sup>3</sup> Více jak deset jeho novel je výsledkem různých snah orgánů samospráv rozhodnout o podílu, který vyřeší to procento, kterými se ta či ona sdílená daň dostává do určitého rozpočtu. Zákon řeší nejen otázku kolik z které sdílené daně přijde územním samosprávám či státním fondům, ale i to která daň či její podíl přijde některému z veřejných rozpočtů. Důležité je uvědomit si, že v názvu zákona je vymezeno, že jde jen o některé z daní a není řešena otázka ostatních daní z pohledu jejich rozpočtového určení.

<sup>3</sup> Ani rozpočtová skladba dle vyhlášky č. 323/2002 Sb., která při druhové skladbě uvádí jednotlivé druhy daní, neřeší to, do kterého rozpočtu výnos plyne.

Kromě toho se - vedle daní uvedených v tomto zákoně - objevuje nutnost řešit rozpočtové určení také u poplatků či některých nových daní přímo v zákonech, které upravují jejich podobu (viz např. daň z hazardu). Vzniká tak otázka, zda má zůstat samostatný zákon o rozpočtovém určení daní nebo zda má být konstrukce daní (v pojetí daňového řádu to znamená včetně konstrukce poplatků) v příslušném zákoně doplněna o tento prvek a zda to má být prvek fakultativní či obligatorní.

Prvním problémem je tak pojem daň v širším slova smyslu a prvky, které jsou spojeny s vytvořením povinné platby. Daňový řád má obecné vymezení pojmu daň, ale žádný zákon obecně nedefinuje základní prvky daně, ani rozdíl mezi daněmi a poplatky, i když Listina základních práv a svobod hovoří v čl. 11 o daních a poplatcích. V dané situaci musí pomoci finanční teorie – ekonomická i právní.

Ekonomové zůstávají věrni základním prvkům, kterými jsou zejména subjekty povinné k dani a předmět zdanění. Vedle toho jejich práce uvádějí prvky, kterými je možné daň stanovit pomocí různých kvantitativních nástrojů – tj. základ daně a její sazba. Již se příliš neřeší okamžik, kdy se má daň zaplatit, jak a do kterého veřejného rozpočtu poplyne výnos určité daně. Finančněprávní teorie uvádí (vedle výše uvedených prvků) také další prvky – zejména fakultativního charakteru - které se postupně objevují v jednotlivých zákonech upravujících daň a poplatky a zabývá se také charakterem a doplněním prvků základních.

Poplatky jsou z pohledu daňového řádu obsaženy v pojmu daň, ale jejich rozdělení do skupin či určení toho, kam jejich výnos plyne, není vždy v zákonech obsaženo. Chybí ucelený systém poplatků, který zde v zásadě už byl v období první republiky a chybí i jeho teoretický základ.

Zahrnování poplatků mezi daň má svoje opodstatnění, ale nepovažuji to za zcela ideální situaci. Vyjdeme-li z Listiny základních práv a svobod, je v čl. 11 zdůrazněno, že nejen daň, ale i poplatky jsou ukládány na základě zákona. Zahrnutí poplatků do obecného pojmu daně v daňovém řádu - který není označen jako řád daňový a poplatkový, ale jen daňový řád - vede k nejasnostem právě ohledně toho, jak má být poplatek vymezen a do jakého rozpočtu má jeho výnos plynout.

O vymezení základních prvků u daní, poplatků i ostatních příjmů rozpočtů se pokusil ve své práci<sup>4</sup> doc. Boháč. Jde o první komplexní monografickou práci na toto téma, jeho vlastní vymezení pojmů a pokus o zavedení systematiky do skupiny ostatních příjmů daňového charakteru, která má řadu terminologických a konstrukčních specifík, což je třeba ocenit.

Zůstanu-li v rovině poplatků musím řešit otázku, zda jsou všechny platby, které se označují jako poplatky, příjmem veřejného rozpočtu a zda tedy patří pod skupinu plateb, které takto vymezuje Listina základních práv a svobod v čl. 11. S tím souvisí i to, zda některé poplatky nejsou spíše daní než poplatkem a zda by se to nemělo řešit jejich přeřazením mezi daně (typicky některé místní poplatky). Je třeba zvolit kritéria, podle kterých poplatky rozdělit a budou-li se zavádět nové platby, tak to činit s vědomím toho, do které skupiny platba patří.

U prvků, které mají ekonomický základ (subjekt, předmět, základ, sazba) problém zpravidla nevzniká. Také v případě fakultativních prvků není spor, zda v konkrétním zákoně budou či nikoliv – problémem může být jen to, že jejich zavedení může znamenat zvětšení rozsahu textu zákona a tím přispět i k nepřehlednosti právní úpravy. Zavedení dalších prvků, které by měly obligatorní charakter a které zároveň souvisejí se správou platby (jak a kdy zaplatit a kam platba má putovat), není přijímáno odbornou veřejností jednoznačně.

Splatnost daně i poplatku bývá tradičně uváděna mezi obligatorními prvky a uvádí se i pod označením období – tj. kdy a jak se má daň zaplatit. Právě u doc. Boháče<sup>5</sup> najdeme i prvek výpočet daně. Dalším prvkem, který má daňový zákon obsahovat, je prvek označený jako rozpočtové určení. Zatímco ohledně výpočtu daně se dá říci, že je to prvek usnadňující subjektům vypočítat platební povinnost a nejsou proti tomuto prvku výhrady, u rozpočtového určení vzniká více nejasností.

Problém vidím zejména v tom, **že zmíněný zákon o rozpočtovém určení daní (viz výše) řeší jen některé daně – není komplexní, neupravuje všechny daně a vůbec nezmiňuje poplatky a ostatní příjmy daňového**

<sup>4</sup> BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

<sup>5</sup> Tamtéž, s. 85.

charakteru (odvody, příspěvky apod.) a proto se objevují různé názory na to, jak by to s rozpočtovým určením mělo být. Pomineme-li spotřební daně a energetické daně, u kterých nám toto určení zcela chybí, tak problémem jsou právě poplatky. Prvek označený jako rozpočtové určení se v ČR objevuje zpravidla v zákoně, kde jde o novou právní úpravu dané platby nebo alespoň o novelizaci právní úpravy – nenajdeme tak tento prvek u starších právních úprav – starší zákony tento prvek neuvádějí.

Zákon o rozpočtovém určením daní, který neřeší všechny příjmy daňového charakteru, vytváří v právním řádu nejednotnost. Nedochozí ke změnám existujících daňových či poplatkových zákonů z důvodů zařazení rozpočtového určením daní jako obligatorního prvku do textu zákona, ale fakticky se čeká na novou právní úpravu materie, kdy by tento stav řešil v souvislosti se změnou právní úpravy obsažené v příslušném zákoně.

Pokud přistoupíme na to, že rozpočtové určení daně je obligatorní prvek právní konstrukce daně, mělo by zřejmě dojít ke změně všude tam, kde tento prvek v právní úpravě obsažen není. Dosavadní postup – změnu jen v případě nové právní úpravy – nepovažují sice za ideální, ale vzhledem k rozsáhlosti právní úpravy a souběhu různých postupů, je zřejmé, že jednorázové změny všech zákonů, které se danou problematikou zabývají, nejsou v tomto směru – vzhledem k celkovému legislativnímu procesu – v dohledné době reálné.

### 3 Závěr

Je tedy otázkou, jak tuto situaci řešit – smířit se s daným stavem a postupnými krůčky upravovat jednotlivé zákony nebo se zamyslet nad zákonem o rozpočtovém určením daní a změnit jeho konstrukci?

Při existenci desítek právních norem, ve kterých se upravují daně a poplatky, by šlo při jejich úpravě o práci velmi časově náročnou. Pokud bude snaha sjednotit právní úpravu v oblasti všech daňových příjmů, pak to by měla být jasná cesta, jak se bude systém zpřehledňovat. Není také reálné, aby byl v současné době vytvořen daňový kodex, který by soustředil celou oblast daňového a poplatkového práva (a tak i vymezil to, kam výnos daně a poplatku poplyne), ale měla by se najít cesta, která by vedla k tomu, aby se tento přístup sjednotil a nějakým způsobem dořešil.



Cestou by mohla být změna podoby zákona o rozpočtovém určení daní a to tak, že by se v první části zákona rozpočtové určení označilo jako obligatorní daňový prvek a zároveň by se v zákoně i vymezily, definovaly ostatní obligatorní prvky a v druhé části zákona by zůstala úprava podílů jednotlivých daní, které plynou do jiného než státního rozpočtu. Zároveň by se vymezilo, které daně a poplatky plynou do státního rozpočtu a které do ostatních veřejných rozpočtů. Rozpočtové určení výnosu daní i poplatků by tak bylo specifikováno a vymezeno jako základní prvek dané platby a zároveň by se sjednotilo vymezení rozpočtových příjmů všech veřejných rozpočtů.

Hledání cesty nejen ke sjednocení právní úpravy v daňové oblasti, ale i vytvoření koncepce konstrukčních prvků, je úkolem jak daňové teorie tak daňové praxe pro další léta.

Dá se proto shrnout, že problém obligatorních a fakultativních prvků řeší finanční teorie, právní zakotvení pojmu daň je však obsaženo pouze v daňovém řádu. Podstata pojmu poplatku jako povinné platby a jeho konstrukčních prvků, stejně jako vymezení jiných druhů povinných plateb (příspěvek, odvod apod.) není vůbec v žádné právní normě řešeno, je to pouze věc teoretického vymezení. Nedostatečnost převodu teoretických prvků do právní úpravy (zejména k prvku rozpočtového určení) je sice namítána, ale návrhy na řešení nejsou všeobecně přijímány.

Pro rozpočtové určení daní najdeme v minulosti analogii v podobě přidělů, které do veřejných rozpočtů územních samospráv vymezoval zákon, dnes tak činí také zákon (o rozpočtovém určení daňových výnosů). Nový zákon, který by měl řešit všechny povinné platby daňového charakteru z pohledu jejich příjemců (rozpočtového určení), by znamenal podstatnou změnu současné koncepce tohoto zákona.

## Literature

KAIZL, Josef. *Finanční věda. Část' II*. Praha: tiskem a nákladem Jos. R. Vilímka, 1892.

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

MARKOVÁ, Hana, BOHÁČ, Radim. *Rozpočtové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-598-8.

## Contact – e-mail

*markova@prf.cuni.cz*

# Child Tax Credit as a Part of Polish Personal Income Tax Act

*Monika Michalak*

Nicolaus Copernicus University, Faculty of Law and Administration,  
Department of Public Finance and Financial Law, Poland

## Abstract in original language

Ulgą na dzieci w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych została wprowadzona w 2007 roku ze względu na spadek liczny urodzeń. Niestety nie przyniosła pożądanych efektów w postaci wzrostu demograficznego, jest jednak dużym wsparciem dla rodzin, a szczególnie rodzin wielodzietnych, które borykają się z trudną sytuacją materialną. Obecnie poza ulgą na dzieci wprowadzony został z dniem 1 kwietnia program „500+”, który ma być kolejnym narzędziem pomocy polskiej rodzinie.

## Keywords in original language

Ulgą na dziecko; podatki; polityka prorodzinna.

## Abstract

Child Tax Credit became a part of Polish Personal Income Tax Act in 2007 as a response to progressive drop in a birth rate. Unfortunately it did not affect population growth in Poland, yet it has been supporting families, especially those with many children, which struggle with a variety of financial issues, ever since. Currently, apart from the Child Tax Credit, Polish families can also make use of another child benefit program called “The Family 500+” which came to life on April 1st 2016 and became a part of pro-family policy.

## Keywords

Child Tax Credit; Personal Income Tax; Pro-Family Policy.

## 1 Introduction

In the Polish Tax Law, the Child Tax Credit, also known as pro-family relief, has been supporting families for many years. It is of paramount importance among large families which account for an ever smaller percentage of the Polish society.

The regulations concerning the Child Tax Credit became a part of the Personal Income Tax Act of 26<sup>th</sup> July 1991 (PIT Act<sup>1</sup>) on 1 January 2007. Within justification to the project implementing changes to the PIT Act, it was highlighted that all the amendments are meant to support Polish families through the taxation system<sup>2</sup>.

## 2 A Relief – Definition

A notion of a tax relief is known both to legal and legislative language. In respect to the doctrine, a tax relief refers to a mechanism which reduces taxable income<sup>3</sup>. Hence, tax reliefs should, most of all, reduce the amount of tax owed by a tax payer.

Tax reliefs are one of many legal instruments used by the state in order to achieve an active impact on its economy<sup>4</sup>, population growth and society. The use of the reliefs may, on the other hand, raise some doubts about the neutrality of taxation system. Such neutrality shall not hinder the life of tax payers and, at the same time, shall not be affected by any preferences for the tax groups<sup>5</sup>.

## 3 Child Tax Credit in Polish tax regulations

Pursuant to Art. 27f sec. 1 of the PIT Act, the Child Tax Credit is allowed to the tax payer/s who:

- a) Exercise parental authority;
- b) Serve as legal guardians and/when cohabit with a child;
- c) Exercise guardianship serving as a foster family pointed by the judgment of the Family Court and/or against the agreement with a staroste.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 1991 r., Nr 80, poz. 350 z zm.

<sup>2</sup> Uzasadnienie do projektu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw (Druk Sejmowy nr 732), <http://ww2.senat.pl/k6/dok/sejm/021/732.pdf> [dostęp: 23 października 2016].

<sup>3</sup> Por. NYKIEL, W. *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Warszawa, 2002, s. 23.

<sup>4</sup> POHULAK-ZOŁĘDOWSKA, E. *Zastosowanie ulg i zwolnień w podatkach dochodowych a rozwój MSP – ocena, prezentacja wyników badań*. „Funkcjonowanie gospodarki polskiej w warunkach integracji i globalizacji”, Szczecin 2005, s. 155–166.

<sup>5</sup> WOŁOWIEC, T. *Sprawiedliwość opodatkowania a ekonomiczna efektywność – wybrane aspekty*. „Studia Prawno-Ekonomiczne”, nr 77, Łódź 2008, s. 233.

“Child Tax Credit relates to raising children indicated within the regulations. Nevertheless, it is granted to the parents/guardians and not the children themselves. As stipulated in the regulations of Art. 6 sec. 4 of PIT Act, in order to claim the Child Tax Credit, one shall be a biological parent or perform parental authority as an adopter”<sup>6</sup>.

Pursuant to the PIT Act, the right to claim the Child Tax Credit belongs to the tax payers whose income subject to taxation is calculated in accordance with the income tax scale. Therefore, tax payers whose:

- a) Income is subject to 19 % tax rate (i.ex.: entrepreneurs who choose such a taxation rate);
- b) Income from business is subject to the tax on recorded revenue without deductible costs;

shall not be granted permission to claim this kind of pro-family benefit.

Child Tax Credit regulations indicate that it shall be granted to biological parents performing parental authority, legal guardian/s, who reside with a child and foster families. Thus, parents deprived of parental rights and/or legal guardians who do not reside at the same place as the child, cannot be granted such a credit.

Child Tax Credit is designed for tax payers who exercise parental authority over:

- a) A minor;
- b) A child, irrespective of age, who had been granted an attendance allowance and/or disability pension/social rent;
- c) A child up to 25 year of age who is a student at any school indicated by the Act on Education system, higher education Act or any other regulations concerning system of education and/or higher education, applicable beyond the borders of the Republic of Poland who, in a given fiscal year, did not get neither income subject to taxation calculated in accordance with the income tax scale nor income from money capitals subject to 19 % tax rate which in total exceed the quotient of a value reducing the tax owed and taxation rate specified by rate band 1, other than a family rent.

<sup>6</sup> BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *Ulga na dzieci – wątpliwości, problemy, kontrowersje*. „Monitor Podatkowy”, 2008, nr. 2, s. 9.

Tax payers whose children conduct economic activity subject to 19 % tax rate, tax on recorded revenue without deductible costs or tonnage tax Act, shall not be granted the Child Tax Credit. It shall also be denied to tax payers whose children's income is subject to taxation in accordance with income tax scale or comes from money capitals subject to 19% tax rate which exceeds 3089 PLN.

The total sum of 3089 PLN refers also to the foreign-earned income. In the individual interpretation of the Head of fiscal chamber in Bydgoszcz<sup>7</sup> one can find the following statement: 'If, then, the total income of the Applicant's daughter, obtained in Poland and Germany, exceeds the quotient of a value reducing the tax owed and taxation rate specified by rate band 1, which shall be found in the Art. 27 sec. 1 (3089 PLN), then, even if this income – as stated by the Applicant – is subject to tax exemption in accordance with the exemption with progression, it is also subject to the regulations of Art. 27 of the Personal Income Tax Act. Therefore, the Applicant cannot be granted the pro-family relief in the form of the Child Tax Credit'.

Income test does not apply to parents of children under 18 years old. According to individual interpretation of the Head of fiscal chamber in Katowice<sup>8</sup>, pursuant to the instructions of the tax authority "The fact that a child's gross income in 2013 reached circa 4,700 PLN is of no importance as the legislative body does not require gross-income test from minors. Therefore, the Applicant is entitled to the Child tax Credit irrespective of her minor daughter's income. That is applicable to annual tax assessment. The fact that the daughter turned 18 in July 2013 is not considered as relevant".

According to the regulations, tax deduction shall be granted jointly to both parents, guardians or foster parents as long as they are married. It is up to them whether they share the Credit in equal parts or decide otherwise. The tax Credit may be used solely or be split between a married couple. In this latter case, decision regarding amount of credit for each parent belongs to the entitled ones, who shall calculate the tax at tax rate corresponding to such end-use. Any changes of the amount require bilateral consent of both parents.

<sup>7</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 24 maja 2012 r., nr ITPB2/415-193/12/RS.

<sup>8</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 kwietnia 2014 r., nr IBPBII/1/415-5/14/MK.

As for divorced parents who retained their civil rights, unless they decide otherwise, the amount of the credit shall be split in half.

Parents' limited income shall be construed as the revenues less the sum of the costs of obtaining the income and social insurance contributions paid to ZUS.

Parents who have only one child to support may be granted the Credit if their annual revenue in a given fiscal year will not exceed the financial criteria as follows:

- a) 112000 PLN - tax payers who are in matrimony (income of a tax payer and his/her spouse obtained during a given fiscal year)
- b) 112000PLN – tax payer who is a single parent,
- c) 56000PLN – tax payer who is not in matrimony, even if only for a part of a fiscal year.

Parents of one child are entitled to 92,67 PLN monthly tax deduction (1112,04PLN per annum). Parents of two are entitled to 92,67 PLN per month (1112,04 PLN per annum) for the first and second child. Parents of three are entitled to 92,67 PLN per month for the first and second child plus 166. 67 per month (2000,04 PLN per annum) for the third. Parents of four or more children are entitled to 92,67 PLN per month for the first and second child plus 166. 67 per month (2000,04 PLN per annum) for the third and 225 PLN per month (2700 PLN per annum) for each and other child<sup>9</sup>.

Parents who have two or more children to support shall be granted the Credit irrespective of their gross income. Yet, there are cases where taxation bodies question the right to the Credit for parents of two as seen in the individual interpretation of the Head of fiscal chamber in Bydgoszcz <sup>(10)</sup>. For instance, one can analyse the case of parents of 25 year old daughter and 16 year old son. Parents' gross income reached 124000 PLN while their student daughter obtained almost 5. 000 PLN. In the parents' opinion, they should have been granted the Credit for their son but the tax authority stipulated otherwise. The Head of fiscal chamber in Bydgoszcz pointed out

<sup>9</sup> Broszura informacyjna Ministerstwa Finansów – Ulga na dzieci, [http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5203586/ULOTKA-ulga\\_na\\_dzieci\\_2016.pdf](http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5203586/ULOTKA-ulga_na_dzieci_2016.pdf) [dostęp: 31 października 2016 r.

that “in the situation described in this motion, the adult daughter of the Applicant obtained, in 2013, income exceeding the limit established by the legislator - 3,089 PLN, therefore, as stated by the Applicant, she shall not be entitled to the Credit on her daughter. Yet, in the light of the above principles, the right to Child Tax Credit shall be claimed by those tax payers who perform parental authority over a minor child, retain in matrimony and their gross income in a given fiscal year does not exceed 112 000 PLN. Due to the fact that the Applicant’s and her husband’s income in the fiscal year of 2013, after less social insurance contribution paid to ZUS exceeded 124 066 PLN, it shall be stated that the existence of a negative premise precludes them from obtaining the Credit on their minor son which is broadly explained in the Art 27f of Personal Income Tax Act”. Similar arguments were used by the Head of fiscal chamber in Katowice in his individual interpretation<sup>10</sup>. Another example of such instance may be the case of a father of two sons, one of whom, the youngest, was a student and has just started working and the other one, who was 30 Years old, disabled and taken care of by his parents. In the fiscal year, fathers income exceeded 112 00 PLN. Therefore the Head of fiscal chamber in Katowice<sup>11</sup> stipulated that since the father lost his credit for the youngest son, as he started working, he cannot be granted the Credit for the oldest one. The taxation body pointed at “provisions of the Art. 27f sec. 6 of Personal Income Tax Act – regulating the possibility of obtaining child tax Credit for an adult child (children), such as described in the motion”. Pursuant to this regulation, in order to obtain such a right, a tax payer shall provide for his/her adult child (children) as a part of the child maintenance obligation (performing parental authority concerns only minors). Secondly, children shall meet the conditions regulated by the Art 6, sec. 4 p. 2 and 3 of the Act. Only after complete fulfillment of the requirements – in accordance with the Art 27f sec 6 of the Personal Income Tax Act - it is possible to make use of the rights regulated by the Art 27f sec 1-5 of the Act”.

<sup>10</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Bydgoszczy z dnia 10 lipca 2014 r., ITPB2/415-370/14/RS.

<sup>11</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 17 czerwca 2014, nr IBP-BII/1/415-227/14/BD.

This amendment was supposed to affect population growth, unfortunately, the result was not achieved. The results of the report<sup>12</sup> performed by the government's population Council, showed that Poland suffers from population crisis and only the legislative bodies through their actions may change this state of affairs. The report also points out that introducing all the comprehensive family-protection policy consisting, among others, of the Child tax Credit would be highly recommended.

#### 4 Summary

It has been 9 years since the entry into force of the Child tax Credit and the results has not been achieved yet. In 2013, in Poland, 16.52% of tax payers were entitled to the Credit. Between 2007 and 2012 the Credit was construed as deduction of a given amount of money for every child from the income tax after deducting the costs of health insurance contribution. “The pro-family relief was mainly used by tax payers whose income was below the rate band I (85 528 PLN per annum –MM.). while the tax payers whose income was subject to 38 % tax rate were 4.28 % of the Credit beneficiaries (2012). However, in 2013 this number fell by 1.5 percentage point as a result of the applied amendments”<sup>13</sup>.

In effect, between 2007-2013, the Child tax Credit was granted to 4 billion people per year, which is about 17.35 % of all of the tax payers subject to the personal income tax.

“Nevertheless, a lot of parents cannot be granted full or partial right to the Credit as their income is too low or the income less costs of the health and social insurance contributions are too low. Therefore the Child tax Credit is allowed only to the parents who are professionally active while, in the case of large families, the professional activity shall be on the average level”<sup>14</sup>.

Currently, families in Poland are supported by “The Family 500+” program<sup>(15)</sup> which came to life on April 1<sup>st</sup> 2016. This administrative tool allows

<sup>12</sup> Uzasadnienie tak radykalnego określenia negatywnych tendencji demograficznych zostało przedstawione m.in. w raporcie za lata 2013–2014 [szerzej: Rządowa Rada Ludnościowa, 2014].

<sup>13</sup> BUDLEWSKA, R. *Ulga na dzieci jako instrument realizacji polityki prorodzinnej w Polsce*. „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, 2016, Vol. 1, s. 728.

<sup>14</sup> BUDLEWSKA, R., op. cit., s. 732–733.



parents to receive additional 500 PLN monthly for their second child and more. In some cases, if they meet the financial requirements, parents may also obtain support for the first child. In order to obtain the money, a parent/parents shall prove that their family's monthly income per capita is not higher than 800 PLN or that the total monthly income of their family does not exceed 1 200 PLN. Additionally, one of a child must be a disabled person.

Through this program, Polish government wants to support families and motivate them to have more children. Is this going to work? Can Polish budget afford such a tool? We will have to wait and find out.

A wide range of supportive actions is required from the government's side when it comes to encouraging young people to have at least two children<sup>15</sup>. Current research shows that our population may be too small to maintain the state, especially when taking into consideration constantly growing amount of pensioners. Apart from child benefit programs, the state should help young couples in finding own apartments and their first jobs. Such provisions would definitely encourage them to start a family and think about having children.

## Literature

- BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI R. *Ulga na dzieci – wątpliwości, problemy, kontrowersje*. „Monitor Podatkowy”, 2008, nr 2.
- BUDLEWSKA R., *Ulga na dzieci jako instrument realizacji polityki prorodzinnej w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Sklodowska” 2016, Vol. 1, s. 728.
- POHULAK-ŻOŁĘDOWSKA, E. *Zastosowanie ulg i zwolnień w podatkach dochodowych a rozwój MSP – ocena, prezentacja wyników badań*. „Funkcjonowanie gospodarki polskiej w warunkach integracji i globalizacji”, Szczecin, 2005.
- MARCINIUK, J. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2016, Legalis.
- NYKIEL, W. *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Warszawa 2002.
- WOŁOWIEC, T. *Sprawiedliwość opodatkowania a ekonomiczna efektywność – wybrane aspekty*. „Studia Prawno-Ekonomiczne”, nr 77, Łódź 2008.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowaniu dzieci, Dz. U. z 2016 r., poz. 195.

ZIELIŃSKI, R. Ulga z tytułu wychowania dzieci – preferencja czy sankcja podatkowa? In: KUCIA-GUSCİOWA, B., MÜNNICH, M., ZDUNEK, A. (red.). *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, Lublin, 2015.

### **Acts:**

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 1991 r., Nr 80, poz. 350 z zm.

Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowaniu dzieci, Dz. U. z 2016 r., poz. 195.

### **Others:**

Uzasadnienie do projektu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw (Druk Sejmowy nr 732), <http://ww2.senat.pl/k6/dok/sejm/021/732.pdf> [dostęp: 23 października 2016].

Broszura informacyjna Ministerstwa Finansów – Ulga na dzieci, [http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5203586/ULOTKA-ulga\\_na+dzieci\\_2016.pdf](http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5203586/ULOTKA-ulga_na+dzieci_2016.pdf) [dostęp: 31 październik 2016 r.

Uzasadnienie tak radykalnego określenia negatywnych tendencji demograficznych zostało przedstawione m.in. w raporcie za lata 2013–2014 [szerzej: Rządowa Rada Ludnościowa, 2014].

### **Individual interpretations:**

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 24 maja 2012 r., nr ITPB2/415-193/12/RS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 kwietnia 2014 r., nr IBPBII/1/415-5/14/MK.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Bydgoszczy z dnia 10 lipca 2014 r., ITPB2/415-370/14/RS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 17 czerwca 2014 r., nr IBP-BII/1/415-227/14/BD.

### **Contact – e-mail**

*monika1988@o2.pl*

# Má polský zákonodárce rád rodinu? (několik poznámek na pozadí polského zákona o dani z příjmů fyzických osob)

*Wojciech Morawski*

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Prawa  
i Administracji, Polska

## Abstract in original language

Tento článek se týká problému zdanění rodiny v polském daňovém právu. Autor se zabývá možnostmi společného zdanění manželů, stejně jako pravidly zdanění osamělých rodičů. Článek upozorňuje na paradoxy polské regulace.

## Keywords in original language

Daňové právo; rodina; děti.

## Abstract

The article concerns the problem of family taxation in Polish tax law. The author discusses the possibility of joint taxation of spouses, as well as the rules for taxation of single parents. Article draws attention to the paradoxes of Polish regulation.

## Keywords

Tax Law; Family; Children.

## 1 Úvod - co říká Ústava Polské republiky?

Polská Ústava<sup>1</sup> deklaruje zvláštní podporu pro rodinu. Podle čl. 18 Ústavy „Manželství jako svaz muže a ženy, rodina, mateřství a rodičovství jsou pod ochranou a péčí Polské republiky.“

Z tohoto ustanovení vyplývá několik informací. Za první - preferovanou formou lidského soužití je rodina, takovou formou není žádný neformalizovaný svazek. S manželstvím by se tak mělo zacházet lépe, než se svazkem

---

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Ústava Polské republiky ze dne 2. dubna 1997 r. – (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ve znění pozdějších předpisů).

neformalizovaným. Za druhé - manželství je svazek mezi mužem a ženou, a proto nemůže používat tyto preference svazek jednopohlavní. Za třetí - zákonodárce prohlašuje, že bude podporovat situace, když lidé mají děti. Nebudou tedy mít přednost lidé, kteří nemají děti. Zdá se, že z toho vyplývá povinnost přijmout opatření, podle kterého by se s lidmi s dětmi zacházelo lépe než s těmi, kteří děti nemají.

Vyvstávají tady dvě otázky. Za prvé – realizuje polská daň z příjmů fyzických osob<sup>2</sup> pokyny vyplývající z Ústavy? Za druhé – mají předpisy tohoto zákona smysl?

## 2 Rodina - jeden daňový poplatník?

Polský zákonodárce nezachází s rodinou jako subjektem daňového práva. Zpravidla samostatným poplatníkem je každý z členů rodiny<sup>3</sup>. Zákonodárce nepovažuje jako jediný subjekt dokonce manžele, kteří mají společné jmění<sup>4</sup>. Tato úprava však má za následek vznik mnoha praktických problémů. Za prvé, část příjmů manželů (ale i dětí) mohla být získána společně. Je proto nezbytné přijmout určitá pravidla pro rozdělování příjmů.

Kromě toho uznání za poplatníka každého z členů rodiny může vést k tomu, že poplatníkem budou osoby, které nejsou schopné plnit povinnosti vyplývající z daňových zákonů, protože jsou nezletilé.

Odlišné zacházení s každým z manželů může vést k situaci, když bude nepříznivě zdaněna rodina, kde jeden z manželů nepracuje, ale vychovává děti. To je způsobeno tím, že v Polsku existuje daňová progres<sup>5</sup>, a také tím, že v Polsku existuje univerzální sleva pro každého poplatníka – to je jen 552 PLN.

Je-li příjem rodiny rozdělen rovným dílem mezi dvě osoby, tyto budou moci mít prospěch ze dvou univerzálních slev a dvakrát budou těžit z nižší daňové sazby.

Když existuje rodina, kde stejný příjem dosáhne jedna osoba, bude větší část tohoto příjmu zdaněna vyššími daňovými sazbami. Rodina bude mít prospěch pouze z jedné slevy.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (zákon ze dne 26. července roku 1991 o daní z příjmu fyzických osob) (Dz. Ú. z 2016 r., poz. 2032 ve znění pozdějších předpisů; citováno dál: „u.p.d.o.f.”).

<sup>3</sup> Čl. 1 u.p.d.o.f.

<sup>4</sup> Čl. 6 odst. 1 u.p.d.o.f.

<sup>5</sup> Čl. 27 u.p.d.o.f.

Stručně řečeno, oddělené zacházení s každým členem rodiny má za následek, že zákon neuznává, že rodina – z hlediska ekonomického – je celek. Zákonodárce tedy musí tyto regulace upravovat zavedením výjimek z pravidla. Ve skutečnosti, v Polsku zásada, že každý člen rodiny je zdaněn samostatně, je spojena s tolika výjimkami, že toto pravidlo je poměrně často iluze.

### 3 Zdanění dětí, které jsou nezletilé

Děti nezletilé jsou zpravidla poplatníci. Podle čl. 7 odst. 1 u.p.d.o.f. příjem nezletilých dětí a adoptovaných dětí, který je zdanitelný na polském území, je přidán do příjmu rodičů.

Zákon však stanoví výjimky z tohoto pravidla.

Nejsou přidávány k příjmu rodičů příjmy dítě, když:

- rodiče nemají právo vybírat výnosy ze zdrojů příjmů dětí nebo
- jedná se o příjmy z práce dětí nebo
- stipendia nebo
- příjmy z věcí daných dětem k volnému využití.

Jestliže manželé nejsou společně zdanění, příjmy nezletilých dětí jsou přidáné v polovině k příjmům každého z manželů<sup>6</sup>.

To je tak široká výjimka. V praxi zřídka dítě je osobou povinnou k dani. V případě, že dítě je poplatníkem, daňové priznání skládá rodič nebo zákonný zástupce.

### 4 Společné zdanění manželů - klady a zápory

Manželé mohou být rovněž zdanění společně. Společné zdanění manželů spočívá v tom, že manželé sčítají své příjmy v daňovém priznání, rozdělí příjmy napůl, vypočítají daň z poloviny sčítaného příjmu, a pak násobí dvěma.

Toto řešení je zvláště výhodné pro rodiny, kde pracuje pouze jeden z manželů a vydělává víc, než je horní hranice nejnižší daňové sazby. V důsledku toho rodina používá dvakrát univerzální slevu (552 PLN)<sup>7</sup>, a kromě toho ještě dvakrát víc příjmů manžela používá nejnižší sazbu daně.

<sup>6</sup> Čl. 7 odst. 2 u.p.d.o.f.

<sup>7</sup> Čl. 27 odst. 1 u.p.d.o.f.

Ne všichni manželé mohou uplatnit společné zdanění.

Podmínkami společného zdanění jsou:

- manželé jsou daňoví rezidenti v Polsku,
- mezi manželé existuje systém společného jmění,
- manželství existuje celý daňový rok,
- žádný z manželů nemůže mít prospěch z preferenčního zdanění příjmů z podnikatelské činnosti, např. používat „rovnou daň“ ve výši 19 %,
- žádost o společné zdanění (je součástí daňového přiznání).

Vzhledem k většině pravidel existují výjimky.

Podle rozsudku Soudního dvora EU ve věci Schumacker<sup>8</sup>, odmítnutí práva na společné zdanění manželů, když jeden z manželů není rezidentem tohoto státu, by bylo v některých případech diskriminací. Bylo by to tehdy, kdyby manžel vydělával podstatnou část příjmu v zemi, které není rezidentem.

V důsledku tohoto rozsudku, polský zákonodárce dovolil společné zdanění také daňovým poplatníkům, kteří mají daňový domicil v jiném než Polsko členském státu Evropské unie nebo v jiné zemi patřící Evropskému hospodářskému prostoru nebo Švýcarské konfederaci, pokud dosáhl v Polsku zdanitelné příjmy ve výši celkem nejméně 75% celkových příjmů získaných manžely v daňovém roce<sup>9</sup>.

Podmínka existence manželství po celý rok byla předmětem mnoha diskusí. Hlavně, že daňoví poplatníci museli dodatečně podat společnou

<sup>8</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Finanzamt Koln-Altstadt proti Roland Schumacker ze dne 14. února 1995 r. C279/93, EU:C:1995:31. Roland Schumacker, který měl trvalé bydliště v Belgii, byl belgickým občanem a nechal se od 15. května 1988 do 31. prosince 1989 zaměstnat v Německu, přičemž nadále bydlel spolu s rodinou (manželka a děti) v Belgii. Manželka byla nezaměstnaná. Od roku 1989 byla mzda R. Schumackera jediným zdrojem příjmu pro rodinu. Podle dohody mezi Německem a Belgií o dvojím zdanění, celý příjem pana Schumackera podléhal daní z příjmu v Německu jako mzda poplatníka s omezenou daňovou povinností, tedy daňového nerezidenta. Německé daňové zákony v některých případech rozlišují zdanění rezidentů a nerezidentů. Rolandu Schumackerovi nebylo umožněno rozdělit příjem i na manželku (tzv. splitting) a provést roční vyúčtování daně, čímž by si snížil daňovou povinnost. To ve výsledku znamenalo jeho vyšší daňové zatížení. Více: JAMROŽY, M. In: NYKIEL, W., ŻALASIŃSKI, A. (red.). *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*. Warszawa, 2014, s. 106–114.

<sup>9</sup> Čl. 6 odst. 3a u.p.d.o.f.

žádost o zdanění v daňovém přiznání. Toto přiznání se podává od 1. ledna do 30. dubna následujícího fiskálního roku<sup>10</sup>. Manželé musejí být v manželském svazku v průběhu zdaňovacího roku, ale také musejí oba být naživu v době podání daňového přiznání. V situaci, když jeden z manželů zemřel v průběhu zdaňovacího roku nebo po něm, avšak před podáním daňového přiznání, rodina nemohla využít společné zdanění příjmů.

Tato úprava byla zjevně nespravedlivá.

Ústavní soud rozhodl<sup>11</sup>, že porušuje čl. 2 Ústavy, který zní, že Polsko je demokratický stát, kde vládne zákon, a stát realizuje principy sociální spravedlnosti. Soud uvedl, že se situace manžela destabilizovala v důsledku smrti druhého z manželů, a proto musel zaplatit výrazně vyšší, než očekával, daň. Kromě toho toto nařízení porušovalo výše uvedený čl. 18 Ústavy, stejně jako čl. 71 Ústavy, který zní: „Stát ve své sociální a hospodářské politice bere v úvahu dobro rodiny. Rodiny, které se nacházejí v obtížných materiálních a sociálních podmínkách, a to zejména s mnoha dětmi nebo neúplně, mají právo na zvláštní pomoc ze strany veřejných orgánů.“

V důsledku tohoto rozsudku, polský zákonodárce liberalizoval podmínky společného zdanění manželů.

V současné době, v souladu s čl. 6a zákona o dani z příjmů od fyzických osob žádost o společné zdanění manželů, mezi kterými existoval v daňovém roce systém společného jmění, může také podat poplatník, který:

1. uzavřel manželství před začátkem fiskálního roku, a jeho manžel/manželka zemřel/a v průběhu fiskálního roku
2. byl v manželském svazku v průběhu fiskálního roku, a jeho manžel/ka zemřel/a po fiskálním roce před podáním daňového přiznání.

V tomto případě, samozřejmě, neexistuje požadavek podání společné žádosti o společné zdanění. Obecně platí, že společná žádost by byla velkým praktickým problémem v kontextu informatizace daňové administrace. Stále častěji poplatníci podávají daňové přiznání elektronicky. Z technických důvodů nelze v tomto případě podat společnou žádost, protože daňové přiznání podává pouze jeden z manželů.

<sup>10</sup> Čl. 45 odst. 1 u.p.d.o.f.

<sup>11</sup> Rozsudek Ústavního soudu ze dne 4. května 2004 r., K 8/03.

V důsledku toho, teď žádost o společné zdanění může být podávána jedním z manželů. Podání této žádosti se klade naroveň předložení vyjádření, že ho druhý manžel zplnomocnil k požádání o společné zdanění jejich příjmů. Toto prohlášení se podává pod sankci trestní odpovědnosti za krivé výpovědi<sup>12</sup>.

Společné zdanění manželů má také méně příznivé účinky. V případě, že manžel neobdrží žádný příjem, nemůže finanční úřad provádět daňové exekuční řízení z jeho odděleného majetku (který není společným jměním manželů). Pokud však se uskuteční společné zdanění manželů, daň je uložena „na jméno obou manželů“. Z toho vyplývá, že každý z manželů je poplatníkem, tak je osobou povinnou k dani společně a nerozdílně. On odpovídá za daň celým svým majetkem, včetně odděleného (který není majetkem společným manželů)<sup>13</sup>.

## 5 Osamělí rodiče

Možnost společného zdanění manželů znamená, že relativně vyšší bude daňové zatížení rodiny, které členem je (z různých důvodů) pouze jeden z manželů.

Zákonodárce se snaží zabránit této situaci. Řešení je založeno na specifickém způsobu kalkulace daně z příjmu jednotlivců, kteří pečují o děti samotně. Daň se vypočítá tímto způsobem: rodič sčítá své příjmy a příjmy dětí v daňovém přiznání, rozdělí příjmy napůl, vypočítá daň z poloviny příjmu a pak násobí dvěma. V podstatě to dospívá k výpočtu daně, jako by druhý z manželů existoval a nedosáhl příjem.

Klíčovou otázkou je, kdo je rodičem, který pečuje o dítě samotně. Je třeba splnit dvě kritéria. První se týká právního postavení rodiče. Musí být svobodná, svobodný, vdova, vdovec, rozvedený, rozvedená nebo existuje separace mezi manžely. To může být i člověk, který je v manželském svazku, ale jeho/její manželka/manžel byl(a) zbaven(a) rodičovských práv nebo je ve vězení<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Čl. 6 odst. 2a u.p.d.f.

<sup>13</sup> Čl. 26 zákona ze dne 26. 08. 1997 Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ve znění pozdějších předpisů; citováno dál: „O.p.“). Je to zákon, který obsahuje záležitosti, jež v České republice obsahuje Daňový řád

<sup>14</sup> Čl. 6 odst. 4 u.p.d.o.f.



Druhou podmínkou je samotná péče o dítě. To dělá mnoho problémů. Správní soudy rozhodují, že se jedná o péči o dítě bez pomoci jiných osob. Situace je jasná pouze v případě, že druhý manžel není naživu, nebo vůbec nemá zájem o dítě.

Zajímavá fakta byla předmětem rozsudku Krajského správního soudu v Krakově ze dne 16. listopadu 2012<sup>15</sup>. Pár se rozvedl. Provádění rodičovské autority nad nezletilým dítětem (péči o nezletilé dítě) soud svěřil ex-manželce poplatníka. Ale muž nebyl zbaven rodičovských práv a měl zákonně roli rodiče. Dítě půl roku bydlelo se svým otcem a druhou polovinu s matkou. Otec platil všechny náklady na péči o dítě, a to i v případě, že dítě bylo u matky. Dodatečně platil alimony matce (1100 PLN za měsíc). Otec financoval lékařskou péči o dítě a matku. Otec také tvrdil, že pečuje o dítě víc než matka. V důsledku toho otec požádal daňový úřad, zda může vypočítat daň jako rodič, který pečuje o dítě samotně.

Soud rozhodl, že to není možné, protože nevychovává dítě sám. Kromě toho soud konstatoval, že také matka nemůže být zdaněna jako rodič samotně pečující o dítě.

Z toho vyplývá, že z hlediska daňového práva nejlepší model rodiny je muž a žena, kteří jsou rozvedení a hádají se a nepomáhají si v péči o dítě. Normální lidé, rozumní, kteří se po rozvodu starají o dítě, nemohou využít toto výhodné daňové řešení.

V praxi daňový úřad může mít velké problémy s ověřením, zda rodiče ve skutečnosti nepečují spolu o dítě. Když jeden z rodičů platí výživné, v důsledku toho druhý rodič už nemůže platit daň z příjmu jako rodič samotně pečující o dítě<sup>16</sup>?

Při pohledu na obě instituce popsané výše (společné zdanění manželů a zdanění osamělých rodičů), můžeme se pokusit vytvořit perfektní rodinný model. Je to model rodiny optimální z hlediska daňového práva, tedy takový, který garantuje nejnižší daňové zatížení.

<sup>15</sup> I SA/Kr 698/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/616D3A461B>.

<sup>16</sup> Další zajímavé rozsudky o této problematice: rozsudek Krajského správního soudu ve Varšavě (Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie) ze dne 6. února 2007 r., III SA/Wa 2693/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E7074F37E2>, rozsudek Krajského správního soudu ve Vratislavi (Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu) ze dne 7. srpna 2013 r. I SA/Wr 191/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6E7C3AED9D>.

Taková „daňová“ ideální rodina je rodina složená ze dvou dospělých, kteří neuzavřeli manželství (formální manželský vztah) nebo jsou už rozvedení, mají dvě děti, o které pečují úplně samostatně. Tito rodiče nepomáhají sobě navzájem. V důsledku toho jim zákonodárce dává „cenu“ - mohou být zdanění odděleně, každý se svým dítětem. Jejich příjmy se rozdělují do 4 částí, mají 4 daňové slevy.

Podle mého názoru toto řešení nemá smysl. Tito rodiče by měli být potrestáni!

Je snadné zneužít tyto regulace. V praxi daňový úřad nemá možnost zkontrolovat, zda rodiče ve skutečnosti nepodporují sebe navzájem.

## 6 Ostatní zvláštnosti polské daně z příjmů fyzických osob

Podivným řešením je regulace, podle které poplatník, který zaměstnává manželku nebo manžela nemůže snížit příjem o výdaje vynaložené na jeho plat. Taková možnost - podle ministra financí - by údajně povzbudila zneužití daňového práva. Já tomu nerozumím.

Situace je paradoxní, protože v praxi to znamená, že rodina platí daň z tohoto příjmu dvakrát - nejprve zaplatí podnikatel, pak manžel. Kromě toho, pokud jsou manželé společně zdanění, poplatníkem daně z příjmu manžela - zaměstnance je manžel, který mu vyplatil plat. Manžel - podnikatel tak bude zdaněn doslova dvakrát.

Stojí to za to vysvětlit tu záležitost přesně. Ustanovení článku 22 odst. 1 bod 10 zákona o daních z příjmů od fyzických osob zakazuje odečíst od příjmu „hodnotu vlastní práce poplatníka, jeho manžele a nezletilých dětí“, a v případě podnikání v podobě občanské společnosti (společnost, která v Polsku není právnickou osobou; v polštině - „spółka cywilna“) - také manžela a nezletilých dětí společníka této společnosti“. Toto ustanovení nemluví o platu a pouze o hodnotě práce. Doslovné chápání tohoto ustanovení je tak rozumné - poplatník nemůže říct, že může snížit příjem o hodnotu práce, kterou dělal on a členové jeho rodiny<sup>17</sup>. Dá se předpokládat, že kdyby

<sup>17</sup> BRZEZIŃSKI, B. *Glosa do wyroku NSA z dnia 7 lutego 2001 r.*, I SA/Gd 2349/98, Przegład Orzecznictwa Podatkowego, 2002 r., Z. 4, s. 443 a další.

toto ustanovení neexistovalo, poplatník by mohl tvrdit, že může odečíst od příjmů hodnotu své práce, což se rovná jeho příjmu - koneckonců, on a jeho rodina získali celý příjem vyvinutím své aktivity...

Podle mého názoru toto ustanovení nezakazuje odečtení platu, který je placen manželce a dětem poplatníka.

Bohužel, názory Nejvyššího správního soudu jsou zcela odlišné<sup>18</sup>. Správní soudy uznávají, že se toto ustanovení týká také vyplacených mezd za práci, nejen hodnoty této práce.

Je velmi zajímavé, že i Ústavní soud připouští takovou diskriminaci manželství. Dne 24. ledna 2001r. se Ústavní soud zabýval ústavní stížností manželů, kteří se stali „obětí“ tohoto ustanovení<sup>19</sup>.

Poplatníci si stěžovali, že toto nařízení porušuje čl. 65 § 1 Ústavy, podle kterého „Každý má svobodu výběru práce a místa práce. Výjimky musejí být specifikovány zákonem“. Podle jejich názoru, oni byli vlastně zbaveni možnosti výběru místa práce. Podle Ústavního soudu nicméně, „Není pochyb o tom, že v tomto případě ustanovení neomezuje přímo svobodu práce. Smlouva o zaměstnání uzavřená mezi společností (občanská společnost) a společníkem nebo manželem společníka je platná a právně účinná. Zpochybňované ustanovení pouze určuje daňové účinky vykonávání práce pro občanskou společnost jedním z partnerů buď jeho manželem, nebo manželkou, takže zaměstnání takové osoby bude méně výhodné než zaměstnání podle stejných podmínek třetí strany. Podle Ústavního soudu, takové omezení není vyloučeno článkem 65 Ústavy.“

Je to zvláštní argumentace, koneckonců, ve skutečnosti - což ostatně připouští Ústavní soud - zaměstnávání manželů nebo nezletilého člena rodiny ztrácí smysl. V důsledku toho, je mnohem lepší zaměstnat ho nelegálně.

Podle Ústavního soudu, tato ustanovení nejsou v rozporu se zásadou rovnosti, která je založená na článku 32 Ústavy. Argumentace soudu je výsledkem obsahu ústavní stížnosti. Poplatník tvrdil, že s osobou podnikající ve formě

<sup>18</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny) ze dne 10. prosince 2015 r., II FSK 2561/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4E3059996A>.

<sup>19</sup> SK 30/99

občanské společnosti se zachází méně příznivě, než kdyby to dělala jako společnost s ručením omezeným. Soud rozhodl, že se nesmí srovnávat situaci těchto dvou společností.

Podle mého názoru by tento spor měl být posuzován v kontextu čl. 18 Ústavy, podle kterého „manželství jako svazek muže a ženy, rodina, mateřství a rodičovství jsou pod ochranou a péčí Polské republiky“. Ale zákonodárce nejen neschvaluje v tomto případě rodinu, ale odrazuje dělat rodinné podniky.

## 7 Závěr

Regulace zdanění rodiny v Polsku byla vytvořena postupně. Zákonodárce ji neustále zlepšoval, aby byla lepší pro lidi. Výsledkem je, že se někdy v Polsku nevyplatí uzavírat manželství.

## Literature

BRZEZIŃSKI, B. *Glosa do wyroku NSA z dnia 7 lutego 2001 r., I SA/Gd 2349/98*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 2002 r., Z. 4

JAMROŹY, M. In: NYKIEL, W., ZALASIŃSKI, A. (red.). *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*. Warszawa, 2014.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Ústava Polské republiky ze dne 2. dubna 1997 r.\_ (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ve znění pozdějších předpisů).

Zákon ze dne 26. 08. 1997 Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ve znění pozdějších předpisů).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (zákon ze dne 26. července roku 1991 o dani z příjmu fyzických osob) Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 ve znění pozdějších předpisů.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny) ze dne 10. prosince 2015 r., II FSK 2561/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4E3059996A>

Rozsudek Krajského správního soudu ve Vratislavi (Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu) ze dne 7. srpna 2013 r., I SA/Wr 191/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6E7C3AED9D>

Rozsudek Krajského správního soudu v Krakově (Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie) ze dne 16. listopadu 2012 r., I SA/Kr 698/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/616D3A461B>

Rozsudek Krajského správního soudu ve Varšavě (Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie) ze dne 6. února 2007 r., III SA/Wa 2693/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E7074F37E2>,

Rozsudek Ústavního soudu (Trybunał Konstytucyjny) ze dne 4. května 2004 r., K 8/03.

Rozsudek Ústavního soudu (Trybunał Konstytucyjny) ze dne 24. ledna 2001r. SK 30/99.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Finanzamt Köln-Altstadt proti Roland Schumacker ze dne 14. února 1995 r. C279/93, EU:C:1995:31.

### **Contact – e-mail**

[wojciechmorawski.torun@gmail.com](mailto:wojciechmorawski.torun@gmail.com)

# Právní úprava prokazování původu majetku v ČR a ve vybraných státech EU

*Sabina Pazdzerová*

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## Abstract in original language

Poslanecká sněmovna schválila novelu zákona o daních z příjmů, jež obsahuje ustanovení týkající se prokazování původu majetku. Jedná se tak o další z daňových nástrojů, jež má sloužit ke zefektivnění výběru daně z příjmu a umožnit následné zdanění nepřiznaného nebo zatajeného příjmu poplatníka. Toto především preventivní opatření, které necílí na odčerpávání nelegálně nabytého majetku, tak doplňuje dva nové instituty daňového práva, kterými jsou elektronická evidence tržeb a kontrolní hlášení DPH. Příspěvek se bude zabývat právní úpravou prokazování původu majetku tak, jak má nabýt účinnosti v české republice a pro srovnání pojedná také o právní úpravě obdobného institutu ve vybraných zemích EU.

## Keywords in original language

Majetek; původ; daň; prokázání původu; poplatník; správce daně.

## Abstract

The chamber of deputies approved an amendment to the income tax act, which contains an enactment relating to the proving the origin of property. This is one of other tax tools, which should contribute to effectiveness of tax collection and enabling subsequent taxation of conceal or unrevealed income of taxpayer. This measure should be preventive and it is not targeting on detection of illegal acquiring of property. This measure is an addition to new tax law institutes which are electronic records of sales and vat inspection reports. The aim of this paper is to analyze czech regulation of proving the origin of property and draw a comparison between it and selected countries of the European Union.

## Keywords

Property; Origin; Tax; Proving of Origin; Taxpayer; Tax Administrator.

Hlavní motivací zákonodárců pro zavedení povinnosti prokázání původu majetku byla dle důvodové zprávy<sup>1</sup> snaha vyhovět požadavkům na větší transparentnost a boj proti daňovým únikům, či krácení daní, tedy obecně omezení aktivit, odehrávajících se na poli šedé a černé ekonomiky. Jedná se o nástroj pro co možná nejefektivnější odhalení nepřiznaných, a tím pádem i nezdaněných příjmů a zavedení možnosti jejich následného zdanění. Ustanovení je zcela v souladu s hlavním cílem správy daní, kterým je dle daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Toto opatření nemá v žádném případě za cíl odhalování a odčerpávání nelegálně nabytého majetku. Toto by mělo být primárně úlohou soudů v rámci soudního řízení. Finanční správa nemá v žádném případě pravomoc rozhodovat o zákonnosti či nezákonnosti způsobu nabytí majetku. Pokud někdo nabyde majetek v rozporu se zákonem, nepředpokládá se, že by tento majetek přiznal a odvedl z něj daň. Bude-li se tedy správce daně domnívat, že majetek poplatníka pochází z trestné činnosti, není vyloučena možnost podání trestního oznámení<sup>2</sup> a využití institutů českého trestního práva k odčerpání nezákonně nabytého majetku. Domnívám se, že nepodání oznámení a jen dodatečné zdanění těchto příjmů by pak mohlo být společností vnímáno negativně jako jakési „zlegalizování“ tohoto nelegálně nabytého majetku.

Toto fiskální opatření se v rámci soustavy daní týká daní přímých důchodových, tedy daně z příjmu fyzických a právnických osob a je proto z povahy věci vhodně součástí zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Současná česká právní úprava již obsahuje určité instituty, které lze zahrnout do strategie prokazování původu majetku. Jedná se například o oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob<sup>3</sup>, zákon č. 159/2006 Sb. o střetu zájmů, jehož hojně diskutovaná novela byla prozatím schválena poslaneckou sněmovnou<sup>4</sup>,

<sup>1</sup> Důvodová zpráva k zákonu, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9QRLT4WV>

<sup>2</sup> Správce daně má oznamovací povinnost podle trestního řádu, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů daňových a poplatkových. Blíže viz § 53 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>3</sup> Konkrétně jde o povinnost poplatníka daně z příjmu oznámit příjem přesahující částku 5 milionů korun, jež je od daně z příjmu osvobozen. V oznámení je nutno uvést výši příjmu, okolnosti jeho vzniku a datum vzniku. Blíže § 38v zákona o daních z příjmů.

<sup>4</sup> Právní stav ke dni 29. 11. 2016.

či v trestně právní rovině úprava daňových trestných činů. Cílem zavedení povinnosti prokázat původ majetku je prevence před pácháním daňové kriminality a současně se neočekává, že by díky této nové povinnosti došlo ke znatelnému nárůstu peněžních prostředků ve státním rozpočtu. Za zmínku také stojí, že jmenovanou novelou dochází nejen ke změně zákona o daních z příjmů, ale rovněž trestního zákoníku. Konkrétně se jedná o zprísnění trestní sazby za porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku<sup>5</sup>. Trestní sazba trestu odnětí svobody je nově stanovena v rozmezí 6 měsíců až tří let a též je nově zakotvena možnost uložit peněžitý trest.

Předmětem nové právní úpravy jsou příjmy poplatníka, nikoliv jeho majetek z těchto příjmů nabytý. Ten zde figuruje pouze jako jakýsi „prostředník“, ukazatel při posuzování toho, zda příjem poplatníkem přiznaný odpovídá realitě.

Povinnost prokázat původ majetku vznikne v případě, že správce daně nabude pochybnosti o tom, že příjmy přiznané poplatníkem neodpovídají nárůstu jeho jmění či spotřeby, přičemž po předběžném posouzení dojde správce daně k závěru, že rozdíl mezi těmito přiznanými příjmy a nárůstem výdajů přesahuje 5 milionů korun<sup>6</sup>. V původně předkládaných návrzích zákona<sup>7</sup> se počítalo s částkou 10 milionů korun, později 7 milionů korun.

Poplatník je povinen prokázat především skutečnosti týkající se vzniku a původu příjmů, důležitý je ale také čas vzniku těchto příjmů. Poplatník totiž nebude povinen prokazovat ty příjmy, ze kterých pořídil svůj majetek nebo hradil své výdaje v případě, že vznikly v době, pro kterou již uplynula lhůta pro stanovení daně, která činí 3 respektive 10 let<sup>8</sup>. Důkazní břemeno ohledně období vzniku příjmů, jichž se výzva k prokázání týká, tak leží na poplatníkovi.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> § 227 zákona č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník.

<sup>6</sup> § 38x odst. 1 písmeno a, b zákona č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku.

<sup>7</sup> Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, dostupné z: [https://apps.odok.cz/veklep-detail?p\\_p\\_id=material\\_WAR\\_odokkpl&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&p\\_p\\_col\\_id=column-1&p\\_p\\_col\\_count=3&\\_material\\_WAR\\_odokkpl\\_pid=KOR-N9QRLT4WV&tab=detail](https://apps.odok.cz/veklep-detail?p_p_id=material_WAR_odokkpl&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=3&_material_WAR_odokkpl_pid=KOR-N9QRLT4WV&tab=detail)

<sup>8</sup> § 148 odst. 1 a 5 zákona č. 280/2009 Sb. Daňový řád.

<sup>9</sup> K důkaznímu břemeni blíže § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“



Unese-li poplatník toto břemeno, nebude moci správce daně daň z těchto příjmů stanovit. V případě, že se tuto skutečnost poplatníkovi prokázat nepodaří, bude správce daně v procesu pokračovat. Výsledkem poté může být buď zjištění, že k nárůstu jmění (majetku, spotřeby, jiného vydání) došlo na základě příjmů, které jsou od daně osvobozeny (například náhrada majetkové či nemajetkové újmy, příjem z prodeje hmotné movité věci, výnosy kostelních sbírek, ocenění v oblasti kultury a další)<sup>10</sup> či zjištění, že poplatník měl příjmy, které nepřiznal a nezdanil. V tomto případě správce daně stanoví dodatečnou daň buď standardním způsobem za pomoci dokazování, tedy na základě daňového přiznání, dodatečného daňového přiznání, doměření daně ex offio nebo stanovení daně dle pomůcek dle daňového řádu, respektive stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem dle postupu upraveného právě v ustanovení zákona, kterým se mění zákon o daních z příjmů.<sup>11</sup>

Spolu s doměřenou daní je pak poplatník povinen uhradit rovněž penále z částky stanovené daně. Sazba daně není novelizací nijak dotčena, zůstává jak pro fyzické, tak právnické osoby stále stejná<sup>12</sup>. To odpovídá rovněž zásadě, že daň nemá být vnímána jako trest (v tomto případě za zatajení příjmů) a mít tak sankční charakter. Výše penále je pak závislá na tom, jakým způsobem byla daň stanovena. Buď se pro vyměření penále použije obecná úprava daňového řádu<sup>13</sup> nebo v případě, že správce daně musel přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, činí penále 50 %. Nicméně, dojde-li ze strany poplatníka k neposkytnutí součinnosti, které ztíží stanovení daně, je penále vyměřeno ve výši 100 %. Text zákona hovoří o závažném ztížení nebo zabrání stanovení daně. V praxi se tak můžeme setkat se situací, kdy poplatník nebude na postup správce daně nijak reagovat, případně bude sice reagovat, ale předkládáním záměrně nepravdivých, zkreslených nebo neúplných informací či dokumentů. Zde se již o sankční následek za nepřiznání příjmů, respektive ztížení procesu stanovení daně, jedná. Z této úpravy je očividná snaha zákonodárce o preventivní působení

<sup>10</sup> § 4 a § 19 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

<sup>11</sup> § 98 zákona č. 280/2009 Sb. Daňový řád a § 38z odst. 2 a § 38za zákona č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku.

<sup>12</sup> 15 % pro FO a 19 % pro PO.

<sup>13</sup> Dle § 251 odst. 1a zákona č. 280/2009 Sb. Daňový řád.

na poplatníka tak, aby se vyhnul stanovení daně zvláštním způsobem, a jeho donucení k efektivní spolupráci se správcem daně tak, aby došlo k rychlému a úplnému přiznání a dodanění příjmů, k jejichž tvrzení v daném zdaňovacím období nedošlo, ačkoliv mělo. Ustanovení plní tedy rovněž reparační funkci.

S obdobnými instituty jako je prokazování původu majetku dle novely zákona o daních z příjmů se můžeme setkat také v právních úpravách jiných států.

## 1 Polsko

Dodatečné zdanění neprokázaných příjmů obsahují polské právní předpisy. Obdobně jako v České republice se ustanovení postihující nezdaněné příjmy nachází v zákoně upravujícím příjmovou daň<sup>14</sup> a obecným procesním předpisem je daňový řád<sup>15</sup>. Na rozdíl od naší právní úpravy se však možnost zdanit příjmy, které nebyly poplatníkem řádně přiznány vztahuje pouze na příjmy fyzických osob, nikoliv osob právnických. Domnívám se, že kdyby čeští zákonodárci zvolili stejný postup, mohlo by to otevřít cestu k obcházení zákona, a to například v podobě ukrývání majetku do účelově založených právnických osob. Sazba daně je stanovena paušálně, a to ve výši 75 %. Poplatník je povinen prokázat, že hodnota jeho majetku odpovídá buď přiznaným příjmům anebo, že k nabytí došlo z příjmů, jež jsou od daně osvobozeny. Takovými příjmy jsou například náhrady škody, dávky v případech úmrtí či jednorázové dávky v případě narození dítěte<sup>16</sup>. Základem daně je hodnota odpovídající přebytku výdajů nad příjmy za zdaňovací období, v němž příjmy vznikly.<sup>17</sup>

## 2 Slovensko

Na Slovensku je zákon o prokazování původu majetku<sup>18</sup> účinný již od roku 2011, jeho koncepce je však od té české ve velké míře odlišná. Jedná se totiž

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, dostupné z: <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU19910800350>

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa dostupné z: <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU19971370926>

<sup>16</sup> Art. 21 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>17</sup> Art. 25d Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>18</sup> Zákon č. 101/2010 Z. z. Zákon o preukazovaní pôvodu majetku.

o institut, který cílí na nelegálně získané prostředky, když účelem zákona je upravit postup orgánů veřejné moci při odnímání movitého a nemovitého majetku, nebo dalších majetkových práv či hodnot, stejně tak jako peněžních prostředků v hotovostní podobě či ve formě vkladů na bankovních účtech.<sup>19</sup> Tomuto postupu předchází soudní řízení, jehož výsledkem musí být rozhodnutí o tom, že majetek byl nabyt z nelegálních příjmů. Důsledkem řízení je tedy zabavení majetku ve prospěch státu, nikoliv dodatečné zdanění. Oznamování o skutečnostech, které nasvědčují tomu, že majetek osoby byl nabyt z nelegálních příjmů přijímá a prověřuje Finanční policie, soudní řízení se pak řídí ustanovením Civilního sporového poriadku.<sup>20</sup> Účastníky soudního řízení mohou být jak osoby fyzické, tak právnické. Podmínkou vydání rozhodnutí o tom, že majetek byl nabyt z nelegálních zdrojů je prokázání rozdílu ve výši minimálně 1500násobku minimální mzdy mezi příjmy, kterých mohla osoba dosáhnout a jejím skutečným majetkem.<sup>21</sup> Ačkoliv tedy slovenská právní úprava operuje s podobným pojmem jako ta česká, materiálně upravuje institut odlišný a sleduje jiný cíl.

### 3 Závěr

Osobně se domnívám, že zavedení povinnosti prokázat na výzvu správce daně původ poplatníkových příjmů je krok dobrým směrem sledující legitimní cíl a jedná se potenciálně o dobrý nástroj, využitelný k zabránění páchání daňových úniků či přímo krácení daní a umožňující efektivnější činnost správce daně.

Primární funkcí zákona je především preventivní a motivační působení na poplatníky tak, aby přiznávali všechny své příjmy již v onom zdaňovacím období, ke kterému se zisk příjmů váže. Bude-li mít tedy ustanovení dostatečně motivační charakter na plnění daňových povinností, mohl by být v praxi v ideálním případě tento institut využíván jen ve zcela výjimečných případech.

Jako pozitivní vnímám změnu v částce rozdílu mezi příjmy a výdaji poplatníka, která je stanovena na 5 milionů korun. Jak jsem již zmínila výše, v původně

<sup>19</sup> § 1 zákona č. 101/2010 Z. z. Zákon o preukazovaní pôvodu majetku.

<sup>20</sup> Zákon č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok.

<sup>21</sup> § 9 odst. 1 zákona č. 101/2010 Z. z. Zákon o preukazovaní pôvodu majetku.

předkládaném návrhu zákona byl limit rozdílu stanoven na 10, respektive 7 milionů korun. Při stanovení této hranice musel vzít, dle důvodové zprávy, zákonodárce v potaz například míru společenské škodlivosti (byť se jedná o pojem trestního práva), která by byla nižší, pokud by případné zkrácení daně dosahovalo pouze bagatelních částek. Snížením hranice dáváme správci možnost využít institut prokázání příjmů již při podezření na méně závažné neodvedení daně, přičemž je zachováno očekávání, že případné zjištění zkrácení daně nebude v bezvýznamné výši.

Samozřejmě, hodnotit dopad zákona ještě před jeho účinností, respektive krátce po jejím nabytí, nelze. Ke zhodnocení přínosu této novelizace bude zapotřebí dostatečného časového odstupu a získání potřebných relevantních dat. Neztotožňuji se s názory, které byly často odpůrci návrhu v médiích prezentovány, že zákon pouze podporuje udavačství. Při získávání informací, ze kterých by správce daně mohl usuzovat na disproporci mezi tvrzenými příjmy a nárůstem jmění či spotřeby, bude správce v souladu s daňovým řádem využívat především svou vlastní činnost, ve velké míře tedy činnost vyhledávací a kontrolní. Za podstatnou považuji taky možnou spolupráci správce s ostatními orgány veřejné moci či třetími subjekty, kterými mohou být ve velké míře například bankovní instituce. K lepšímu využívání informací od bank může rovněž přispět nová právní úprava, týkající se zřízení centrální evidence účtů<sup>22</sup>. Registr účtů má sloužit jako nástroj v boji proti páčání hospodářské kriminality, kam krácení daní patří, a má především usnadnit a urychlit získávání a výměnu informací mezi bankami a orgány veřejné moci. Výše zmíněný zákon o střetu zájmů upravuje fungování registru vedeného evidenčními orgány, kam veřejní funkcionáři povinně oznamují např. nabytí vlastnického práva k movité či nemovité věci, cenného papíru či podílu ve společnosti, přičemž správci daně je umožněno do tohoto registru nahlížet. Blíže viz § 13 odst. 2 zmíněného zákona či § 57 a 58 daňového řádu, které upravují povinnost orgánů veřejné moci a osob, které vedou evidenci osob nebo věcí, poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně.

Přijímání podnětů ze strany veřejnosti proto řadím spíše mezi doplňkové způsoby, na základě kterých by mohlo dojít k vyzvání poplatníka

<sup>22</sup> Zákon č. 300/2016 Sb. O centrální evidenci účtů.

k prokázání příjmů. Nutno podotknout, že správce daně by měl při vyhodnocování a prověřování přijatých podnětů vždy hodnotit jejich relevantnost a důvěryhodnost.

### **Literature**

Zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku

Důvodová zpráva k zákonu, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku

Zákon č. 586/1992 sb., O daních z příjmů

Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád

Zákon č. 300/2016 Sb., O centrální evidenci účtů

Zákon č. 159/2006 Sb., O střetu zájmů

Zákon č. 101/2010 Z. z. Zákon o preukazovaní pôvodu majetku

Zákon č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa

### **Contact – e-mail**

*sabinapazderova@seznam.cz*

# Právne aspekty vyhýbania sa daňovej povinnosti<sup>1</sup>

*Karin Prievozníková*

Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, daňového práca a ekonómie, Slovenská republika

*Cecília Olexová*

Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, Katedra manažmentu, Slovenská republika

## Abstract in original language

Autorky sa v uvedenom príspevku zaoberajú pravidlami proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré sú ustanovené v **Smernici Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu**. Schémy, na ktoré sa táto smernica zameriava, sa týkajú situácií, keď daňovníci konajú v rozpore so skutočným účelom zákona a využívajú rozdiely medzi vnútroštátnymi daňovými systémami, aby znížili svoju daňovú povinnosť. Cieľom prijatia uvedenej smernice je dosiahnuť pokrok v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a agresívnemu daňovému plánovaniu, a to tak na globálnej úrovni, ako aj na úrovni EÚ.

## Keywords in original language

Agresívne daňové plánovanie; všeobecné pravidlo proti zneužívaniu; pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti.

## Abstract

The authors of the paper focus on the rules against the practices of tax avoidance that are constituted in **Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market**. The directive is aimed at the schemes that are related to situations when taxpayers act

---

<sup>1</sup> Tento príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútny daňového, obchodného a trestného práva)“.

in the contrary to the real purpose of the law and use the difference among national tax systems to reduce their tax liability. The aim of the adoption of the Directive is to achieve progress in the fight against tax avoidance and aggressive tax planning at the global level as well as at the EU level.

### **Keywords**

Aggressive Tax Planning; General Anti-Abuse Rule; Controlled Foreign Company (CFC) Rules.

## **1 Úvod**

V prípade, ak sa vyskytne v spoločnosti určitý nežiaduci negatívny jav, okrem skúmania príčin jeho vzniku, je nutné navrhnúť aj súbor určitých opatrení, ktoré by mohli účinne pôsobiť proti jeho šíreniu a v konečnom dôsledku mu aj predchádzať. V poslednom období týmto negatívnym javom, ktorý zakladá viaceré negatívne dôsledky prejavujúce sa hlavne v značných stratách na rozpočtových príjmoch jednotlivých štátov, je otázka daňových únikov.

Každý štát je pri plnení svojich funkcií závislý od verejných peňažných fondov, ktoré vytvára najmä prostredníctvom daňových príjmov. V prípade, že dôjde k ohrozeniu tvorby verejných rozpočtov je narušená ich redistribučná funkcia, čo sa prejavuje v dostupnosti verejných statkov na strane obyvateľstva.

Vzhľadom na nedostatok daňových a účtovných informácií od jednotlivých daňových jurisdikcií je mimoriadne náročné určiť, o koľko daňových príjmov prichádzajú ktoré štáty, avšak analýzy a štúdie sa zhodujú, že z globálneho hľadiska je reč o stovkách miliárd eur ročne. OECD na podklade rôznych empirických analýz odhaduje ročné globálne straty štátnych rozpočtov len z narušenia základu dane a presunov ziskov na 100 až 240 miliárd USD za rok. Odhady MMF sú ešte vyššie, keďže podľa pracovného dokumentu z októbra 2015 predstavujú daňové straty len pre krajiny OECD vyše 400 miliárd USD ročne.

Z dostupných dát sú zrejme predovšetkým dva fakty, a to, že daňové úniky sú obrovským problémom pre štátne rozpočty, ale ich skutočný rozmer je bez proaktívnych krokov smerom k transparentnosti prakticky nemožné ani len presne vyčíslit'.

Boj proti daňovým únikom a agresívnemu daňovému plánovaniu je v posledných rokoch teda nielen európskou, ale globálnou prioritou. Európska Rada vo svojich záveroch z decembra 2014 zdôraznila naliehavú potrebu dosiahnuť pokrok v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a agresívnemu daňovému plánovaniu, a to tak na globálnej úrovni, ako aj na úrovni EÚ. Už v decembri 2014 Komisia urýchlene podnikla prvé kroky smerujúce k prístupu na úrovni EÚ a predstavila svoj pracovný program na rok 2015 nazvaný „Nový začiatok,“ v ktorom ustanovila, že *„zintenzívni svoje úsilie v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom a bude reagovať na volanie našej spoločnosti po spravodlivosti a daňovej transparentnosti.“*

Prvým krokom tohto úsilia bol **balík opatrení daňovej transparentnosti**, ktorý Komisia predstavila v máji 2015. Cieľom balíka bolo *„zabezpečiť, aby členské štáty dostávali informácie, vďaka ktorým by mohli chrániť svoje základy dane a účinne konať voči spoločnostiam, ktoré sa snažia vyhnúť plateniu spravodlivého podielu dane.“* Ústredným prvkom balíka bol **legislatívny návrh na novelu smernice Rady 2011/16 EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní** s cieľom zlepšiť spoluprácu členských štátov v oblasti ich cezhraničných záväzných daňových stanovísk, a zároveň položiť základy novej éry daňovej transparentnosti v Európskej únii.

Významným pokrokom bolo aj predloženie **Akčného plánu pre spravodlivé a efektívne zdaňovanie príjmov právnických osôb** v júni 2015. Akčný plán stanovil niekoľko iniciatív v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ako aj na zabezpečenie udržateľných daňových príjmov a lepšieho podnikateľského prostredia v rámci jednotného trhu. Spoločne majú tieto opatrenia poskytnúť základ, na ktorom by bolo možné vybudovať spravodlivejší rámec pre zdaňovanie príjmov právnických osôb v EÚ. Navrhovanými opatreniami by sa malo prispieť k dosiahnutiu stability príjmov, silnejšiemu jednotnému trhu, väčšej odolnosti a efektívnosti podnikov a k spravodlivým a rovnakým podmienkam pre podniky. Akčný plán identifikoval päť kľúčových oblastí, v ktorých treba konať:

1. Obnovenie spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb (CCCTB); ako celkové riešenie na vybudovanie spravodlivejšieho a efektívnejšieho zdaňovania;
2. Zabezpečenie účinného zdanenia v mieste, kde bol vytvorený zisk;



3. Dodatočné opatrenia pre lepšie daňové prostredie pre podniky;
4. Ďalší pokrok v oblasti daňovej transparentnosti;
5. Nástroje EÚ pre koordináciu.

V kontexte Akčného plánu EÚ prijala balík opatrení na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (tiež označovaný ako *The Anti Tax Avoidance Package* alebo „ATAP“). Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam predstavuje pragmatický prístup, v ktorom sa spájajú kľúčové iniciatívy potrebné na posilnenie účinného zdaňovania a transparentnosti na jednotnom trhu.<sup>2</sup> Navyše, členské štáty sa zhodli v tom, že na riešenie uvedeného problému bude efektívnejšie zvoliť jednotný celoeurópsky prístup, namiesto vlastných individuálnych opatrení jednotlivých členských štátov. Je to aj hlavne z toho dôvodu, že odlišnosti v pravidlách jednotlivých členských štátov môžu vytvoriť ďalšie medzery pre agresívne daňové plánovanie alebo môžu oslabiť účinnosť pravidiel iných krajín. Rozličné riešenia by mohli posilniť neistotu a tiež zvýšiť administratívne zaťaženie podnikov. Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam je preto celoeurópskou iniciatívou zameranou na riešenie rôznych aspektov známych praktík vyhýbania sa daňovým povinnostiam zo strany právnických osôb v EÚ.

Balík obsahoval:

- **zastrešujúce oznámenie a pracovný dokument útvarov Komisie**, ktoré vysvetľujú politické a hospodárske dôvody jednotlivých opatrení;
- **smernicu proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam**, ktorej cieľom je vykonávanie série odporúčaní a minimálnych štandardov vyplývajúcich z projektu OECD BEPS a ďalších opatrení proti daňovým únikom do právnych predpisov EÚ;
- **odporúčanie o vykonávaní opatrení proti zneužívaniu daňových zmlúv**, v odporúčaní sa členským štátom poskytuje poradenstvo o tom, ako posilniť svoje daňové zmluvy proti zneužitiu na agresívne daňové plánovanie, a to spôsobom, ktorý je v súlade s právom EÚ;

<sup>2</sup> OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU A RADE. Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam: ďalšie kroky k dosiahnutiu účinného zdaňovania a väčšej daňovej transparentnosti v EÚ, COM(2016) 23 final.

- **revíziu smernice o administratívnej spolupráci**, cieľom zmeny je zaviesť do praxe podávanie informácií, čím by sa zabezpečila komplexná a účinná spolupráca medzi daňovými správami jednotlivých členských krajín týkajúca sa kľúčových daňových informácií nadnárodných podnikov. Takýmto spôsobom by bolo možné efektívnejšie odhaliť schémy vyhýbania sa daňovým povinnostiam a zabrániť im. Išlo by o zmenu smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní;
- **oznámenie Komisie o vonkajšej stratégii pre účinné zdaňovanie**, v oznámení sa navrhuje, aby členské štáty EÚ užšie koordinovali svoje opatrenia proti vonkajším rizikám týkajúcim sa vyhýbania sa daňovým povinnostiam a aby presadzovali medzinárodnú dobrú správu v daňových záležitostiach.

## 2 Pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú vplyv na fungovanie vnútorného trhu

Ako už bolo uvedené, ATAP obsahuje viacero iniciatív<sup>3</sup>, pričom ako jedno z najvýznamnejších doposiaľ prijatých opatrení je možné označiť smernicu: **Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (ďalej „smernica“)**.

Prijatím smernice nadobudli tieto opatrenia OECD, ktoré boli prevzaté do jej vecného rozsahu, právnu záväznosť. Pre SR, ako členský štát EÚ, vzniká povinnosť prevziať ich do svojho právneho poriadku. Zmena pravidiel medzinárodného zdaňovania na Slovensku nie je už iba hypotetickou možnosťou, ale stala sa v časovom horizonte do roku 2018 nevyhnutnosťou. Smernica zavádza viacero nových opatrení, ktoré nemajú obdobu v právnom poriadku SR. Takýmto opatrením je požiadavka na zavedenie: **Pravidlo**

<sup>3</sup> Návrh smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (COM(2016) 26 final z 28. 01. 2016), Odporúčanie o otázkach spojených s daňovými zmluvami (odporúčanie Komisie (EÚ) 2016/136 z 28. 01. 2016), Návrh smernice, ktorou sa zavádza oznamovanie podľa jednotlivých krajín podľa G20/OECD (COM/2016/025 final z 28. 01. 2016), OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU A RADE o vonkajšej stratégii pre účinné zdaňovanie (COM(2016) 24 final z 28. 01. 2016).

**týkajúce sa kontrolovaných zahraničných spoločností** (ďalej „CFC“). Zavedenie CFC pravidiel znamená, že členský štát zahrnie do základu dane domáceho daňovníka stanovené kategórie príjmu kontrolovanej zahraničnej spoločnosti (čl. 7 smernice). Ide o situáciu, pri ktorej daňovníci s kontrolovanými dcérskymi spoločnosťami v jurisdikciách s nízkym zdanením môžu využívať praktiky daňového plánovania, pomocou ktorých presúvajú veľké sumy ziskov z (vysoko zdanenej) materskej spoločnosti smerom k dcérskym spoločnostiam, ktoré podliehajú nízkemu zdaneniu. Cieľom je znížiť celkovú daňovú povinnosť skupiny. Vytvorenie vhodnej podoby CFC pravidiel je náročné z viacerých hľadísk. V prvom rade je potrebné určiť konkrétnu podobu, t.j. konštrukcie tohto daňového inštitútu, keďže štát si môže zvoliť z viacerých spôsobov, ktorými bude zaraďovať zahraničný príjem do domáceho základu dane z príjmov.

Druhým problematickým aspektom je zavedenie takých pravidiel, ktoré budú v súlade s pravidlami a slobodami vnútorného trhu EÚ.

Na uvedené skutočnosti reaguje smernica požiadavkou predchádzania **hybridných nesúladov**<sup>4</sup>. Podľa čl. 9 ods. 2 smernice *pokiaľ hybridný nesúlad vedie k odpočtu bez zahrnutia, členský štát platiteľa odpočet takejto platby zamietne*. Hybridné nesúrodé opatrenia sú dôsledkom rozdielov v právnej kvalifikácii platieb alebo subjektov v prípade interakcie dvoch právnych systémov. Takéto nesúrodé opatrenia môžu často viesť k dvojitému odpočtu (t.j. odpočtu v oboch štátoch) alebo odpočtu príjmu v jednom štáte bez toho, aby sa započítal v druhom štáte. Najmä tí daňovníci, ktorí sú zapojení do cezhraničných štruktúr, často využívajú tieto rozdiely medzi vnútroštátnymi daňovými systémami a znižujú si celkovú daňovú povinnosť.

Smernica ďalej zavádza **Pravidlo týkajúce sa zdaňovania pri odchode** (čl. 5 smernice) - zamerané na zabránenie narušaniu základu dane v krajine pôvodu. Daňovníci podliehajúci dani z príjmov právnických osôb sa môžu pokúsiť znížiť svoju daňovú povinnosť tým, že svoju daňovú rezidenciu alebo svoje aktíva prevedú do jurisdikcie s nízkym zdanením. Tieto metódy deformujú trh, pretože narušajú základ dane štátu odchodu a presúvajú budúce zdaniteľné zisky do jurisdikcie určenia s nízkym zdanením.

<sup>4</sup> HARRIS, Peter, OLIVER, David. *INTERNATIONAL COMMERCIAL TAX*. New York: CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS, s. 344. ISBN-13 978-0-521-85311-8.

Ak daňovníci prevádzajú svoju daňovú rezidenciu mimo určitého členského štátu, v budúcnosti tento štát príde o svoje právo zdanit' príjmy týchto daňovníkov, ktoré už mohli byť vytvorené, ale sa ešte nerealizovali. Zdaňovanie pri odchode slúži na to, aby sa zabránilo narúšaniu základu dane v krajine pôvodu, keď sa aktíva zahrňujúce príslušné nerealizované zisky prevádzajú mimo daňovej jurisdikcie danej krajiny bez toho, aby sa zmenil ich vlastník. Keďže uplatňovanie zdanenia pri odchode v rámci EÚ musí byť v súlade so základnými slobodami a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, táto smernica sa venuje aj zdaňovaniu pri odchode aj z hľadiska práva EÚ a daňovníkom poskytuje možnosť odložiť splatenie výšky dane o niekoľko rokov a vyplatiť ju prostredníctvom rozložených splátok.

Smernica zavádza ďalej požiadavky na prijatie ďalších opatrení, a to: **Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov** (čl. 4 smernice) a **Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu** (čl. 6 smernice).

Z vyššie uvedených opatrení je momentálne v práve SR obsiahnuté iba pravidlo, ktoré je možné označiť ako **Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu** (ďalej aj „GAAR“).<sup>5</sup>

Toto pravidlo je založené na tzv. doktríne ekonomickej podstaty<sup>6</sup>, pričom k jeho prijatiu Slovenská republika pristúpila na základe odporúčania Komisie.<sup>7</sup>

GAAR v podobe jeho znenia v texte prijatej smernice predstavuje doteraz najrazantnejšiu iniciatívu a jeho implementácia sa tak stáva nevyhnutnosťou aj pre tie členské štáty EÚ, ktoré doteraz takéto pravidlo vo svojom daňovom zákonodarstve nemajú.

Cieľom všeobecného pravidla proti zneužívaniu je vyplniť medzery v špecifických pravidlách na zabránenie zneužitiu, ktoré krajiny prijali v rámci boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Príslušné orgány by tak získali právomoc neumožniť daňovníkom, aby využívali schémy zneužívajúce daňový systém.

<sup>5</sup> Ust. § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej iba „daňový poriadok“). Príslušné ustanovenie bolo novelizované a podstatne rozšírené zákonom č. 435/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) s účinnosťou k 01. 01. 2014.

<sup>6</sup> Pozri: SOLED, A. J. Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies. In: *Boston College Law Review*, 2001, č. 3, roč. 42. ISSN 0161-6587.

<sup>7</sup> PLATFORM FOR TAX GOOD GOVERNANCE Discussion paper on General Anti-Abuse Rules (GAAR) Meeting of 19 December 2014. DOC: Platform/12/2014/EN, s. 2.

Ďalším inštitútom regulovaným smernicou, je **Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov** (čl. 4 smernice), ktoré v súčasnosti má svoje premietnutie v platnom zákone o dani z príjmov v podobe právnej regulácie Pravidiel nízkej kapitalizácie (v ustanovení § 21a zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov). V tejto súvislosti bude nevyhnutnosťou posúdenie aktuálnej právnej úpravy vo vzťahu k potenciálnej potrebe implementácie ustanovení smernice.

Nadnárodné skupiny často financujú subjekty skupiny v jurisdikciách s vysokým zdanením prostredníctvom pohľadávky a zabezpečia, aby tieto spoločnosti splácali zvýšené úroky dcérskym spoločnostiam, ktoré sú rezidentmi v jurisdikciách s nízkym zdanením. Základ dane skupiny (alebo presnejšie subjektov platiacich zvýšené úroky) sa týmto spôsobom znižuje v jurisdikciách s vysokým zdanením, zatiaľ čo sa zvyšuje v krajine s nízkym zdanením, kde sa úroková platba prijíma. Celkovo je výsledkom znížený základ dane pre celú nadnárodnú skupinu.

Cieľom uvedeného pravidla je odradiť nadnárodné skupiny, aby umelo presúvali svoj dlh do jurisdikcií, ktoré majú veľkorysejšie pravidlá odpočtu. V smernici sa stanovujú opatrenia na odrádzanie od tejto praxe obmedzením výšky úrokov, ktoré je daňovník oprávnený odpočítat' v príslušnom daňovom roku. Takisto sa očakáva, že sa týmto spôsobom obmedzia deformácie v súvislosti s kapitálovým financovaním. Na tento účel budú čisté úrokové náklady odpočítateľné len do výšky stanoveného pomeru určeného na základe hrubého prevádzkového zisku daňovníka.

### 3 Záver

Opatrenia, s ktorými prichádza smernica, nie sú samy o sebe nové, keďže nadväzujú na výsledky činnosti OECD a existujúce inštitúty regulujúce daňové vzťahy s cudzím prvkom. Na druhej strane v dokumentoch OECD, aj dokumentoch EÚ, sú tieto opatrenia vymedzené len v základných rysoch. Avšak ich samotná implementácia vyžaduje navrhnutie konkrétnej podoby (resp. právnej konštrukcie) týchto opatrení, ktoré budú zodpovedať povahe národných právnych poriadkov jednotlivých členských štátov. Na základe uvedeného bude potrebné tieto opatrenia prispôbiť právnemu rámcu SR.

Podotýkame, že v zmysle smernice bude SR povinná implementovať do svojho právneho poriadku tieto opatrenia. Preto existuje eminentný záujem na tom, aby tvorba týchto opatrení zákonodarcom zodpovedala požiadavkám práva EÚ a medzinárodných zmlúv, ktorými je SR viazaná.

Napriek tomu, že sa pomaly v SR vžil názor, že opakované zmeny v právnych predpisoch sú niečím normálnym, opak je pravdou. Obzvlášť závažne môžu vplývať opakované zmeny na postoj adresátov noriem práve v daňovej oblasti. Psychologické postoje subjektov a ich dôvera v daňový regulačný rámec môže byť takýmito opakovanými zmenami výrazne narušená. Daňové právo, viac ako ktorékoľvek iné verejno-právne odvetvie, je založené na konformnom dodržiavaní právnych predpisov a dobrovoľnom plnení daňovo-právnych povinností. Tento charakteristický znak daňového práva sa zvykne označovať aj ako metóda autoaplikácie daňového práva.

Preto, ak SR v rokoch 2017 až 2019 čaká nevyhnutná výrazná zmena v daňových režimoch zdaňovania cezhraničných situácií, je tu neodškriepiteľný spoločenský záujem na formulovaní takých riešení, ktoré budú dlhodobé a ktoré môžu byť efektívne zaradené do praxe.

## Literature

HARRIS, P., OLIVER, D. *International Commercial Tax*. New York: Cambridge University Press, 2010, s. 344. ISBN-13 978-0-521-85311-8.

Návrh smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (COM(2016) 26 final z 28. 01. 2016).

Návrh smernice, ktorou sa zavádza oznamovanie podľa jednotlivých krajín podľa G20/OECD (COM/2016/025 final z 28. 01. 2016).

Odporúčanie o otázkach spojených s daňovými zmluvami (odporúčanie Komisie (EÚ) 2016/136 z 28. 01. 2016).

Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o vonkajšej stratégii pre účinné zdaňovanie (COM(2016) 24 final z 28. 01. 2016).

Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade. Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam: ďalšie kroky k dosiahnutiu účinného zdaňovania a väčšej daňovej transparentnosti v EÚ, COM(2016) 23 final.

PLATFORM FOR TAX GOOD GOVERNANCE Discussion paper on General Anti-Abuse Rules (GAAR) Meeting of 19 December 2014. DOC: Platform/12/2014/EN, s. 2.

SOLED, A. J. Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies. In: *Boston College Law Review*, 2001, č. 3, roč. 42. ISSN 0161-6587.

Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Zákon č. 435/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) s účinnosťou k 01. 01. 2014.

### **Contact – e-mail**

*karin.prievoznikova@upjs.sk; cecilia.olexova@euke.sk*

# Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR<sup>1</sup>

*Anna Románová*

Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Slovenská republika

## **Abstract in original language**

Príspevok sa venuje opatreniam na boj proti zneužívaniu a obchádzaniu zákona v oblasti daňovej regulácie, prostredníctvom ktorých dochádza k daňovým únikom, pričom sa zameriava na oblasť daňových vzťahov s cezhraničným prvkom. Poskytuje prehľad a analyzuje najdôležitejšie opatrenia na zabránenie obchádzania či zneužívania ustanovení daňových predpisov, ktoré boli prijaté v posledných rokoch, ktorými autor demonštruje prístup zákonodarcu k riešeniu otázky daňových únikov.

## **Keywords in original language**

Dane; priame dane; daň z príjmov; zneužitie práva; obchádzanie zákona.

## **Abstract**

The paper pays attention to measures aimed at combating abuse and circumvention of law in tax matters through which taxes are evaded, especially within the tax relations with a cross-border element. It provides an overview and analysis of the most important measures fighting circumvention and/or abuse of the tax law provisions that have been adopted in recent years, through which the author demonstrates the legislator's approach to tackling tax evasion.

## **Keywords**

Taxes; Direct Taxation; Income Tax; Abuse of Law; Circumvention of Law.

---

<sup>1</sup> Príspevok vznikol ako čiastkový výstup v rámci riešenia projektu VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútny daňového, obchodného a trestného práva)“.



## 1 Úvodom

Daň z príjmov, hoci nemá pre štát z hľadiska štátneho rozpočtu primát, predstavuje v podmienkach SR druhú najdôležitejšiu zložku daňových príjmov (po DPH), v dôsledku čoho zásadne ovplyvňuje jeho príjmy. V roku 2016 predstavoval príjem štátneho rozpočtu z dane z príjmov právnických osôb hodnotu 3.187.395.403,11 € (t. j. 28,28 % príjmov štátneho rozpočtu) a dane z príjmov fyzických osôb (ak si odmyslíme, že tento sa v plnom rozsahu prevádza ako podielová daň obciam a vyšším územným celkom) hodnotu 2.387.981.560,44 €<sup>2</sup>. Aj keď oficiálne štatistiky ohľadom odhadu medzery („tax gap“) plnenia daňových príjmov na dani z príjmov sa v Slovenskej republike nevedú<sup>3,4</sup>, celosvetové odhady sú dost' alarmujúce<sup>5</sup>.

Vyhýbanie sa riadnemu plateniu dane z príjmov sa deje rôznymi spôsobmi od využívania existujúcich medzier v zákone cez obchádzanie a zneužívanie ustanovení zákona a úmyselné subsumovanie právnych skutočností pod nesprávny daňovo-právny režim až po priame skresľovanie účtovníctva, zamlčovacie príjmov, umelé vytváranie výdavkov či iné prípady jednoznačného porušovania zákona. Zvlášť výrazný priestor pre konanie na hranici, ba často až za hranicou daňového plánovania poskytujú cezhraničné transakcie a daňové vzťahy so zahraničným prvkom, kde výrazný priestor pre nekalé praktiky prináša zneužívanie ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, zneužívanie nedostatkov práva EÚ, využívanie rôznych preferenčných režimov, oslobodení či rozdielných režimov uplatňovaných pri

<sup>2</sup> Celkové príjmy štátneho rozpočtu predstavovali 11.268.927.576,35 €, z toho daňové 11.069.660.441,66 €. Zdroj: Finančné riaditeľstvo. Prehľad o plnení daňových a nedaňových príjmov štátneho rozpočtu SR k 31. 12. 2016, dostupné na: <https://www.financna-sprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpoctu>

<sup>3</sup> The Concept Of Tax Gaps: Report on VAT Gap Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041) Brussels, March 2016, s. 22, dostupné na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf)

<sup>4</sup> Odhad daňovej straty v Slovenskej republike v dôsledku šedej ekonomiky v roku 2009 predstavoval 3440 mil EUR. (Zdroj: *Closing the European Tax Gap A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament by Richard Murphy FCA Director*. Tax Research UK, dostupné na: [http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229\\_richard\\_murphy\\_eu\\_tax\\_gap\\_en.pdf](http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf)).

<sup>5</sup> Celosvetový odhad straty príjmov z dane z príjmov právnických osôb sa pohybuje medzi 4% až 10% svetových príjmov z tejto dane ročne (100 až 240 miliárd USD). (Zdroj: OECD: *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement, 2015 Final Reports*, dostupné na: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>).

konkrétnych daňových skutočnostiach vzťahujúcich sa na prípad v rôznych dotknutých štátoch (napr. v súvislosti s hybridnými entitami či „hybrid mismatches“)<sup>6</sup>.

Takýmto zneužívajúcim praktikám sa postupne prispôsobuje i znenie uzatváraných medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ale samozrejme, a to oveľa promptnejšie, i vnútroštátne zákonodarstvo jednotlivých krajín. Pri pohľade na SR a ním uzatvorené zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia možno skonštatovať, že Slovensko nie je príliš aktívne, resp. nedosiahlo výrazný úspech v promptnejšom riešení problémov vyhýbania sa daňovým povinnostiam v rámci samotného znenia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, resp. dojednávania protokolov k jednotlivým zmluvám, a súčasný stav je taký, že len minimum takýchto zmlúv obsahuje komplexnejšie či všeobecné/osobitné ustanovenia (GAAR/SAAR) obmedzujúce zneužitie ich ustanovení. Príklady takýchto ustanovení môžeme nájsť v zmluvách uzavretých SR s Izraelom, Cyplom, Švajčiarskom, Luxemburgom či USA, ktoré je klasickým príkladom uplatňovania ustanovení zakladajúcich obmedzenia výhod zo zmluvy<sup>7</sup>, a ďalej aj s Poľskom, a to po prijatí zmien zmluvy protokolom v roku 2014. Zmluvy novšieho dáta štandardne obsahujú koncept skutočného vlastníka, no nájdeme aj také zmluvy, ktoré napriek viacnásobnej zmene protokolmi nezaviedli ustanovenia smerom k obmedzeniu získania nenáležitých výhod či zneužitia ich ustanovení, ako to bolo napr. v prípade Holandska<sup>8</sup>.

Vzhľadom na to, že v našim štátom uzavretých zmluvách existuje len minimálny (resp. ešte menší) rozsah opatrení na zabránenie zneužívaniu ich ustanovení, sledujeme v posledných naozaj len niekoľkých rokoch výraznejšie pôsobenie zákonodarcu čo do zmien vnútroštátneho práva smerom k prijímaniu opatrení proti zneužívaniu práva a zabráneniu daňovým únikom zameraných aj na oblasť dane z príjmov, resp. s všeobecným pôsobením.

<sup>6</sup> Pozri bližšie napr.: RUSSO, R. et al. *Fundamentals of international Tax Planning*, Netherlands: IBFD Publications BV, 2010, 252 s. ISBN 978-90-8722-016-7.

<sup>7</sup> Pozri viac: BONK, F. Limitation-on-benefits clauses and its relevance in tax frauds and tax evasions prevention. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 47–57. ISBN 9788081523038.

<sup>8</sup> A to ja napriek tomu, že oficiálna informácia Ministerstva financií SR uverejnená v roku 2000 o uzatvorení protokolu k zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom s krátkym abstraktom zmien výslovne uvádza uplatňovanie konceptu skutočného vlastníka v rozpore so samotným znením protokolu.

## 2 Vnútroštátne opatrenia

V roku 2014 došlo k prijatiu viacerých zmien. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) bol s účinnosťou od 1. 1. 2014 novelizovaný vo svojom ustanovení § 3 ods. 6, ktoré popri pôvodnom znení („*pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie<sup>9</sup>, vyrubenie alebo vybratie dane.*“) bolo doplnené o ustanovenie: „*Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takeého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.*“<sup>10</sup> Ďalej došlo k zavedeniu zvýšenej sadzby dane vyberanej zrážkou i zvýšenia sumy zabezpečenia dane vo výške 35 %<sup>11</sup> pre daňovníkov z tzv. nezmluvných štátov, t. j. štátov, ktoré nie sú na tzv. „bielom zozname“ vedenom Ministerstvom financií, pričom tento obsahuje štáty, s ktorými má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní a štáty, ktoré sú zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorými sú príslušné štáty a Slovenská republika viazané. Ako však správne poukazujú Huba, Sábó, Štrkolec, takýmto ustanovením je de facto pokrytá väčšina tzv. daňových rajov, resp. štáty s výhodným daňovým režimom, čo v skutočnosti znamená, že voči takýmto štátom (teda subjektom v nich majúcich trvalý pobyt či sídlo) sa nebude táto zvýšená

<sup>9</sup> A zároveň sa doplnilo slovo: „zistenie“.

<sup>10</sup> Tejto téme sme sa bližšie venovali v ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty? In: *System of Financial law: System of Tax Law*. Brno: Masaryk University, 2015, s. 212–228. ISBN 9788021078277; ale pozri taktiež aj: BONK, F. Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave. In: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 11–24. ISBN 9788081524318 či ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39–58. ISBN 9788081524318.

<sup>11</sup> § 43 ods. 1 a § 44 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. O dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

sadzba uplatňovať, čím sa popiera zmysel zavedenej zvýšenej sadzby ako opatrenia na boj s daňovými únikmi.<sup>12</sup> V uvedenom roku došlo k rozšíreniu konceptu skutočného zamestnávateľa smerom k pokrytiu i takých pozícií, keď osoba vykonávajúca prácu pre zamestnávateľa nekoná výslovne podľa jeho pokynov, ako napr. manažéri či štatutári, a to doplnením ustanovenia § 5 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), podľa ktorého je zamestnávateľom „*aj daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou, pre ktorého zamestnanec vykonáva prácu podľa jeho pokynov a príkazov, alebo v jeho mene a na jeho zodpovednosť aj keď sa príjem za túto prácu na základe zmluvného vzťahu vypláca prostredníctvom osoby so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí.*“ Taktiež sa do § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov doplnila tzv. službová prevádzkareň („*Za činnosť vykonávanú prostredníctvom stálej prevádzkarene sa považuje aj činnosť vykonávaná na území Slovenskej republiky pri poskytovaní služieb daňovníkom alebo osobami pre nebo pracujúcimi, ak doba výkonu tejto činnosti presiahne 183 dní, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov.*“)

Od roku 2015 došlo k uplatneniu ďalších zmien, konkrétne došlo k zavedeniu pravidiel nízkej kapitalizácie, v zmysle ktorých (§ 21a ods. 1 zákona o dani z príjmov) daňovými výdavkami nie sú úroky platené z úverov a pôžičiek a súvisiace výdavky (náklady) na prijaté úvery a pôžičky, ak je veriteľ závislou osobou vo vzťahu k dlžníkovi, a to vo výške úrokov, ktoré počas zdaňovacieho obdobia presahujú 25 % hodnoty ukazovateľa vypočítaného ako súčet výsledku hospodárenia pred zdanením a v ňom zahrnutých odpisov a nákladových úrokov (tzv. EBITDA). Podliehajú im všetky právnické osoby, ktoré majú na území Slovenskej republiky sídlo alebo miesto skutočného vedenia, ako aj také, ktoré nemajú na území Slovenskej republiky sídlo alebo miesto skutočného vedenia, ale majú v SR stálu prevádzkareň. Nevzťahujú sa na zákonom stanovené osoby (banky, poisťovne, leasingové spoločnosti, a ďalšie) a **na tie právnické osoby, ktoré vedú jednoduché účtovníctvo** a uplatňujú sa nie len na prípady, keď je veriteľ závislou osobou vo vzťahu k dlžníkovi ale I na tzv. „back-to-back“ úvery,

<sup>12</sup> Pozri: HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania* [elektronický zdroj] 1. vyd. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s., s. 55 a 126 a nasl. ISBN 978-80-8152-403-5.

t. j. prípady, keď veriteľ nie je formálne závislou osobou, ale cez neho úver dlžníkovi len „pretečie“ od inej osoby, ktorá má postavenie závislej osoby<sup>13</sup>.

Rok 2016 priniesol ďalšie zmeny, pričom tie najvýraznejšie sa dotkli zdanenia dividend. Zákon o dani z príjmov sa doplnil o nové ustanovenie proti zneužívaniu, a to § 50a, podľa ktorého „*ak daňovník získa podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane.*“ Takéto opatrenie môže pozostávať z viacerých opatrení alebo z ich častí a nepovažuje za skutočné v rozsahu, v akom nie je uskutočnené na základe riadnych podnikateľských dôvodov zodpovedajúcich ekonomickej realite. Prijatým opatrením dochádza k implementácii jedného z „post-BEPS“ opatrení v zmysle Smernice (EÚ) 2015/121, ktorá novelizuje smernicu o materských a dcérskych spoločnostiach. Ďalšia výrazná zmena sa dotkla dividend z hľadiska ich (ne)zahrnutia do predmetu dane z príjmov právnickej osoby, a to v zmysle sledovania kvalifikácie príjmu štátom zdroja a novelizuje § 12 ods. 7 písm. c) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého predmetom dane nie je „*podiel na zisku (po novom už len) v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúcebo tento podiel na zisku, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku alebo podiel na výsledku podnikania, ak nie sú predmetom dane podľa § 3 ods. 2 písm. c) a sú vypláčané právnickej osobe*“.

Zmeny v zdaňovaní dividend boli prijaté aj pre rok 2017, a to pre podiely vykázané za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1. 1. 2017. Od tohto obdobia sa budú zdaňovať i doteraz nezdaňované dividendy vypláčané obchodnými spoločnosťami<sup>14</sup> a družstvami fyzickým osobám (v sadzbe 7 % budú tvoriť osobitný základ dane) a vypláčané právnickým osobám rezidentom nezmluvných štátov alebo prijaté od právnických osôb z nezmluvných štátov – ktoré budú zdaňované osobitnou sadzbou dane vo výške 35 %. Takáto zvýšená sadzba sa uplatní aj pre fyzické osoby pokiaľ, bude príjem plynúť z/do nezmluvného štátu. Dochádza tiež k spresneniu

<sup>13</sup> HORNIÁČEK, P. Pravidlá nízkej kapitalizácie v zákone o dani z príjmov. In: *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 9/2015. ISBN 8584113059282.

<sup>14</sup> Nad rámec už zdaňovaných dividend a iných majetkových práv vyplácaných verejnou obchodnou spoločnosťou a komanditnou spoločnosťou.

podmienok pri vzájomnom obchodovaní prepojených osôb zakotvením definície kontrolovanej transakcie (právny vzťah alebo iný vzťah medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami, pričom aspoň jedna z nich je daňovníkom s príjmami podľa § 6 zákona o dani z príjmov alebo právnickou osobou, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom; pričom pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti), čo prakticky znamená rozšírenie povinností vedenia transferovej dokumentácie. Sprísňujú sa sankcie pre daňovníkov, ktorí prostredníctvom transferového oceňovania<sup>15</sup> svojvoľne upravujú základ dane alebo daňovú stratu tak, že vykonávajú transakcie a/alebo uplatňujú postupy, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých zámerom i výsledkom je účelové obchádzanie a vyhýbanie sa daňovej povinnosti, resp. získanie daňovej výhody, na ktorú by inak daňovník nemal nárok. Tieto sa stanovujú až v dvojnásobnej výške, ak by daňový úrad po daňovej kontrole vyrubil daň alebo rozdiel dane daňovníkovi, ktorý mal uplatňovať pravidlá transferového oceňovania a postupoval v rozpore s pravidlami proti zneužívaniu zakotvenými v § 50a zákona o dani z príjmov alebo podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku (teda zneužívajúc transferové ceny). Zároveň zákon o dani z príjmov umožňuje vyhnúť sa dvojnásobnej sankcii, a to ak by sa daňovník proti rozhodnutiu daňového úradu, ktorým dorubil daň alebo rozdiel dane, neodvolal (čím sa vlastne daňovníci nepriamo nútia nebrániť sa proti rozhodnutiam správcov dane). I v prípade „pozitívneho nálezu“ po daňovej kontrole sa nebude ukladať dvojnásobná sankcia daňovníkovi, ktorý požiadal správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia metódy ocenenia a správca dane začne daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola podaná žiadosť alebo za dve zdaňovacie obdobia predchádzajúce takémuto zdaňovaciemu obdobiu, ale daňovník nepostupoval „zneužívajúcim“ spôsobom.

Viaceré podstatné zmeny neminuli ani procesný kódex, t.j. Daňový poriadok. V prvom rade sa rozširujú možnosti správcov dane konať v rámci predbežných opatrení. Ak hrozí, že peňažná suma, ktorú mal daňovník v rámci

<sup>15</sup> Tieto témy sa dotkli i novelizácie z predchádzajúcich rokov, avšak pre potreby tohto článku a z dôvodu rozsahu sa im nebudeme viac venovať. Pozri viac: KOČIŠ, M. Medzinárodné zdaňovanie: zmeny v ZDP v roku 2016. In: *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 4-5/2016. ISBN 8584113059916.

správcom dane uloženého predbežného opatrenia<sup>16</sup> a v ním určenej lehote zložiť, zložená nebude, je rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia vykonateľné dňom jeho vydania a stáva sa exekučným titulom, pričom na jeho podklade je však možné vykonať exekúciu len prikázaním pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb. Správca dane súčasne vhodným spôsobom vyrozumie daňový subjekt o vydaní rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia. Pokiaľ v daňovom exekučnom konaní začatom na základe tohto rozhodnutia, ak bolo vydané v období, keď daň ešte nebola vyrubená, nebola suma uložená predbežným opatrením vymožená, vykonateľné rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní alebo v skrátenom vyrubovacom konaní sa stáva exekučným titulom namiesto predbežného opatrenia a pri nich je už možné uplatniť exekúciu všetkými zákonom predvídanými spôsobmi. Zavedený bol inštitút úplne nový, a to tzv. skrátené vyrubovacie konanie. V ňom vydané rozhodnutie je tzv. vyrubovacím rozkazom a správca dane ho vydá ak daňový subjekt neodstránil v lehote určenej správcom dane nedostatky v podanom daňovom priznaní, ktoré majú vplyv na výšku dane alebo uplatneného nároku a správca dane nezačal daňovú kontrolu, pričom ho vydá na základe skutočností a dôkazov, ktoré získal pri správe daní – nie ako uvádza § 63 ods. pri “štandardnom” rozhodnutí, ktoré musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní (t.j. principiálne dokazovaním). Voči nemu sú výrazne obmedzené možnosti obrany, t.j. nemožno uplatniť opravné prostriedky okrem preskúmania rozhodnutia súdom a jediným prípustným prostriedkom obrany je odpor, ktorý na rozdiel od odvolania musí byť vecne odôvodnený. Doručením riadneho odporu sa zrušuje vyrubovací rozkaz a správca dane začne ex offo daňovú kontrolu – inak dňom odmietnutia odporu, resp. márnym uplynutím lehoty na podanie odporu, nadobúda rozkaz právoplatnosť.

Zmeny sa dotkli i zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov. Najzásadnejšou je v tomto kontexte automatická výmena záväzných stanovísk, vzťahujúca sa na: (a) záväzné stanoviská vydané podľa § 53a Daňového poriadku k uplatneniu daňových predpisov na žiadosť daňového subjektu, ktoré

<sup>16</sup> A to na zabezpečenie účelu daňovej kontroly, určovania dane podľa pomôcok alebo miestneho zisťovania alebo ak je odôvodnená obava, že nesplatená daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyhľaditeľná.



súvisí s cezhraničnou transakciou, (b) rozhodnutia o odsúhlasení konkrétnej metódy určenia základu dane stálej prevádzkarne vydané podľa § 17 ods. 7 zákona o dani z príjmov a (c) rozhodnutia o odsúhlasení metódy ocenenia vydané podľa § 18 ods. 4 zákona o dani z príjmov predpisu (transferové oceňovanie). Nevzťahuje sa však na výmenu posledných dvoch zmienovaných druhov rozhodnutí (podľa § 17 ods. 7 a § 18 ods. 4 zákona o dani z príjmov) dohodnutých na základe medzinárodných zmlúv so štátmi, ktoré nie sú členskými štátmi EÚ. Zdieľané informácie obsahujú najmä identifikačné údaje subjektu a dotknutej skupiny, všeobecné zhrnutie obsahu záväzného stanoviska vrátane opisu podnikateľských činností alebo transakcií, ktoré nevedie k porušeniu obchodného tajomstva, a i. chráneného tajomstva, počiatočný a konečný dátum účinnosti stanoviska – rozhodnutia pod b) a c) vyššie, sumu transakcie, na ktorú sa vzťahuje stanovisko, ak je v ňom uvedená, opis súboru podstatných podmienok použitia konkrétnej metódy a identifikáciu konkrétnej metódy pri stanovisku - rozhodnutí pod b) a c) vyššie, označenie dotknutých členských štátov EÚ, ktorých by sa mohlo stanovisko týkať, ako aj identifikáciu subjektov v členských štátoch EÚ, ktoré by mohli byť stanoviskom ovplyvnené.

### 3 Záverom

Vyššie uvedené ustanovenia svedčia jednoznačne o tom, že legislatíva na prvý pohľad urputne hľadá spôsoby ako predchádzať únikov na daňových príjmoch. Je otázke, do akej miery tento domnelý cieľ dokážu zabezpečiť a či nepovedú viac k prílišnému „perzekvovaniu“ daňových únikov-nechtivých subjektov. Popri jednotlivých novelizovaných ustanoveniach či nových inštitútoch, viaceré zavedené zmeny (napr. i vágnosťou ich znenia<sup>17</sup>) vytvárajú zvýšené požiadavky na interpretačné schopnosti daňovej správy, najmä v spojitosti so zavedenými ustanoveniami proti zneužívaniu v § 3 daňového poriadku či § 50a zákona o dani z príjmov. K správnej interpretácii ustanovení zákona smerom k obmedzovaniu zneužívania/obchádzania hmotno-

<sup>17</sup> Ako napr. v § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Pozri viac: ROMÁNOVÁ, A., ČERVENÁ, K. Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v daňovom pozadku. In: *Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania*. Košice: Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, 2014, s. 198–203. ISBN 9788022539821.



právných ustanovení však prispieva i metodické pôsobenie vyšších orgánov, teda finančného riaditeľstva a ministerstva financií. Na problematické aspekty metodických pokynov a inštrukcií sme už síce poukazovali v iných prácach<sup>18</sup>, predsa však ich existenciu hodnotíme ako dôležitú pomôcku pri správnej interpretácii i praktickom výkone jednotlivých úkonov aplikácie ustanovení daňovej legislatívy, ktoré často sprostredkujúajú i medzinárodne uznávané štandardy.<sup>19</sup> Jedným z typických príkladov potreby správneho interpretačného pôsobenia je prekvalifikácia právnej skutočnosti uskutočnenej daňovníkom a ním (zámerne) subsumovanej pod iné, výhodnejšie ustanovenie zákona na podklade zásady preferovania skutočného obsahu úkonu či iných pravidiel proti zneužívaniu, kde je zvlášť kladený dôraz na schopnosť správcu dane „právne ustáť“ svoje rozhodnutie a zaujať skutočne zákonné stanovisko<sup>20</sup> nehľadiac na často uprednostňované „in dubio pro fisco“. K potrebe riadneho právneho uvažovania správcom dane pri vydávaní rozhodnutí nepochybne prispelo i zavedenie opačného princípu čo do povinnosti odôvodňovať rozhodnutia daňovej správy Daňovým poriadkom oproti predchádzajúcemu zákonu č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov<sup>21</sup>. Je potrebné si však neustále uvedomovať, že akokoľvek dobré či rozsiahle ustanovenie na boj proti únikom zákonodarca príjme, v konečnom dôsledku je jeho správna, riadna a adekvátna aplikácia závislá od zákonného a zmysel zákona naplňajúceho prístupu či naopak chýb konajúceho – aplikujúceho orgánu.

18 KICOVÁ, A. Interpretácia noriem daňového práva - problematika interných inštrukcií. In: *Milníky práva v stredoeurópskom priestore 2011*. Bratislava: UK, 2011, s. 354–359. ISBN 9788071603184.

19 Napr. Metodické usmernenie k uplatňovaniu ustanovenia § 5 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov; Informácia pre daňové subjekty k vydávaniu rozhodnutí podľa § 17 ods. 7 a § 18 ods. 4 a 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, a i.

20 Možno nájsť viacero príkladov, kde tento aspekt výrazne akcentoval, ako napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/18/2012 a 2Sžf/76/2014; 2 Sžf 8/2010, 2 Sžf 43/2011, 5Sžf/4/2012, ale i 1S/176/2012, a i.

21 Tento zakotvoval odôvodnenie rozhodnutia len ak tak výslovne tento zákon ustanovoval, kým Daňový poriadok stanovuje odôvodnenie ako povinnú náležitosť rozhodnutia okrem prípadov, keď výslovne stanovuje, že toto potrebné nie je.

## Literature

- BONK, F. Limitation-on-benefits clauses and its relevance in tax frauds and tax evasions prevention. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. I. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 47–57. ISBN 9788081523038.
- BONK, F. Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave. In: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 11–24. ISBN 9788081524318.
- Closing the European Tax Gap A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament by Richard Murphy FCA Director, Tax Research UK* [http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229\\_richard\\_murphy\\_eu\\_tax\\_gap\\_en.pdf](http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf)
- ČERVENÁ, K., HUČKOVÁ, R. Náčrt príčin (ako východísk pre kreovanie opatrení) v kontexte eliminácie daňových únikov. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Vol. I.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 115–127. ISBN 9788081523038.
- ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39–58. ISBN 9788081524318.
- HORNIÁČEK, P. Pravidlá nízkej kapitalizácie v zákone o dani z príjmov. In: *Daňový a účtovný poradca podnikateľa, 9/2015.* ISBN 8584113059282.
- HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania* [elektronický zdroj] 1. vyd. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s. ISBN 978-80-8152-403-5.
- KARABINOŠ, M., ČERVENÁ, K. Daňová kontrola ako nástroj odhaľovania daňových únikov. In: *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti.* Bratislava: Akadémia policajného zboru, 2012, s. 148–155. ISBN 9788080545505.
- KICOVÁ, A. Interpretácia noriem daňového práva - problematika interných inštrukcií. In: *Milníky práva v stredoeurópskom priestore 2011.* Bratislava: UK, 2011, s. 354–359. ISBN 9788071603184.

- KOČIŠ, M. Medzinárodné zdaňovanie: zmeny v ZDP v roku 2016. In: *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*. 4-5/2016. ISBN 8584113059916.
- OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement, 2015 Final Reports*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>
- ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty? In: *System of Financial law: System of Tax Law*. Brno: Masaryk University, 2015, s. 212–228. ISBN 9788021078277.
- ROMÁNOVÁ, A., ČERVENÁ, K. Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v daňovom pozadku. In: *Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania*. Košice: Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, 2014, s. 198–203. ISBN 9788022539821.
- RUSSO, R. et al. *Fundamentals of international Tax Planning*. Netherlands: IBFD Publications BV, 2010, 252 s. ISBN 978-90-8722-016-7.
- SUCHOŽA, J. a kol. *Účinnosť vybraných právnych inštitútov a ekonomicko-finančných nástrojov v systéme regulácie ekonomiky*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. 208 s. ISBN 9788081520655.
- The Concept Of Tax Gaps Report on VAT Gap Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041) Brussels*, March 2016, str. 22. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf)

### Contact – e-mail

[anna.romanova@upjs.sk](mailto:anna.romanova@upjs.sk)

## **DPFO v období První republiky se zaměřením na korekční prvky**

*Kristýna Řezníčková*

Univerzita Palackého v Olomouci, Fakulta správního a finančního práva,  
Česká republika

### **Abstract in original language**

Autorka se zaměřuje na vývoj daně z příjmů fyzických osob v období první republiky, tedy za účinnosti zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, o jehož zavedení se zasloužil tehdejší ministr financí a uznávaný odborník Karel Engliš. Z důvodu zúžení tématu se pak specializuje na oblast korekčních prvků těchto daní a srovnává je s právní úpravou aktuální a platnou, tedy s korekčními prvky podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Svá zjištění reviduje v závěru článku.

### **Keywords in original language**

Daně; daň z příjmů fyzických osob; korekční prvky; slevy; osvobození.

### **Abstract**

The Author focuses on the Evolution of the Personal Income Tax in the First Republic, under Act no. 76/1927 Coll. I. and r., on Direct Taxes. The Creation this Act credited former Finance Minister and Reputable Expert Karel Engliš. This Article specializes in Corrective Elements of this Personal Income Tax and compares them with current Legislation, according to the Act no. 586/1992 Coll., on Income Taxes. At the End of the Article the Author revises his Findings.

### **Keywords**

Tax; Personal Income Tax; Correction Elements; Tax Relief; Exemptions.

## 1 Úvod<sup>1</sup>

Když v roce 1918 vznikla Československá republika, nebylo reálné vytvořit ke dni vzniku i právní úpravu. Proto byla převzata právní úprava rakouská a uherská a to včetně daňového systému.<sup>2</sup> Nové daňové zákony začaly vznikat až později.

Prvním zákonem, který se věnoval úpravě příjmových daní byl zákon č. 658/1919 Sb. z. a n.<sup>3</sup> Ten zavedl dvě nové daně, daň z obratu (všeobecnou daň z převodu statků a z pracovních výkonů, později přejmenovanou na všeobecnou daň z obratu a z pracovních výkonů<sup>4</sup>) a daň přepychovou. Tyto daně měly být zavedeny pouze na dobu určitou a vybírány z důvodu nutnosti získání dostatečného množství prostředků do rozpočtu, jež stát po svém vzniku potřeboval ke své stabilizaci.<sup>5</sup> Postupem času se však ukázalo, že stát nedokáže výnosy z těchto daní nahradit, a tak byly vybírány v podstatě až do druhé světové války.

V roce 1927 proběhla v Československu daňová a rozpočtová reforma, která byla realizována prostřednictvím dvou stěžejních zákonů. Zákonem č. 121/1926 Sb. z. a n., o státním rozpočtu na rok 1927, a zákonem č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních. Druhý jmenovaný obsahoval právní úpravu všech tehdejších přímých daní, tedy i daní příjmových.<sup>6</sup>

Nový zákon upravující přímé daně zcela změnil a zmodernizoval daňovou soustavu v Československé republice. Jednalo se o skutečně důkladnou

<sup>1</sup> Více viz MÜLLEROVÁ, K. *Korekční prvky v konstrukci důchodových daní fyzických osob*. Brno, 2013, 135 s. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Oponenti práce Radim BOHÁČ, Michal RADVAN.

<sup>2</sup> Období první republiky 1918-1938 [online]. *Ministerstvo financí České republiky* [cit. 01. 05. 2012]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi\\_prvni\\_republiky\\_1918-1938.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi_prvni_republiky_1918-1938.pdf)

<sup>3</sup> Zákon č. 658/1919 Sb. z. a n. o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani přepychové, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>4</sup> Zákon č. 321/1921 Sb. z. a n. o všeobecné dani z obratu a z pracovních výkonů a o dani přepychové, kterým se mění zákon ze dne 11. prosince 1919, čís. 658 Sb. z. a n., a zákon ze dne 29. ledna 1920, čís. 70 Sb. z. a n., o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani přepychové.

<sup>5</sup> ŠULÍK, A, Kniha VII. Daně přímé. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 186–187.

<sup>6</sup> Období první republiky 1918-1938 [online]. *Ministerstvo financí České republiky* [cit. 01. 05. 2012]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi\\_prvni\\_republiky\\_1918-1938.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi_prvni_republiky_1918-1938.pdf)

a komplexní právní úpravu. Zákon je ještě i nyní některými odborníky označován za jednu z vůbec nejlepších právních úprav daní u nás. O tom svědčí i jeho dlouhá doba platnosti, kdy jen s několika málo novelizacemi platil až do počátku roku 1948. V tomto roce byl však z velké části zrušen z důvodu změny režimu. Některá jeho ustanovení však zůstala v platnosti až do konce roku 1952. Na znění tohoto zákona pracoval a o jeho následné zavedení se zasloužil tehdejší ministr financí a uznávaný odborník Karel Engliš.

Soustava příjmových daní se, podle tohoto zákona, dělila na dvě skupiny, a to na daň důchodovou a daně výnosové.<sup>7</sup> Daň důchodová přitom zdaňovala veškeré příjmy a daně výnosové zdaňovaly určité vybrané druhy příjmů. Některé příjmy byly tedy de facto zdaněny dvakrát. I z formy daňového přiznání a způsobu jeho podání byl tento způsob zdanění patrný. Všechny příjmy se totiž uváděly do přiznání pro daň důchodovou, a toto přiznání obsahovalo vložky pro další jednotlivé daně. Z vyplněného přiznání k dani důchodové se pak daly vypočíst i daně ostatní.

Pod daně výnosové byly řazeny: daň všeobecná výdělková (daň z podniků a zaměstnání)<sup>8</sup>, daň zvláštní výdělková (daň ze zisků zvláštních typů podniků, mezi něž poatřily např. akciové společnosti nebo podniky státní a obecní), daň z tantiém a vyššího služného, daň rentová a daň domovní.<sup>9</sup>

Z důvodu zaměření tématu na příjmové daně fyzických osob se dále budu věnovat již jen předchůdkyním dnešní daně z příjmů fyzických osob a jejím korekčním prvkům. Daní, jejichž předmět zdanění bychom nyní mohli podřadit pod předmět dnešní DPFO existovalo, po vstupu zákona o přímých daních (dále jen ZPD<sup>10</sup>) v platnost, hned několik. Byly to: daň z obratu, daň z tantiém a vyššího služného, daň rentová, daň všeobecná výdělková a daň důchodová.

V následujícím textu budou proto rozebrány tyto jednotlivé daně. Autorka se přitom bude věnovat jejich korekčním prvkům, které jsou jedním

7 ŠULÍK, A, *Kniha VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Štranadel a spol., 1933, s. 13.

8 ŠULÍK, A, *Kniha VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Štranadel a spol., 1933, s. 112.

9 SKŘEJPKOVÁ, P. *Daně*. In: MALÝ, K. et al. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 2. uprav. vyd. Praha: Nakladatelství Linde, 1999, 572 s., s. 352–353. ISBN 80-7201-167-7.

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

z konstrukčních<sup>11</sup> prvků daně, stejně jako subjekt, předmět, základ, sazba či správce daně. Autorka se na tento korekční prvek zaměřila z důvodu omezení rozsahu práce.

### 1.1 Daň důchodová a její korekční prvky

Této dani podléhaly veškeré příjmy fyzických osob na území československého státu, bez ohledu na původ těchto příjmů. Zdaňovány byly celkové příjmy, které domácnost během roku získala, a to jak v penězích, tak i v naturáliích. Jmenovitě například příjmy z pozemků, budov, kapitálu, ale i hodnota všech výrobků z vlastního hospodářství, jež se v domácnosti během roku spotřebovaly.<sup>12</sup>

Prvním z korekčních prvků v ZPD byl výčet osvobození podle § 2. Na základě těchto ustanovení byly od daně důchodové osvobozeny určité specifické typy subjektů. Mezi ně patřil např. prezident, hlavy cizích států a jejich doprovod, diplomatictí zástupci nebo osoby, které měly nárok na osvobození na základě mezinárodních smluv.<sup>13</sup> Kromě zrušení několika málo typů subjektů z výčtu osvobození, nezaznamenal až do roku 1945 tento paragraf žádnou změnu.<sup>14</sup>

Za další korekční prvek bychom mohli považovat tzv. daněproště minimum v § 3 odst. 1 ZPD. Zákon zde stanovoval pro každý typ domácnosti (posuzováno dle počtu osob), roční důchod, do jehož výše poplatník daň neplatil.<sup>15</sup> Tento korekční prvek nezaznamenal žádné změny až do roku 1943, kdy byl novelou č. 233/1943 Sb. spolu s jinými níže uvedenými zcela zrušen. Znova se však v zákoně objevil na konci roku 1945.<sup>16</sup>

§ 15 ZPD obsahoval další korekční prvky této daně. Byl zde uveden výčet položek, které je třeba odečíst od příjmů. Zmíněny byly jak výdaje, tak i položky, které dnes řadíme pod nezdanitelnou část základu daně, jako

<sup>11</sup> MRKÝVKA, P. Berní právo. In: MRKÝVKA, P. et al. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 2. díl, s. 9.

<sup>12</sup> ŠULÍK, A. *Knih VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 14–15.

<sup>13</sup> § 2 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

<sup>14</sup> *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].

<sup>15</sup> ŠULÍK, A. *Knih VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 14.

<sup>16</sup> *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].

například příspěvky na životní pojištění, nebo úroky z úvěrů. Roku 1943 byl tento paragraf též zrušen novelou č. 233/1943 Sb., aby byl pak znova roku 1945 do zákona zařazen.

V § 19 ZPD byla uvedena přírážka k dani. Každé osobě, jejíž roční důchod přesáhl určitou zákonem stanovenou hranici, se zvýšila vypočtená daň o dalších 15%. Avšak v případě, že měla tato osoba v opatrování nějakou jinou osobu, či vychovala jedno nebo více dětí, snižovala se přírážka na 10%, případně, se neplatila vůbec. Příslušnou výši přírážky pak mohla na žádost snížit i daňová komise.<sup>17</sup> Roku 1941 byly přírážky podle § 19 zrušeny, protože byly nárazově zvýšeny sazby daně. Ty se nejprve pohybovaly v rozmezí 0,5 až 4%, po novele však dosahovaly daňové sazby až 77 %. K těmto vysokým sazbám pak roku 1946 přibýly znova přírážky. Tentokrát činily již 15 až 30%.<sup>18</sup>

Hned následující ustanovení ZPD, tedy § 20, obsahoval naopak srážky z daně. Počítaly se na základě výše celkového ročního důchodu poplatníka s ohledem na počet rodinných příslušníků, které tento poplatník musel zaopatřovat. Daň mohla být tímto způsobem poplatníkovi snížena až na 10% její původně vypočtené hodnoty.<sup>19</sup> Tento paragraf stihl roku 1943 stejný osud, jako § 3 a 15. Znova se v zákoně objevil též roku 1945, tentokrát ale s mnohem menšími slevami. Pohybovaly se již jen mezi 2 a 28% z vypočtené výše daně.<sup>20</sup>

Podle § 21 ZPD měl pak poplatník ještě možnost nechat si odečíst od daně slevu, avšak pouze na základě určitých výjimečných okolností a pouze u příjmu nepřesahujícího určitou částku (obě podmínky musely být splněny kumulativně). Postupem času byla částka minimálního příjmu novelami zvyšována. Tato sleva mohla, s ohledem na výši celkového ročního důchodu, způsobit i úplné prominutí daně. Za takovou mimořádnou okolnost mohlo být považováno např. mimořádné zatížení výživou dětí či příbuzných, požár, nemoci či zadlužení. Na slevu však nebyl zákonný nárok. Prominutí bylo

<sup>17</sup> ŠULÍK, A, *Knih VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 26,

<sup>18</sup> *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].

<sup>19</sup> ŠULÍK, A, *Knih VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 26,

<sup>20</sup> *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].



povoleno pouze v případě, že by u poplatníka, z důvodu v zákoně stanovených číselných limitů (kterými měly být buď sazby, nebo hranice příjmů stanovené pro uplatnění slev), docházelo k tvrdostem.<sup>21</sup> Zákonné znění tohoto korekčního prvku zůstalo po celou dobu účinnosti zákona stejné.<sup>22</sup>

Z důvodu počínající hospodářské krize byly pak nejprve pro roky 1930 a 1931, později i pro roky 1932 a 1933, uzákoněny přechodné přírážky k dani, které byly stanoveny progresivně. První z těchto přechodných přírážek byla stanovena na 6 až 30% z vypočtené daně pro důchody přesahující ročně 30 000 Kč, druhá (později zavedená) přechodná přírážka, vzhledem k postupující hospodářské krizi, činila již 30 až 100% z vypočtené částky daně a platila pro důchody od 15 000 Kč ročně.<sup>23</sup>

## 1.2 Všeobecná daň výdělková a její korekční prvky

Tato daň zdaňovala čistý výnos osob nebo společností, které provozovaly svým jménem výdělečný podnik nebo vykonávaly zaměstnání, směřující k dosažení zisku. Zákon obsahoval též výčet osob, které dani nepodléhají. K nim patřily například osoby podléhající zvláštní dani výdělkové.<sup>24</sup> Zdaněny byly pouze příjmy, které plynuly osobám z různých výdělečných činností, nikoli veškeré příjmy, jako tomu bylo u daně důchodové.

Pojem podnik bylo v tomto případě nezbytné chápat ve smyslu „provozování výdělečné činnosti“, které může být uskutečňováno jakýmkoli způsobem. Spadalo pod něj tedy jak provozování obchodní společnosti, tak i například výkon řemesla.

Zákonná osvobození od této daně byla vypočtena v § 50 ZPD. Vztahovala se na výdělky z drobných hospodářských pachtů, výdělky z ručních prací, z dočasně provozovaných vedlejších zaměstnání a prodeje výrobků z těchto zaměstnání, výdělky z domácí práce, dále pak na soukromé spisovatele, učitele a umělce, kteří mají tuto činnost jako vedlejší zaměstnání a na výtěžky z veškerých vedlejších zaměstnání, pokud nepřesahují 2 000 Kč ročně.

<sup>21</sup> ŠULÍK, A, Kniha VII. Daně přímé. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 27.

<sup>22</sup> *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].

<sup>23</sup> ŠULÍK, A, Kniha VII. Daně přímé. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 72–73.

<sup>24</sup> ŠULÍK, A, Kniha VII. Daně přímé. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 112.

U většiny z těchto osvobození však byla stanovena i podmínka, že tyto činnosti musela provádět osoba sama, bez dělníků.<sup>25</sup> Kromě drobných změn zůstalo toto ustanovení v nezměněné podobě po celou dobu platnosti zákona, stejně jako ostatní ustanovení týkající se korekčních prvků této daně.<sup>26</sup>

Dalšími druhy osvobození byla osvobození udělovaná ministerstvem na základě § 51, 52 a 53 ZPD. Ministerstvo tak mohlo od této daně osvobodit i ostatní podniky, pokud jejich činnost souvisela s dobročinnými, nebo obecně prospěšnými účely.<sup>27</sup> Dále mohlo ministerstvo od daně osvobodit nově vzniklé podniky na dobu až 5 let, a to za splnění určitých podmínek.<sup>28</sup> Uplatňována byla též osvobození vyplývající z mezinárodních smluv.<sup>29</sup>

Mimo výše uvedených osvobození mohlo být poplatníkům poskytnuto úplné či částečné osvobození od této daně podle § 54 ZPD. Týkalo se však pouze osob nuzných, tedy těch, které pracovaly bez pomocných dělníků, a jejich daňový základ nepřevyšoval 7 000 Kč ročně. Pokud však platily daně již 20 let či více, pak byla hranice pro daňový základ vyšší. Tento základ nesměl převyšovat 10 000 Kč ročně.<sup>30</sup>

Za korekční prvek této daně lze považovat též možnost snížení daně, obsaženou v § 57 ZPD. Na základě tohoto ustanovení se poplatníkovi odečetlo od vypočtené daně 20% v případě, že byl jeho výtěžek podmíněn jeho osobní činností v takové míře, že by bez této činnosti trvalé provozování podniku nebylo možné.<sup>31</sup>

Od roku 1939 pak ke korekčním prvkům této daně přibyla ještě přírážka, a to pro poplatníky, jejichž roční příjem převyšoval určitou zákonem stanovenou hranici. Tato přírážka se, s ohledem na výši ročního příjmu, pohybovala v rozmezí od 100 do 230%.<sup>32</sup>

<sup>25</sup> ŠULÍK, A, *Knihy VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 113.

<sup>26</sup> *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].

<sup>27</sup> § 51 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

<sup>28</sup> § 52 odst. 1 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

<sup>29</sup> § 53 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

<sup>30</sup> ŠULÍK, A, *Knihy VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 113.

<sup>31</sup> § 57 odst. 6 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

<sup>32</sup> *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].

### 1.3 Rentová daň a její korekční prvky

Dani rentové podle ZPD podléhaly všechny požitky z majetkových předmětů nebo práv, které nepodléhaly jiné výnosové dani. V demonstrativním výčtu pak zákon zmiňoval úroky a renty z dlužních úpisů či půjček, pachtovné z pronajatých živností, renty z pojišťoven, ale i různé druhy podpor nebo příspěvky na výživu.

Osvobození byla stanovena v § 174 ZPD. Mezi osvobozené subjekty patřil stát, obce, okresy, státní ústavy a fondy, Národní banka Československá, sirotčí pokladny, nositelé sociálního pojištění a osoby, jejichž celkové příjmy nepřevyšovaly daněproště minimum pro daň důchodovou. Dále sem bylo řazeno vzájemné výživné manželů, výživné pro děti od jejich rodičů nebo příbuzných, důchody a požitky ze sociálního pojištění a mnoho dalších.<sup>33</sup> V roce 1937 byl tento široký výčet osvobození ještě o několik položek rozšířen.<sup>34</sup>

Další korekční prvek této daně se vztahoval k její sazbě. Ta se na základě ustanovení § 179 odst. 1 ZPD snížila o polovinu, a to u lidí, kteří byli starší než 65 let a jejich příjem podrobený rentové dani nepřevyšoval 15 000 Kč ročně.<sup>35</sup>

### 1.4 Daň z tantiém a její korekční prvky

Na základě této daně byly zdaňovány požitky členů představenstva akciových společností a komanditních společností na akcie.

Osvobození se podle § 183 ZPD vztahovalo pouze na ředitele s pevnými platy<sup>36</sup> a požitky, které v celkové své výši činily méně než 5 000 Kč<sup>37</sup> ročně.

Pro roky 1931 a 1932 pak byla vlivem ekonomické krize k dani z tantiém stanovena přírážka, která se pohybovala podle výše příjmu mezi 100 a 200%.<sup>38</sup> Od roku 1939 byla u této daně stejná přírážka zavedena znova.<sup>39</sup>

33 ŠULÍK, A, *Kniha VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 168–169.

34 *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].

35 § 179 odst. 1 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

36 § 183 odst. 3 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

37 § 183 odst. 4 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

38 ŠULÍK, A, *Kniha VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 172.

39 *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].

## 1.5 Daň z vyššího služného a její korekční prvky

Dani z vyššího služného byly podrobeny služební požitky, které spadaly pod daň důchodovou, nepodléhaly žádnému z jejich osvobození a zároveň přesahovaly roční výši 100 000 Kč. Z částky přesahující 100 000 Kč byla odvedena daň ve výši 3%.<sup>40</sup> Žádné korekční prvky u této daně v zákoně uvedeny nebyly.

## 1.6 Daň z obratu a jejich korekční prvky

Dani z obratu podléhaly veškeré tuzemské dodávky a výkony za úplatu prováděné v samostatné živnosti, a to jak podnikateli, tak i nepodnikateli. U nepodnikatelů byly ovšem zdaněny až dodávky a výkony přesahující 500 Kč, čímž zde vlastně došlo k zakotvení daněprostého minima. Dalším korekčním prvkem u této daně bylo zvýšení její sazby o 50%, které bylo do zákona včleněno roku 1932.<sup>41</sup>

## 2 Závěr

Na základě politických změn, které u nás probíhaly po druhé světové válce, byla kompletně měněna i právní úprava, aby odpovídala požadavkům tehdejší vlády.<sup>42</sup> To se samozřejmě přímo dotklo i daňových zákonů. Zákon o přímých daních byl nejprve převzat, postupně byl však novelizován a doplňován, až z něj v roce 1948 zůstalo torzo, jehož poslední části zanikly teprve k 1. 1. 1953.<sup>43</sup> Následovalo období, kdy byly příjmové daně upraveny prostřednictvím většího počtu právních předpisů, kdy každý upravoval vždy jednu konkrétní příjmovou daň. Tyto předpisy byly však častěji novelizovány a nahrazovány novými.<sup>44</sup> Zdaleka nedosahovaly kvalit předpisu předchozího.

<sup>40</sup> § 184 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

<sup>41</sup> ŠULÍK, A, *Knihy VII. Daně přímé*. In: BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933, s. 190.

<sup>42</sup> PICMAUS, F. *Všeobecná charakteristika daní a odvodů*. In: PICMAUS, F. et al. *Daně odvody a poplatky v Č.S.R.* Praha: SNTL – Nakladatelství technické literatury, 1985. 2. uprav. a doplň. vyd., s. 37–43.

<sup>43</sup> Zákon č. 80/1952 Sb., o domovní dani.

<sup>44</sup> MÜLLEROVÁ, K. *Korekční prvky v konstrukci důchodových daní fyzických osob*. Brno, 2013. 135 s. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Oponenti práce Radim BOHÁČ, Michal RADVAN.

Jak již bylo v úvodu zmíněno, dlouhodobá platnost tohoto právního předpisu svědčí o jeho výborném zpracování. I dnes se lze inspirovat jeho obsahem při tvorbě nových právních předpisů a věřím, že byl a bude inspirovací i při tvorbě nového zákona o daních z příjmů, který by snad již brzy mohl vstoupit v platnost.

Mám-li porovnávat korekční prvky podle zákona a daních z příjmů s korekčními prvky ZPD, náš aktuální platný a účinný právní předpis ZPD svým počtem korekčních prvků pro daň z příjmů fyzických osob zdaleka převyšuje, a to ačkoli se jedná o korekční prvky pro jednu jedinou daň. Lze namítat, že některé důvody pro slevy v roce 1927 neexistovaly, jako třeba úvěry ze stavebního spoření, či životní pojistky. Já však důvody spatřuji jinde.

Pokud se na ZPD a jeho korekční prvky podívám komplexně, spatřím zde u většiny z nich jeden konkrétní aspekt, který bych označila, jako aspekt veřejného blaha. Mnoho z korekčních prvků, ať už snižujících, či zvyšujících, se váže na celkový postoj osoby ke společnosti. Posuzuje se, o kolik osob pečuje, zda si obživu obstarává sám, či s pomocí někoho jiného, kolik let má odpracováno, zda se nedostal do tíživé situace. Tehdejší zákon se nezaměřoval na jednotlivosti, jako ten dnešní. Nezáleželo na tom, co člověk dělá pro sebe – kolik si platí pojištění, kolik si splácí na úvěry, kolik daní si nemohl odečíst loni... Zákon určitým způsobem nutil lidi starat se nejen o sebe, ale i o své nejbližší a za dlouholetou práci je odměnil nižšími daněmi. Doba se sice změnila, ale toto považuji za velmi dobrou motivaci a důvod k zamyšlení, zda by něco podobného nebylo možno do zákona promítnout i dnes.

Kromě zmiňovaného je třeba též říci, že kvalita zákona o přímých daních z roku 1927 tkví především v jeho jednoduchosti, se kterou se pojí přehlednost, v jasnosti a stručnosti ustanovení, kdy i přes jeho strohost je vždy řečeno vše podstatné, nic nechybí, nic nepřebývá a text je tím srozumitelný i pro laickou veřejnost. Nebylo by špatné, kdyby se dnešní zákonodárce znova naučil tomuto umění tvorby stručných a výstižných právních aktů, leč dnešní předpisy tyto kvality žalostně postrádají.

## Literature

*ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s., [cit. 12. 01. 2017].

- BENDA, E. et al. *Praktický advokát*. Praha: Stranadel a spol., 1933.
- MALÝ, K. et al. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 2. uprav. vyd. Praha: Nakladatelství Linde, 1999, 572 s. ISBN 80-7201-167-7.
- MRKÝVKA, P. et al. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 2. díl, 381 s. ISBN 80-210-3579-X.
- MÜLLEROVÁ, K. *Korekční prvky v konstrukci důchodových daní fyzických osob*. Brno, 2013. 135 s. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Oponenti práce Radim BOHÁČ, Michal RADVAN.
- Období první republiky 1918-1938 [online]. *Ministerstvo financí České republiky* [cit. 01. 05. 2012]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi\\_prvni\\_republiky\\_1918-1938.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi_prvni_republiky_1918-1938.pdf)
- PICMAUS, F. et al.: *Daně odvody a poplatky v ČSSR*. Praha: SNTL – Nakladatelství technické literatury, 1985, 2. uprav. a doplň. vyd, 205 s.
- Zákon č. 321/1921 Sb. z. a n. o všeobecné dani z obratu a z pracovních výkonů a o dani přepychové, kterým se mění zákon ze dne 11. prosince 1919, čís. 658 Sb. z. a n., a zákon ze dne 29. ledna 1920, čís. 70 Sb. z. a n., o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani přepychové.
- Zákon č. 658/1919 Sb. z. a n. o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani přepychové, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.
- Zákon č. 80/1952 Sb., o domovní dani.

### Contact – e-mail

*kristyna.reznickova@upol.cz*

# Rozhodovací proces racionálneho daňovníka a daňové úniky<sup>1</sup>

*Jozef Šábo*

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta,  
Slovenská republika

## **Abstract in original language**

Tento článok sa zaoberá vzťahom normatívneho právneho rámca a rozhodovacieho procesu adresátov daňových noriem. Tento právny rámec je podrobený analýze z pohľadu teórie rozhodovania a teórie hier. Autor porovnáva daňové sankcie v českom a slovenskom právnom poriadku. Autor *de lege ferenda* navrhuje prísnený režim, kedy by výška sankcie narastala progresívne v závislosti od výšky skrátenej dane.

## **Keywords in original language**

Daňové právo; Daňová sankcia; Teória rozhodovania; Motivácia daňových subjektov.

## **Abstract**

The article deals with the relation between legal framework concerning taxation and decision-making process of taxpayers. The analysis presented in the article makes extensive use of concepts of the decision-making theory and the game theory. The author compares tax sanctions enacted in Slovak and Czech law. The author propose more strict sanction regime, in which the sanctions would grow exponentially according to the amount of the tax evaded.

## **Keywords**

Tax Law; Tax sanction; Decision Theory; Motivation of Tax Payers.

---

<sup>1</sup> Tento článok vznikol ako čiastkový výstup z riešenia projektu VEGA č. 1/0375/15, Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva“).

## 1 Úvod

Daňové normy vymedzujú osobitú skupinu právnych následkov pre prípad, ak si daňový subjekt nesplní svoju povinnosť priznať a zaplatiť daň vo výške uloženej zákonom.

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej iba „Daňový poriadok“) vymedzuje takéto právne následky v Časti V.: Zodpovednosť za porušenie daňových povinností. Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový rád (ďalej iba „Daňový rád“) vymedzuje túto skupinu právnych následkov vo Štvrtjej časti: Následky porušenia povinností pri správe daní.

Pre účely tohto článku budeme vyššie uvedené daňové inštitúty súhrne označovať ako daňové sankcie alebo sankcie v daňovom práve. Právna povaha daňových sankcií je predmetom intenzívnej odbornej diskusie.<sup>2</sup> Autor si zvolil označenie „daňové sankcie“ z dôvodu, že takéto označenie je ustálené v právnej doktríne.

Cieľom tohto článku je poukázať na podmienky, za ktorých môže hrozba daňových sankcií vplývať na konanie daňového subjektu. V ďalšom texte budú priblížené základné teoretické koncepcie regulovania správania adresátov právnych noriem z pohľadu teórie hier (*game theory*), teórie rozhodovania (*decision theory*). Následne bude v rámci týchto metodologických východísk

<sup>2</sup> V prostredí Českého práva Nejvyšší správní soud ČR v rozšírenom senáte rozhodol uznesením zo dňa 24. 11. 2015, sp.zn. 4 Afs 210/2014 – 57, 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; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Radvan varoval pred osvojením si takéhoto stanoviska, keď uvádza: „penále podle daňového řádu nemá povahu trestu. Hypotézu stanovená v úvodu, že zásada ne bis in idem je porušena, pokud stát uplatní v případě daňového úniku sankci jak daňověprávní, tak trestněprávní, byla vyvrácena. Pakliže by byl daňový subjekt povinen hradit penále, nemá to vliv na případné trestní stíhání a povinnost podrobiť se trestu podle trestního zákoníku. Pokud by rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k opačným závěrům, mělo by takové rozhodnutí nedozírné následky v sankcionování daňových deliktů. Např. pokud by správce daně postupovali podle daňového řádu a ukládali penále, trestní postih by byl vyloučen. Dokonce by nebylo možné ani zahájit trestní řízení, s ohledem na související zásadu res iudicata.“, pozri RADVAN, M. Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. In: *Státní zastupitelství*, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2015, vo. 13, no. 4, p. 8. Predmetom tohto článku nie je samotná právna povaha daňových sankcií a preto sa nebudeme touto otázkou v ďalšom texte bližšie zaoberať.



analyzovaná právna úprava daňových sankcií v Českom a Slovenskom právnom poriadku a načrtnuté možnosti pre budúce zmeny *de lege ferenda* daňovej regulácie.

Článok predovšetkým vyjadruje názorovú pozíciu autora (*position paper*) o tom, že interdisciplinárne poznatky by mali slúžiť vo väčšej miere ako inšpirácia pre daňovú normotvorbu v Česku a na Slovensku. Zároveň má tento článok poukázať na význam daňových sankcií v procese aplikácie daňového práva. Tento význam je podmienený metódami daňovej regulácie, kde je primárne uplatňovaná tzv. metóda autoaplikácie. Podľa Mrkývku správnosť autoaplikácie znamená súlad včasnosti priznania, výšky priznanej dane a úhradu v zodpovedajúcej výške podľa podmienok stanovených príslušným zákonom<sup>3</sup>

Preto je zrejmé, že bez toho, aby boli daňové subjekty motivované k plneniu svojich daňových povinností nemožno očakávať účinnú ochranu fiskálnych záujmov štátu na výbere daní v stanovenej a zákonom predpokladanej úrovni.

Daň je v prvom rade mocenský negatívny zásah do majetkového postavenie daňových subjektov. Daňové subjekty pri platení daní čelia dileme, nakoľko si majú túto svoju povinnosť voči štátu a spoločnosti splniť. V prípade, že sa rozhodnú sledovať svoje individuálne záujmy, budú sa snažiť minimalizovať mieru akou sa podieľajú platením daní na redistribúcií statkov v spoločnosti. Ak by daňové subjekty vždy platili dane dobrovoľne, potom by daňové sankcie neboli potrebné vôbec. Na druhú stranu, ukladanie daňových sankcií je motivačným faktorom v tých prípadoch, keď sa daňové subjekty rozhodnú prihliadať na svoje vlastné záujmy. Takto môžu dane ovplyvniť rozhodnutie daňových subjektov zaplatiť daň, aj keď iba z toho dôvodu, aby odbúrali hrozbu uloženia daňovej sankcie (teda aj v prípade sledovania svojich „zištných“ zámerov).

Preto aj keď nespochybujeme význam pozitívnej motivácie, považujem daňové sankcie za jednu z kľúčových súčastí správneho fungovania daňovo-právnej regulácie.

<sup>3</sup> MRKÝVKA, P. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova Univerzita, p. 72.

## 2 Modely správania subjektov v práve

V teórii práva boli rozvinuté metódy využívajúce ekonomické nástroje na analyzovanie kvality právnej regulácie. Základná hypotéza tzv. Teórie Práva a Ekonómie (Theory of Law and Economics) je, že efektívnosť predstavuje základné kritérium ako posudzovať to aké právo je (alebo by malo byť)<sup>4</sup>. Takúto požiadavku je možné vzťahovať aj na oblasť daňového práva, ktorého primárnou funkciou je dosahovanie daňovej efektivity. V tomto smere Babčák konštatuje, že „Princíp účinnosti (efektívnosti zdaňovania) vyžaduje, aby daňové zákonodarstvo neposkytovalo legálne možnosti vyhnutia sa platenia dane a neľahčovalo nelegálny daňový únik“<sup>45</sup>

Prvé názory o tom, aby bola ekonomická motivácia adresátov daňových noriem použitá v právnej regulácii ako nástroj pre regulovanie ich správania, sa objavili v prácach Beccaria a Benthama. Beckam uvádza, že „zisk zo zločinu je motiváciou, ktorá ťahá ľudí k delikvencii, ujma z trestu je to, čo ich od toho odradzuje.“<sup>6</sup> Táto myšlienka bola oživená v zlomovom príspevku Beckera, ktorý formuloval ekonomický model pre skúmanie kriminálneho správania v spoločnosti na základe funkcie ponuky/dopytu po protiprávnom správaní (*criminal supply of offence function*). Podľa Beckera „tí, ktorí sa dopustili protiprávneho konania musia kompenzovať náklady na ich odhalenie a ujmu, ktorú svojim protiprávnym konaním spôsobili.“<sup>7</sup> Ehrlich<sup>8</sup> a Sjoquist formalizovali a rozšírili Beckerov názor týkajúci sa ponuky/dopytu v protiprávnom správaní pre prípady štandardných majetkových trestných činov<sup>9</sup>.

4 STELMACH, J., BROŽEK, B. *Methods of Legal Reasoning*. Dordrecht: Springer. 2006, p. 100.

5 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, p. 55.

6 ERLING, E. *Economics of Criminal Behaviour*. In: *Encyclopedia of Law and Economics*. Edward Elgar Pub, 2000., p. 2.

7 Na základe podmienky:  $D(O) + C(O,p) + C_p(O,p) \cdot 1/O_p = 0$ , pozri BECKER, G. S. *Crime and Punishment: An Economic Approach*. In: *Essays in the Economics of Crime and Punishment*, NBER, 1974, p. 27

8 EHRLICH, I. *Crime, Punishment and Market for Offenses*. In: *Journal of Economic Perspectives*, vol. 10, no. 1 (1996); EHRLICH, I. *On the Usefulness of Controlling Individuals: An Economic Analysis of Rehabilitation, Incapacitation and Deterrence*. In: *The American Economic Review*, vol. 71, no. 3 (1981).

9 SCHMIDT, P., WITTE, A.D. *An Economic Analysis of Crime and Justice, (Theory, Methods and Application)*. Orlando: Academic press, 1984, p. 173.

V nadväznosti na uplatnenie ekonomických modelov v kriminalistike a trestnom práve, boli vytvorené špecifické modely pre oblasť daňových únikov. Autormi jedného z prvých (a doposiaľ významných) takýchto modelov sú Allingham a Sadmo<sup>10</sup>, ktorý bol neskôr čiastočne pozmenený Yitzhakim<sup>11</sup> (v ďalej v texte budeme tento model označovať ako „A-S-Y model“).

Pred tým ako sa budeme zaoberať týmto modelom v daňovom práve, je potrebné poukázať na kritiku, ktorej boli ekonomické modely správania podrobené. Výhrady voči preceňovaniu psychologickému pôsobeniu právnych sankcií predostrel napríklad Knapp: “Psychologicky pôsobí nie len sankcia, ale celá právna norma...najmä v trestnom práve sa miera porušovaniu práva nezmenšuje úmerne so sprísňovaním sankcie“<sup>12</sup>.

Pôsobenie sankcie je podľa vyššie uvedených modelov založené na racionálnom (nie psychologickom pôsobení), teda subjekt nekoná na základe akéhosi „vnútorného strachu,“ ale vyberá si tú z možností, ktorá optimalizuje jeho vlastný prospech. Nepopierame, že niektoré psychologické faktory môžu byť odpoveďou na to, prečo by sa predpovede týchto modelov v niektorých prípadoch odkláňajú od pozorovaných výsledkov (napríklad ak je adresát normy naklonený k riziku a riskuje napriek pravdepodobným nepriaznivým vyhladkam jeho konania). Rovnako ako pravdepodobnosť prehry neodradí chodiť ľuďi do kasína, tak aj pravdepodobnosť odhalenia a výška s tým spojenej ujmy neodradí vždy ľuďi konať protiprávne. Avšak sme presvedčený, že tieto modely umožňujú správne predpovedať vo vzťahu k veľkej vzorke správanie ľuďi a teda s významom pre celospoločenskú reguláciu. Ďalej sme toho názoru, že nie je možné (tak ako uvádza Knapp) obmedzovať nazeranie na daňovú sankciu len z hľadiska jej prísnosti sankcie rovnako dôležitú úlohu aj povaha sankcie a jej štruktúra (teda podmienky za ktorých je sankcia ukladaná).

Kritika takýchto modelov v kriminalistike sa zameriava predovšetkým na nedostatočnú oporu týchto modelov empirickým pozorovaním alebo

10 ALLIGHMAN, M. S., SANDMO, A. Income tax evasion: A Theoretical Analysis. In: *Journal of Public Economics*, no 1. (1972).

11 YITZHAKI, S. A note on Income Tax Evasion: A theoretical analysis. In: *Journal of Public Economics*, no 3. (1974).

12 KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, p 36.

meraným dátam. Už v krátkom období po zverejnení prvých ekonometrických modelov sa ozvali kritické hlasy na ich adresu, „V ekonometrickej literatúre sme nenašli žiadne údaje, ktoré by preukazovali alebo popierali hypotézu potierania kriminality (pozn. autor *deterrence hypothesis*)... a čo viac ani nepredpokladáme, že sa takéto údaje podarí získať a v budúcnosti.“<sup>13</sup>

I keď nepanuje univerzálna zhoda ohľadom presnosti ekonometrických modelov správania, dáta z niektorých štúdií naznačujú koreláciu medzi pravdepodobnosťou odhalenia/prísnosťou sankcie a mierou kriminality. „Skoro všetky kriminometrické štúdie poskytujú dodatočnú podporu hypotéze, že pravdepodobnosť odhalenia má preventívny účinok voči páchaniu trestných činov...na druhú stranu pri prisnosti sankcie nie sú dáta takto jednoznačné“<sup>14</sup> Faktory, pre ktoré môže mať prisnosť sankcie rozličnú mieru účinku na predchádzanie páchania trestných činov môžu byť rôzne. Jedným z takýchto faktorov je druh trestných činov, ktorých potlačanie sankcia sleduje. Napríklad sprísnenie sankcie pri niektorom trestnom čine môže viesť k páchaniu iného druhu trestnej činnosti. (Heyneke).<sup>15</sup> Aj napriek uvedenému, makro-štúdie ukazujú, že kriminalita je redukovaná v prípadoch sprísnenia sankcií, čo poskytuje o to viac dôvodov k presvedčeniu, že sankcie sa podieľajú na odradení od páchania trestných činov a formovaní normatívne podmieneného konania.<sup>16</sup>

Zásadnou je otázka, nakoľko sprísnenie daňových sankcií môže viesť k predchádzaniu páchania daňových únikov. Takáto otázka sa len z časti prekrýva s kriminalistickými modelmi správania, keďže pri daňovom úniku nie je možné vždy rozlíšiť, čo predstavuje kriminálne správanie a čo správanie ktoré obchádza/zneužíva daňovú legislatívu. V takom prípade, neexistuje

<sup>13</sup> BRIER, S. S., FIENBERG, E. S. Recent Econometric modeling of crime and punishment Support for deterrence hypothesis?. In: *Evaluation Review*, vol. 4, no. 2 (1980), p. 41.

<sup>14</sup> ERLING, E. Economics of Criminal Behaviour. In: *Encyclopedia of Law and Economics*. Edward Elgar Pub, 2000, p. 349.

<sup>15</sup> K matematickým predpokladom v modelovaní tohto javu pozri HEYNEKE, J. M. Economic Models of Economic Behaviour an Overview. In: *Economic models of Criminal Behaviour*. North-Holland Publishing Company, 1978, p. 25 et seq.

<sup>16</sup> Uvedené platí napriek tomu, že vysoký počet riziku naklonených členov populácie môže mať za následok pri splnení určitých predpokladov (nízka pravdepodobnosť získania príjmu z legálnych aktivít, náklady na ochranu legálneho príjmu sú nepriamo úmerné prisnosti sankcie), že sprísnenie sankcie povedie k zvýšeniu kriminality. K tomu pozri ERLING, E. Economics of Criminal Behaviour. In: *Encyclopedia of Law and Economics*. Edward Elgar Pub, 2000, p. 360.

zastupiteľnosť medzi právnym a protiprávnymi kategóriami konania, keďže tieto sa do istej miery prekrývajú (v prípadoch, kedy nie je jednoznačne determinované, či sa jedná o tzv. legálny alebo nelegálny daňovým únik). Preto pre niektoré typy daňových únikov je problematické stanoviť trhový vzťah medzi ponukou/dopytom právneho a protiprávneho konania.<sup>17</sup>

Vo vzťahu k účinnosti daňových sankcií vo forme pokút pri predchádzaní daňových únikov nepriniesli empirické jednoznačné výsledky. „Pommerehne a Weck Hannemann sumarizovali osem štúdií realizovaných v USA a Švajčiarsku a dospeli k záveru, že efekt sankcií na predchádzania daňových únikov je nízky.“<sup>18</sup> Varma a Doob<sup>19</sup> sa prikláňajú k názoru, že sankcie nie sú také dôležité pre predchádzanie daňovým únikom ako riziko zistenia daňového úniku.

Napriek nejednoznačným výsledkom niektorých empirických štúdií, prikláňame sa k názoru, že ekonomické modely môžu poskytnúť relevantné informácie pre predpovedanie konania jednotlivcov odfiltrované od psychologických aspektov v ľudskom konaní. Tieto informácie následne môžu slúžiť pre zákonodarcu ako podklad pre vytvorenie právnej regulácie, ktorá by čo najefektívnejšie pôsobila v spoločenských vzťahoch.

Zároveň, nastavenie daňových sankcií môže slúžiť na podporu pocitu daňovej spravodlivosti medzi daňovými subjektmi. V tomto smere môžeme poukázať na psychologickú štúdiu, ktorú realizoval Anderson a Putterman<sup>20</sup>. Predmetom štúdie bolo zistiť, nakoľko sú členovia skupiny náchylní potrestať iných členov skupiny (takých ktorí neprispeli na potreby skupiny), aj keď by náklady na túto sankciu hradili z vlastných prostriedkov (trest bol vo forme „pokuty“, ktorá znižovala prostriedky potrestaných, túto sankciu nakupovali trestajúci z vlastných zdrojov). Napriek tomu, že miera

<sup>17</sup> EHRLICH, I. On the Usefulness of Controlling Individuals: An Economic Analysis of Rehabilitation, Incapacitation and Deterrence. In: *The American Economic Review*, vol. 71., no. 3. (1981).

<sup>18</sup> KIRCHLER, E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Edinburg: Cambridge University Press, 2007, p. 133.

<sup>19</sup> VARMA, K. N., DOOB, A.N. Detering economic crimes: The Case of Tax Evasion. In: *Canadian Journal of Criminology*, vol. 40, no. 2, p. 133.

<sup>20</sup> ANDRESON, C. M., PUTTERMAN, L. Do non-strategic sanctions obey the law of demand? The demand for punishment in the voluntary contribution mechanism. In: *Games and Economic Behavior*, no. 54, (2006).

trestania klesala v závislosti od nákladov na potrestanie: „tak štúdia potvrdila, že v prípade tých, ktorí neprispievali dobrovoľne na potreby skupiny (pozn. autora tzv. *free riders*), tak trestajúci ich potrestali napriek svojim zvýšeným nákladom a to bez získania dodatočného vlastného strategického zisku.“<sup>21</sup> Ďalej táto štúdia potvrdila predchádzajúce empirické štúdie o tom, že dopyt po potrestaní sa zvyšuje v závislosti od úrovne *free ridingu* potrestaného.<sup>22</sup>

Nemáme vedomosť o tom, že by bol obdobný experiment realizovaný v prostredí Slovenska alebo Českej republiky. Napriek tomu nevidíme dôvod, pre ktorý by nemali byť tieto výsledky vzťahované aj do našich národných realít. Preto sme toho názoru, že sprísnenie daňových sankcií a prípadne aj zvýšenie nákladov na efektívnejší výkon správy daní je ako politický cieľ v súlade so spoločenskou objednávku.

### 3 Povaha/prísnosť daňových sankcií v práve SR a ČR

V ďalšom texte budú priblížené daňové sankcie z pohľadu ich pôsobenia na rozhodovací proces daňových subjektov. Na takýto proces rozhodovania budeme nazerat' ako na výber z dvoch možností. Daňový subjekt sa môže rozhodnúť priznať a zaplatiť svoju daňovú povinnosť (ďalej aj „DP“). Namiesto toho/alternatívne s tým sa daňový subjekt môže rozhodnúť realizovať daňový únik („ďalej aj „realizuje(DU)““). Pri realizovaní daňového úniku sa daňový subjekt rozhoduje o výške tej časti daňového základu, ktorý neprizná alebo iným spôsobom ukryje pred správcom dane (takáto časť ďalej označovaná ako „U“), oproti základu dane, z ktorého by mal byť v zmysle zákona zdanený (ďalej aj „I“).

Výsledná suma tvoriaca príjem do verejného rozpočtu sa rovná zákonnej daňovej povinnosti (ďalej „DP“), ktorá mala vzniknúť daňovému subjektu znížená o prípadnú výšku daňového úniku, ktorého sa daňový subjekt dopustil. t.j. DP – DU. Uvedený rozdiel sa takto rovná rozdielu dane zo zákonného základu dane zníženého o časť dane pripadajúcu na znížený základ dane:  $\text{sadzba dane} * I - \text{sadzba dane} * (I-U)$ .

<sup>21</sup> ANDRESON, C. M., PUTTERMAN, L. Do non-strategic sanctions obey the law of demand? The demand for punishment in the voluntary contribution mechanism. In: *Games and Economic Behavior*, no. 54, (2006), p. 20.

<sup>22</sup> Ibidem, p. 8.

Vyššie uvedený vzťah platí pre oblasť priamych daní. V prípade dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) majú mať daňové subjekty (platitelia dane) v zmysle zákona výsledné daňové bremeno neutrálne. Preto motivácia pre realizáciu daňového podvodu nie je pri DPH založená iba na rozhodovaní medzi ponechaním si svojich prostriedkov alebo zaplatením dane, avšak obsahuje prvok dodatočného obohatenia sa na úkor štátneho rozpočtu (do ktorého takto nie sú odvedené prostriedky, ktoré boli vybrané z nasledujúceho stupňa).

Na daňový subjekt budeme nazerať ako na racionálneho „hráča,“ ktorý nie je motivovaný inými faktormi než maximalizovaním vlastného prospechu. Vyššie popísané rozhodovanie za neistoty môžeme prirovnať k rozhodovaniu o stávke (alebo tzv. „lotérii“)<sup>23</sup>:

- Problém č. 1 ako by ste sa rozhodli, či uzatvoríte alebo neuzatvoríte stávku za týchto podmienok: ak si nastavíte so 100 % istotou stratíte 100,- EUR ak si stavíte máte: 50 % šancu, že nestratíte žiadnu sumu at.j. 0 a 50 % šancu, že stratíte 150,- EUR. Prijali by ste takúto stávku? Pre posúdenie toho, či je výhodné prijatie stávky je rozhodujúci celkový úspech (payoff) zo stávky, tento sa rovná  $50\% \text{ z } 0 + 50\% \text{ z } -150 = -75 \text{ €}$ .

Uvedené vieme formálne vyjadriť aj tak, že šancu na stratu sumy  $x$  označíme ako  $p$ . Tým pádom je šanca za získanie sumy  $y$  určená ako  $(1-p)$ <sup>24</sup>. Takto vieme celkový payoff v prípade stávky vypočítať ako  $p \cdot x + (1-p) \cdot y = \text{payoff}$ .

- Potenciálna strata -75 € je menšia ako v prípade istoty, že stratíte -100 €, ak nedôjde k uzatvoreniu stávky. Za týchto okolností je zrejmé, že vyšší úspech by prinieslo uzatvorenie stávky.

Problém č. 2: taktiež máte na výber uzatvorenie alebo neuzatvorenie stávky za týchto podmienok: ak stávku neuzavriete so 100 % istotou stratíte 100,- EUR ak stávku uzavriete máte: 80 % šancu, že nestratíte

<sup>23</sup> FRENCH, S. *Decision Theory an introduction to the mathematics of rationality*. New York: Ellis Harwood Limited, 1988. p. 150.

<sup>24</sup> Istota, že nejaká udalosť nastane má pridelenú pravdepodobnostnú hodnotu 1 a istota, že k nejakej udalosti nemôže dôjsť má pridelenú hodnotu 0. Tým pádom pravdepodobnosť v prípade dvoch exkluzívnych budúcich dejov musí dávať súčet 1, teda pravdepodobnosť druhej možnosti je určená aj ako  $1 - \text{pravdepodobnosť prvej možnosti}$

žiadnu sumu at.j. 0 a 20 % šancu, že stratíte 375,- EUR. Prijali by ste takúto stávkú? Celkový úspech v prípade prijatia stávky je 80% z 0 +20 % z - 375, čo sa rovná taktiež - 75 €.

Rovnako ako v prvom prípade je potenciálna strata v prípade uzatvorenia stávky menšia (-75 €) ako v prípade, ak by ste stávkú neuzatvorili. Napriek tomu, nie sú podmienky uzatvorenia oboch stávok identické. V druhom prípade pri prehre uzatvorenej stávky hrozí strata vyššej sumy, aj keď s nižšou pravdepodobnosťou (- 375 €), než v prvom prípade pri prehre uzatvorenia stávky (-100 €). Preto je možné predpokladať, že niektorí ľudia by boli menej náchylní uzatvoriť stávkú v druhom prípade. Dôvodom by mohlo byť napríklad to, že v prípade ak majú na svojom konte málo prostriedkov, potom by bola vyhliadka straty takejto vyššej sumy peňazí pre nich demotivujúca a stávkú by neuzatvorili.

Do rozhodovacieho procesu vstupuje faktor tzv. utility (ďalej aj „ $u$ “).<sup>25</sup> Prostredníctvom hodnoty utility vieme vyjadriť ako ľudia ohodnocujú preferencie pri možných dôsledkoch svojho rozhodovania. V prípade ľudí, ktorí by neuzatvorili stávkú, je subjektívna utilita stávky (t.j.  $u(\text{stávky})$ ) nižšia ako utilita istoty (t.j.  $u(\text{istoty})$ ), aj keď takáto istota znamená stratu 100 €. Uvedené platí napriek tomu, že v oboch prípadoch má neuzatvorenie stávky nižší celkový výnos než uzatvorenie stávky. Takto umožňuje utilita skúmať náchylnosť ľudí k riziku, pri porovnaní ich preferencií realizovať rizikové konanie pri stanovenej miere pravdepodobnosti úspechu.

Model A-S-Y<sup>26</sup> bol odvodený zo vzťahu utility chovania pri rozhodovaní o daňových únikoch, ak do takéhoto rozhodovania včleníme riziko daňových sankcií. Predpoklad pre tento model je to, že daňový subjekt sleduje maximalizovanie svojej utility za rizika odhalenia a uloženia daňovej sankcie.

Dôležitým prvkom výpočtu je spôsob, akým je určená daňová sankcia (ďalej aj S). Daňová sankcia môže byť ukladaná dvoma spôsobmi a to buď z výšky dane, o ktorú daňový subjekt znížil daňovým únikom svoju daňovú povinnosť (t.j. DP-DU), alebo z príjmu, ktorý nepriznal alebo inak ukryl pre

<sup>25</sup> FRENCH, S. *Decision Theory an introduction to the mathematics of rationality*. New York: Ellis Harwood Limited, 1988, p 149.

<sup>26</sup> Budeme vychádzať z formulácie, ako je uvedená v KIRCHLER, E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Edinburg: Cambridge University Press, 2007, p. 106.



účely daňového úniku (ďalej označovaný ako „U“). Na Slovensku a v Česku sa vypočítava príslušná daňová sankcia podľa prvej možnosti a teda v závislosti od rozdielu v daňovej povinnosti (rovnaký výpočet navrhuje aj Yitzhaki).<sup>27</sup>

Následne vieme rozhodovací proces za stanovenej pravdepodobnosti resp. šance odhalenia daňového úniku (ďalej aj „p(odhalenia)“ podľa modelu A-S-Y vyjadriť ako rozhodovanie medzi dvomi možnosťami:

- ak sa daňový subjekt rozhodne realizovať daňový únik, tak pri odhalení je výnos z realizovania daňového úniku určený ako  $p(\text{odhalenia}) * (\text{DP}(C) + S(\text{DU}))$ ; zároveň v prípade neodhalenia je výnos realizovania daňového úniku  $(1-p(\text{odhalenia})) * (\text{DP}(I-C))$ .<sup>28</sup>
- ak sa daňový subjekt rozhodne dobrovoľne zaplatiť daň vo výške zákonnej povinnosti, je úspech daňového subjektu pre toto rozhodnutie  $\text{DP}(I)$ , keďže so 100 % pravdepodobnosťou musí zaplatiť celú sumu dane.

Pre zjednodušenie budeme vychádzať z toho, že utilita niektoej z možností sa rovná celkovému výnosu takejto možnosti ( $u(\text{rozhodnutia}) = \text{payoff}(\text{rozhodnutia})$ ). Racionálny daňový subjekt bude čestný vtedy, ak rozdiel medzi  $(1-p)\text{DP}(I-C)$  a  $p(\text{odhalenia}) * (\text{DP}(C) + S(\text{DU}))$  je pozitívny.<sup>29</sup> Zároveň takto vieme určiť pravdepodobnosť odhalenia, pri ktorej by racionálny daňový subjekt nepriznal celý základ dane (čiže pre prípad, keď  $I$  rovná  $C$  a teda  $\text{DU} = \text{DP}$ ).

Daňové sankcie na Slovensku vymedzuje Daňový poriadok ako pokutu a úrok z omeškania. Pokuta podľa ust. § 155 ods. 5 Daňového poriadku predstavuje trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy o ktorú správca dane zvýšil rozhodnutím vydanom vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní. Ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 10 % p.a.,

<sup>27</sup> YITZHAKI, S. A note on Income Tax Evasion: A theoretical analysis. In: *Journal of Public Economics*, no 3. (1974), p. 202.

<sup>28</sup> Celkový výnos tejto možnosti je teda  $(*-1)(1-p(\text{odhalenia})) * (\text{DP}(I-C)) - (-1) p(\text{odhalenia}) * (\text{DP}(I) + S(\text{DU}))$

<sup>29</sup> Pozri v KIRCHLER, E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Edinburg: Cambridge University Press, 2007, p. 106, takto zároveň vieme odvodiť pravdepodobnosť odhalenia (a teda efektívnosť správy daní), pri ktorej je ešte racionálny daňový subjekt „motivovaný“ k plateniu aspoň časti svojich daní.

pokuta sa uloží vo výške 10 % ročne z tejto sumy (t.j. 10 % p.a. z DU). Úrok z omeškania podľa ust. § 156 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. predstavuje štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, pričom ak nedosiahne 15 % p.a., pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15 % p.a. z dane alebo rozdielu dane (t.j. 15 % p.a. z DU). Zároveň prekluzívna lehota pre zánik práva vyrubiť daň je 5 rokov (v zmysle ust. § 69 ods. 1 Daňového poriadku; max 10 a 4 r. pri úroku z omeškania).

V Českej republike vymedzuje Daňový rád penále a úrok z prodlení. Penále je podľa ust. § 251 ods. 1 písm. a); písm. c) Daňový rádu vypočítané z častky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, p.a. je-li daň zvyšována alebo 1 % p.a. je-li snižována daňová ztráta (t.j. z častky DU). Úrok z prodlení podľa ust. § 252 ods. 2 Daňového rádu je ukladaný vo výške úroku z prodlení, ktorý odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. t.j. (v súčasnosti 0.05 % p.a. + 14 z. DU). Zároveň podľa ust. § 148 zákona Daňového rádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky (túto lehotu možno predĺžiť o 1 rok, max predstavuje 10 rokov).

Ak porovnáme vyššie uvedené daňové sankcie v Česku a na Slovensku tak vidíme, že tieto sú si navzájom podobné, pričom:

- sú lineárne, teda rovnomerne narastajú v stanovenej sadzbe podľa výšky sumy daňového úniku,
- z hľadiska svojej prísnosti pre efektívne odradenie racionálneho daňovníka od realizovania daňového úniku predpokladajú pomerne vysokú úspešnosť odhalenia daňového úniku (p(odhalenia)): na Slovensku - za predpokladu, že by bola daň s daňovou sankciou dorubená posledný deň 5 ročne lehoty - by musela byť pravdepodobnosť odhalenia na úrovni 47.6 % a v Českej republike - za predpokladu, že by bola daň a daňová sankcia dorubená posledný deň 4 ročnej lehoty - na úrovni 42.30 %<sup>30</sup>

<sup>30</sup>  $DP - (-1) \cdot p(\text{odhalenia}) \cdot (DP + S(DP)) = 0$

Na základe uvedeného, navrhujeme *de lege ferenda* zmenu lineárnej sadzby daňových sankcií **na progresívnu sadzbu daňovej sankcie a to pri úroku z omeškania a/alebo pokute (penále a/alebo úroku z prodlení)**. Výhoda takejto zmeny je sprísnenie sankcionovania rozsiahlejších daňových únikov. Uvedené by zároveň viedlo k väčšiemu pocitu daňovej spravodlivosti medzi daňovými subjektmi. Zároveň sprísnené daňové sankcie by si pre svoje efektívne pôsobenie vyžadovali nižšiu mieru pravdepodobnosti odhaľovania daňových únikov.

Zároveň pre prípad zvoleného pomeru medzi DU a DP (napríklad, ak DU/DP <20 %) *de lege ferenda* navrhujeme zmenu výpočtu daňovej sankcie, kedy by bola daňová sankcia vypočítavaná z celej daňovej povinnosti, nie iba z rozdielu dane, o ktorú realizoval daňový subjekt daňový únik. Na jednej strane, by takáto zmena mohla pôsobiť drakonicky (uvedené vieme limitovať hornou hranicou DP, pre ktorú by sa takýto model daňových sankcií uplatňoval), avšak takáto **nevýhoda by bola vyvážená odradením daňových subjektov od ponížovania svojej daňovej povinnosti v menšom rozsahu<sup>31</sup>, keďže by riskovali neprímerane vysokú daňovú sankciu (túto otázku ponechávame otvorenú ďalšej diskusii)**.

Z hľadiska pôsobenia na subjektívnu utilitu daňových subjektoch, zároveň navrhujeme správcom dane viesť informačnú kampaň, ktorou by podporovali u verejnosti predstavu o efektivite odhaľovania daňových únikov (čo by mohlo v očiach daňových subjektov umelo nadhodnotiť p(odhalenia) daňovej správy a podhodnotiť subjektívnu utilitu realizovania daňových únikov).

#### 4 Záver

V tomto článku sme priblížili ekonomické/ekonometrické modely správania adresátov právnych noriem. Sme presvedčený, že tieto modely si zasluhujú väčšiu pozornosť odbornej verejnosti a to o to viac vo vzťahu k právnej úprave pri zdaňovaní.

Z hľadiska porovnania daňových sankcií v práve Českej republiky a Slovenskej republiky, tieto vykazujú obdobné vlastnosti. V článku sme navrhli spôsoby

<sup>31</sup> Čo však agregovane, môže vytvárať negatívne dôsledky z hľadiska daňovej disciplíny.

sprísnenia daňových sankcií predovšetkým zavedením progresívnej sadzby pokuty a/alebo úrokov z omeškania (penále a/alebo úrokov z predĺžením).

Sme presvedčený, že daňové sankcie sú spôsobilé pôsobiť na správanie daňových subjektov tak, aby odradili daňové subjekty od neplnenia daňových povinností. Výška daňovej sankcie má vyjadrovať ujmu, ktorú spoločnosť trpí v prípade, že daň nie je zaplatená a náklady na odstránenie tejto ujmy. Náklady na odstránenie tejto ujmy sa odvíjajú od pravdepodobnosti odhalenia daňového úniku, kedy v zásade platí, že pravdepodobnosť odhalenia daňového úniku narastá s množstvom rozpočtových prostriedkov, ktoré vyčlení štát pre posilnenie fungovania daňovej správy. Zvýšená miera pravdepodobnosti odhalenia daňového úniku môže mať priamy dopad na rozhodovanie daňových subjektov, či realizovať daňový únik alebo nie.

Sprísnenie daňových sankcií môže poskytnúť dodatočné rozpočtové prostriedky na posilnenie správy daní. Sprísnenie daňovej sankcie teda môžu aj takto nepriamo (prostredníctvom poskytnutia prostriedkov na zvýšenie činností odhaľovania daňového úniku) pozitívne korelovať s predchádzaním daňových únikov.

## Literature

- ANDRESON, C. M., PUTTERMAN, L. Do non-strategic sanctions obey the law of demand? The demand for punishment in the voluntary contribution mechanism. In: *Games and Economic Behavior*, no. 54, (2006). p. 1–24.
- ALLIGHMAN, M. S., SANDMO, A. Income tax evasion: A Theoretical Analysis. In: *Journal of Public Economics*, no 1. (1972), p. 323–338.
- BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, p. 750. ISBN 978-80-562-0091-9.
- BECKER, G. S. Crime and Punishment: An Economic Approach. In: *Essays in the Economics of Crime and Punishment*. NBER, 1974, p. 1–54.
- BRIER, S. S., FIENBERG, E. S. Recent Econometric modeling of crime and punishment Support for deterrence hypothesis?. In: *Evaluation Review*, vol. 4, no. 2 (1980), p. 147–191.
- EHRlich, I. Crime, Punishment and Market for Offenses. In: *Journal of Economic Perspectives*, vol. 10, no. 1 (1996), p. 43–67.

- EHRlich, I. On the Usefulness of Controlling Individuals: An Economic Analysis of Rehabilitation, Incapacitation and Deterrence. In: *The American Economic Review*, vol. 71, no. 3 (1981), p. 307–322.
- ERLING, E. Economics of Criminal Behaviour. In: *Encyclopedia of Law and Economics*. Edward Elgar Pub, 2000, p. 345–389. ISBN 185898565X
- FRENCH, S. *Decision Theory an introduction to the mathematics of rationality*. New York: Ellis Harwood Limited, 1988, p. 445 ISBN 0-85313-682-8.
- HEYNEKE, J. M. Economic Models of Economic Behaviour an Overview. In: *Economic models of Criminal Behaviour*. North-Holland Publishing Company, 1978, p. 1–33.
- MRKÝVKA, P. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova Univerzita, 2012. p. 221. ISBN 9788021060418.
- KIRCHLER, E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Edinburg: Cambridge University Press, 2007, p. 243. ISBN 978-0-521-87674-2.
- KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, p. 272.
- RADVAN, M. Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. In: *Státní zastupitelství*, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2015, vo. 13, no. 4, p. 20–27. ISSN 1214-3758.
- SCHMIDT, P., WITTE, A.D. *An Economic Analysis of Crime and Justice, (Theory, Methods and Application)*. Orlando: Academic press, 1984, p. 416. ISBN 0-12-627180-1.
- STELMACH, J., BROŽEK, B. *Methods of Legal Reasoning*. Dordrecht: Springer, 2006, 229 p. ISBN 10-1-4020-4939-0.
- VARMA, K. N., Doob, A.N. Detering economic crimes: The Case of Tax Evasion. In: *Canadian Journal of Criminology*, vol. 40, no. 2, p. 165–184.
- YITHZAKI, S. A note on Income Tax Evasion: A theoretical analysis. In: *Journal of Public Economics*, no 3. (1974), p. 201–202.

### Contact – e-mail

*jozef.sabo@upjs.sk*

# Nezdanitelné části základu daně z ekonomického pohledu

*Pavel Semerád*

Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta,  
Česká republika

*Lucie Semerádová*

Vysoká škola Karla Engliše, a. s., Ústav ekonomie, Česká republika

## **Abstract in original language**

Článek pojednává o nezdanitelných částkách základu daně z příjmů fyzických osob. Pouze někteří poplatníci využívají všech možností k úpravě základu daně. Z tohoto pohledu se jeví využití nezdanitelných částek jako neefektivní. Cílem proto je zhodnocení těchto položek a návrh alternativního způsobu snižování daňového základu.

## **Keywords in original language**

Daň z příjmů; nezdanitelné části základu daně.

## **Abstract**

The article deals with non-taxable amounts which influence personal income tax base. Only, some tax payers use all possibilities to adjust their tax base. From this point of view non-taxable amounts seem to be ineffective. Therefore, the aim is to evaluate those items and to suggest an alternative way for tax base reducing items.

## **Keywords**

Income Tax; Non-Taxable Amount.

## **1 Úvod**

Daně jsou významným prvkem příjmové stránky státního rozpočtu a i proto jsou předmětem politických, odborných i laických diskuzí. Hledání onoho ekvilibria, tedy nalezení optimálního zdanění, při kterém je daňový výnos

nejvyšší aniž by to daňové subjekty nepovažovaly za významnou újmu, přetrvává. V daňových teoriích se často používá Lafferova křivka, která tuto závislost vyobrazuje (např. *Forté*, 1987).

Je důležité brát v úvahu, že různé státy mají odlišné potřeby v závislosti na jejich kulturních, společenských a hospodářských úrovních. Nelze tedy paušalizovat jedinou míru zdanění, ale vždy by měl stát přihlédnout i ke skutečnému stavu ekonomiky a k možnostem poplatníků. Zdanění má plnit mnoho funkcí. K těm základním mimo fiskální funkce patří také funkce alokační, redistribuční, stabilizační a stimulační (Kubátová, 2010; Široký a kol., 2008). Daně by tak měly např. pomoci daňových úlev usměrňovat preference daňových subjektů (alokační funkce), měly by přerozdělovat důchody vybrané od bohatých k chudým (redistribuční funkce) a mimo to i zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice (stabilizační funkce). Tvůrci daňové politiky se dále snaží, aby subjekty motivovali k žádoucímu chování skupin poplatníků, např. k práci. Vysoké zdanění může mít za příčinu, že se subjektům nevyplatí více pracovat a budou preferovat volný čas. Tento negativní postoj může subjekt zaujmout především v případě, že jsou sociální systémy příliš štědré a pracovat se jednoduše nevyplatí.

Je nutné tak nastavovat daňové zákony tak, aby vyhověly všem požadavkům, které jsou kladeny na dobrý daňový systém. Obvykle se to však nepodaří. Významný vliv na tvorbu daňových zákonů má i skutečnost, v které části volebního cyklu se země nachází (Formanová a David, 2016). Sbírání politických bodů před volbami může způsobit, že se do daňových zákonů dostanou výjimky, které zde ze strachu z negativních ohlasů voličů přetrvávají, i když by bylo výhodnější je zrušit nebo nahradit něčím jiným. V České republice nemusíme chodit pro příklad daleko. V minulosti se ukázalo za prakticky nemožné zrušit stravovací kupony, které dostávají zaměstnanci jako formu benefitu a dodatečného příjmu (*Cevro*, 2008). Tlak zaměstnanců a odborů o zachování stravenek v roce 2009 nedokázala překonat ani vláda ministerského předsedy Mirka Topolánka, která zrušení byla asi nejbližze (*Mašek*, 2009).

Nesmíme dále zapomenout na to, že subjekty mají přirozenou touhu minimalizovat svoji daňovou povinnost. Takováto touha po daňové optimalizaci je zcela legitimním způsobem chování a v případě přebujelých výjimek

v zákonech se z výpočtu daňové povinnosti stává hra. Často dochází i k ohýbání práva ve prospěch poplatníků, kteří jsou ochotni platit obrovské finanční prostředky konzultačním firmám s jediným cílem – snížení vlastní daňové povinnosti. V současné době lze zákonné předpisy označit za příliš komplikované a je obtížné se v nich orientovat bez předchozího nastudování přechodných ustanovení. Při tom politické strany mají zjednodušení daňového systému ve svých volebních programech. Často jim ale chybí to nejdůležitější – odvaha razantním způsobem změnit zaběhnuté pořádky.

Nyní stojíme na začátku nové etapy (doufáme). Očekává se vznik nového zákona o daních z příjmů, který připravuje Ministerstvo financí České republiky spolu s dalšími pracovními skupinami reprezentujícími vládní i nevládní organizace a soukromý sektor. Tento příspěvek se blíže zaměřuje na problematiku nezdanitelných částek základu daně.

Nezdanitelné části základu daně jsou odpočty v zákonem definované výši, které snižují základ daně poplatníka. Ten je může vykázat buď v rámci ročního zúčtování (obvykle zaměstnanci), nebo v daňovém přiznání (všichni poplatníci). V obou případech se tak ale děje až po konci zdaňovacího období. Podle českého zákona o daních z příjmů je v současné době možné snížit základ daně dle § 15 o hodnotu bezúplatného plnění, o úroky zaplacené u úvěrů k financování vlastního bydlení, o příspěvek na penzijní připojištění (pojištění) a o zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění<sup>1</sup>. K této skupině nezdanitelných částí základu daně nabízíme alternativu, která však má za cíl širší dostupnosti a nenáročnosti pro daňové poplatníky a ve výsledku i pro správce daně.

## 2 Hodnota bezúplatného plnění nebo daňová asignace

V současné době platí (§ 15 odst. 1, zákona o daních z příjmů), že lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého mj. obcím, krajům, organizačním složkám státu, právníckým osobám se sídlem na území České republiky [...], a to na vědu a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kulturu, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže,

<sup>1</sup> Pro úplnost uvádíme také členské příspěvky v odborových organizacích a úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. Tyto dvě položky ale nejsou předmětem tohoto příspěvku.



na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poskytovateli zdravotních služeb nebo provozují školy a školská zařízení a zařízení pro péči o toulavá nebo opuštěná zvířata nebo pro péči o jedince ohrožených druhů živočichů, na financování těchto zařízení [...]

Úhrnná hodnota bezúplatných plnění ve zdaňovacím období musí přesáhnout 2 % ze základu daně anebo činit alespoň 1000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 15 % ze základu daně. [...]

Z výše uvedeného výčtu jsou patrné dvě věci. Dárce musí prokázat poskytnutí a účel, který musí být v souladu se zákonným výčtem. Pro doložení musí mít smlouvu, pokladní doklad, výpis z bankovního účtu nebo daňový doklad od telefonního operátora (v případě odeslání darovacích SMS zpráv tzv. DMS). Pokud se fyzická osoba rozhodne poskytnout bezúplatné plnění některému z vyjmenovaných příjemců, potom zpravidla dokáže svůj příspěvek poskytnout i na definovaný účel. Ve výsledku ale tento postup může mít také odrazující efekt. Pro některé poplatníky může být s výjimkou DMS zpráv, podpis smlouvy natolik zatěžující, že i přes svůj vnitřní dobrý úmysl nedojde k realizaci.

Alternativou ke stávajícímu stavu jsou daňové asignace. Daňové asignace jsou definovány (*Kinkor, 1994; Otavová, Solilová, Grásgruber, 2014*) jako schopnost (možnost) poplatníka rozhodnout o přesunu části jeho daňové povinnosti ve prospěch jiného příjemce než je stát. Podmínkou ale je, že je tento příjemce státem schválen na základě kritérií. Stejně jako u bezúplatných plnění, tak i u daňových asignací je to zejména na neziskové účely. Rozdíl je ale v tom, že poplatník vybere příjemce ze seznamu schválených příjemců a do svého daňového priznání uvede identifikační údaje tohoto příjemce.

Positivum lze shledat v jednodušší a efektivnější cestě finanční podpory k neziskovému sektoru. Poplatník získá dobrý pocit, že může ovlivnit (spolurozhodovat) to, na co jsou vynakládány jeho daně.

Je zřejmé, že u daňových asignací dochází k porušení daňových principů neekvivalence a nenávratnosti<sup>2,3</sup>. Odpůrci daňových asignací poukazují na možné snížení dotací ve prospěch neziskových organizací (Otavová, 2017). Jak ale autorka na druhou stranu uvádí, kladný efekt by mohl nastat u rozvoje menších (méně známých) organizací, které nyní nemají mnoho možností získat státní podporu právě formou dotace.

K zajímavému výsledku dospěl také *Pitterling* (2012), který na základě empirického výzkumu zjistil, že ačkoliv je neziskový sektor významným příjemcem bezúplatných plnění, poplatníci by podporovali i obce. Došlo by tak k přímému financování obcí bez přímé rozhodovací pravomoci státu.

Příkláníme se k daňovým asignacím i proto, že dárci s menšími částkami (např. jednou DMS zprávou ve výši 30 Kč) nemohou uplatnit bezúplatné plnění ve svém daňovém přiznání. Naopak u daňových asignací by mohli přispět např. 1 % z daňové povinnosti na účely, o kterých by v mezích zákonných pravidel rozhodovali jen oni sami. Tím by získali hrdost a s menší nadsázkou i radost, že mohou ovlivnit přímo využití svých daní<sup>4</sup>.

### 3 Odečet úroků z úvěrů na vlastní bydlení

Poplatníci, kteří se rozhodují o řešení vlastních bytových potřeb<sup>5</sup>, mají na výběr z několika možností. Pokud si nemohou nebo nechtějí pořizovat vlastní bydlení, mohou využít nabídky nájemných bytů nebo domů. Toto bydlení však nikdy nebude jejich vlastní. Pokud si chtějí (a mohou) pořídit vlastní bydlení, zpravidla řeší formu financování – zaplatí bydlení z vlastních

<sup>2</sup> Daně jsou definovány jako povinná, nenávratná, neekvivalentní, neúčelová a zákonem stanovená platba ve prospěch státního rozpočtu, která se může nebo nemusí opakovat.

<sup>3</sup> Dle našeho názoru je ale tato základní definice nabourána již nyní. Z technického, čistě výpočtového, hlediska je totiž jedno, jestli uplatníte bezúplatné plnění před podáním daňového přiznání, nebo alikvotní částku poukážete vybranému příjemci z daňové povinnosti.

<sup>4</sup> Srovnání např. s *Příbyl* (2006).

<sup>5</sup> Bytovými potřebami pro účely tohoto zákona se rozumí a) výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, nebo změna stavby, b) koupě pozemku za předpokladu, že na pozemku [...], c) koupě 1. bytového domu, 2. rodinného domu, 3. rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu, 4. jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, [...]

úspor, anebo si vezmou úvěr<sup>6</sup>? V případě druhé varianty musí úvěr splácet a současně platit náklady na úvěr – úroky. Ty si však mohou odečíst od základu daně dle podmínek § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů.

Pohlédneme-li na to z ekonomického pohledu, je nutné řešit dva základní problémy: (i) diskriminaci některých skupin poplatníků – bez úvěru, a skutečnost, že (ii) základním předpokladem uplatnění úroků je zadlužit se.

Poplatníci s úvěrem jsou zvýhodnění, protože si pořízují vlastní bydlení a platí na daních méně. Dle našeho názoru je to diskriminační, jak na úkor sociálně slabých poplatníků, kteří na vlastní bydlení nikdy nedosáhnou, tak i vůči vysoce příjmovým skupinám, kteří financují bydlení z vlastních úspor. Obě skupiny se tak musí (spolu)podílet na bydlení někoho jiného.

Druhý a velmi nebezpečný předpoklad – zadlužení se, vhání žadatele o úvěr do dluhové spirály. V případě, že nesprávně vyhodnotí své finanční možnosti, mohou přijít o bydlení i veškeré peníze a mohou se zadlužit na dlouhou dobu. V případě jednotlivce nedochází k zásadnímu dopadu na ekonomiku. Jak ale ukázala hypoteční krize ve spojených státech v roce 2007, může mít toto umělé nucení do úvěru celosvětový dopad, který může vyústit až ve finanční krizi s dalekosáhlými dopady.

Proto navrhuje alternativní zvýhodnění pro bydlení, které je nediskriminační, neboť je mohou využít všichni poplatníci. V našem návrhu využijeme změny sazby daně z přidané hodnoty pro vlastní bydlení. V současné době jsou v České republice tři sazby daně z přidané hodnoty – základní 21 %, a dvě snížené 10 % a 15 %.

První snížená sazba daně (15 %) se uplatní při poskytnutí stavebních nebo montážních prací provedených na dokončené stavbě, pokud se jedná o stavbu pro bydlení nebo stavbu pro sociální bydlení<sup>7</sup> (§ 48 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). I když lze náš návrh označit za populistický

<sup>6</sup> Od základu daně se odečte částka, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úrokům z hypotečního úvěru poskytnutého bankou, sníženým o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů, jakož i úvěru poskytnutého stavební spořitelnou[...]

<sup>7</sup> Stavbami pro sociální bydlení se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí a) stavba bytového domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, v němž není obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m<sup>2</sup>, b) stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m<sup>2</sup>, [...] (§ 48 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty).

a z pohledu jednoduchosti daní je každá výjimka spíše zatěžující, navrhuje, aby byl stejný předmět zdanitelného plnění (bytové potřeby) zatížen druhou sníženou sazbou 10 %.

#### 4 Příspěvek na penzijní (při)pojištění

Od základu daně ve zdaňovacím období lze odečíst příspěvek v celkovém úhrnu v roce 2016 nejvýše 12.000 Kč<sup>8</sup> (24.000 Kč v roce 2017) a) penzijní připojištění se státním příspěvkem podle smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem uzavřené mezi poplatníkem a penzijní společností [...] (§ 15 odst. 5, zákona o daních z příjmů).

Stárnutí obyvatel je problém většiny vyspělých států a Česká republika v tomto není výjimkou. Na rozdíl od ostatních států ale právě Česká republika přeshlapuje na místě a politické, ekonomické a odborné názory se tříští. Neexistuje kontinuita v důchodové reformě. Toto téma se objevuje v politických programech mnoha politických stran, avšak protichůdně. Jedni ji podporují a druzí by ji v případě vítězství zrušili. Stejně dopadl poslední pokus o reformu. V roce 2015 byl zrušen druhý pilíř a Česká republika je opět na začátku (MF ČR, 2016).

Navrhujeme proto, aby spoření probíhalo v rámci zákonného sociálního pojištění. Nevidíme efekt v tom, aby byly peníze vyváděny do soukromých penzijních společností a ve zvýhodňování tohoto druhu spoření formou státního příspěvku a také v daňovém přiznání. Necht' zůstanou finanční prostředky na spořicímu účtu poplatníka (pod jeho variabilním číslem nebo rodným číslem) avšak ve správě Správy sociálního zabezpečení. Zde může docházet i k příspěvku. Spoření by však nemělo být povinné, proto necht' se poplatník rozhodně uvážlivě, kolik peněz si bude spořit na penzi.

Dnes opět dochází k diskriminaci těch, kteří si nespoří na penzi vůbec nebo si spoří, ale jiným způsobem, např. koupí nemovité věci k pronájmu.

#### 5 Pojistné na soukromé životní pojištění

Dalším diskriminačním bodem u nezdanitelných částek je uhrazené pojistné na soukromé životní pojištění. Od základu daně ve zdaňovacím období

<sup>8</sup> V úhrnu se jedná o částku 24.000 Kč. Na prvních 12.000 Kč získává poplatník státní příspěvek a následně co převyšuje tuto částku lze odečíst od základu daně (max. však 12.000 Kč).

lze odečíst příspěvek v úhrnné výši v roce 2016 12.000 Kč<sup>9</sup> (v roce 2017 24.000 Kč). Ti, kteří si spoří, si mohou snížit daňovou povinnost, ostatní nikoliv. Zde se otevírá prostor k diskuzi, zda raději nezdokonalit oblast zdravotního pojištění, které by nejen krylo léčebné výlohy, ale které by např. formou bolestného bylo vyplaceno v případě úrazu nebo invalidity. Necht' existuje pojištění soukromých rizik, ale at' to není daňově zvýhodněno. Může to fungovat na principu neživotního pojištění, kdy pojistitel (pojišťovna) plní v případě událostí definovaných pojistnou smlouvou.

## 6 Závěr

Rozhodování nad podobou nového zákona o daních z příjmů nebude jednoduché. V našem příspěvku, který se blíže zabýval nezdánitelnými částkami daně, jsme se zaměřili na čtyři významné položky.

Doporučujeme nahradit stávající systém uplatňování nezdánitelných částí základu daně jinými, méně diskriminačními opatřeními. V konkrétní podobě navrhuje nahradit bezúplatná plnění daňovými asigzacemi. Necht' si poplatníci mohou sami rozhodnout, na jakou zákonem definovanou činnost neziskového sektoru přispějí.

V případě úroků z hypotečních úvěrů doporučujeme otázku financování vlastního bydlení podpořit přesunutím předmětu plnění z první (15 %) snížené sazby do druhé snížené sazby (10 %). Tímto na podporu dosáhnout i ti, kteří jinak nemají možnost získat financování vlastního bydlení, např. hypotečním úvěrem.

Penzijní připojištění a životní pojištění působí rovněž diskriminačně. Proč si někteří poplatníci spoří u soukromých institucí mohou uplatňovat zaplacené částky ve svém daňovém priznání a jiní, kteří volí jiný způsob spoření (třeba i méně výnosnější) nemohou. Necht' jsou otázky důchodové reformy a úrazu a invalidita řešeny v samostatné části zdravotního a sociálního pojištění na individuálních účtech poplatníka.

Tvůrci daňové politiky by se měli zabývat i otázkou zjednodušení a příp. snížení počtu výjimek v zákoně. Naše položky mají charakter

<sup>9</sup> § 15 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

zjednodušení a nediskriminování a u některých položek dochází k zapojení poplatníka do rozhodovacího procesu o veřejných financích, což ve výsledku může znamenat i motivování poplatníků k placení daní.

## Literature

- CEVRO – LIBERÁLNÍ KONZERVATIVNÍ AKADEMIE. Zrušení stravenek [online]. *Cevro*, 2008(6):1-2. [cit. 2016-10-16]. Dostupné z: [www.cevro.cz/web\\_files/soubory/198260/199082\\_D\\_cs\\_14denik\\_2008\\_6.pdf](http://www.cevro.cz/web_files/soubory/198260/199082_D_cs_14denik_2008_6.pdf)
- FORMANOVÁ, Lucie, DAVID, Petr. The influence of parliamentary elections on the tax structure in the EU countries. In: *Proceedings of the 21th International Conference Theoretical and Practical Aspects of Public Finance 2016*. Praha: Oeconomica, 2016, s. 25-28. ISBN 978-80-245-2155-8.
- FORTE, Francesco. *The Laffer curve and the theory of fiscal bureaucracy*. Springer: Public Choice, 1987, 52(2), s. 101–124.
- KLINKOR, Jiří. *Daňová asignace popírá smysl daní*. Praha: Economia. Ekonom, č. 35/1994.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 275. ISBN 978-80-7357-574-8.
- MAŠEK, Jaroslav. Kalousek: Výhody pro stravenky se rušit nebudou [online]. *idnes.cz* [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: [http://ekonomika.idnes.cz/kalousek-vyhody-pro-stravenky-se-rusit-nebudou-ftk-/ekonomika.aspx?c=A090330\\_161207\\_ekonomika\\_ven](http://ekonomika.idnes.cz/kalousek-vyhody-pro-stravenky-se-rusit-nebudou-ftk-/ekonomika.aspx?c=A090330_161207_ekonomika_ven)
- MF ČR. Základní aspekty reformy penzijního systému České republiky [online]. *Ministerstvo financí České republiky*. [cit. 2016-11-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/soukromy-sektor/soukrome-penzijni-systemy/duchodova-reforma/zakladni-informace>
- OTAVOVÁ, Milena, SOLILOVÁ, Veronika, GRÁSGRUBER, Miloš. *Would be Appropriate to Introduce a Tax Assignment in the Czech Republic?* Elsevier: Procedia Economics and Finance 12, 2014, s. 498–507.
- OTAVOVÁ, Milena. Influence of the introduction of tax assignments on the amount of donations and subsidies. *Acta Universitatis agriculturae et silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2017, v tisku.

PŘIBYL, Jiří. Daňové asignace v České republice. In: *Theoretical and practical aspects of public finance*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze. Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 14. ISBN 80-245-1032-4.

PITTERLING, Marcel. *Optimalizace daňové správy vzhledem k demokratizaci rozhodování a občanské participaci*. Disertační práce. Česká zemědělská univerzita v Praze, 2012.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 330. ISBN 978-80-7400-005-8.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

### Contact – e-mail

*pavel.semerad@atlas.cz*

# Zdaňování podílů na zisku v České republice a na Slovensku

*Hana Skalická*

ŠKODA AUTO Vysoká škola, Katedra financí a účetnictví,  
Česká republika

## **Abstract in original language**

V České republice jsou dividendy předmětem daně z příjmů. Na Slovensku tomu tak až do konce roku 2016 nebylo. S účinností od 1. 1. 2017 se dividendy na Slovensku vyplácené fyzickým osobám, a v některých případech i právnickým osobám, staly předmětem daně z příjmů. Uvažuje se i o změnách ve zdaňování dividend v ČR. Obě země jsou členskými státy Evropské unie. Jak je zdanění dividend v ČR a SR ovlivněno právní úpravou Evropské unie – zejména směrnici č. 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států? Měly by být výplaty podílů na zisku vůbec zdaňovány?

## **Keywords in original language**

Podíl na zisku; dividendy; daň z příjmů; předmět daně.

## **Abstract**

In the Czech Republic, dividends are subject to income tax. In Slovakia, dividends were not subject to income tax until the end of the year 2016. With effect from 1 January 2017, dividends paid to individuals in Slovakia are subject to income tax and, in some cases also dividends paid to legal entities can be subject to income tax. It is also considered the changes in the taxation of dividends in the Czech Republic. What is the influence of legal regulations of the European Union – mainly the Directive no. 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States - to the taxation of dividends? And should payment of profit shares be taxed at all?

## **Keywords**

Shares in Profit; Dividends; Income Tax; Subject to Tax.



## 1 Úvod

Dividendou nebo dividendami se rozumí právo na podíl na zisku společnosti. V již zrušeném zákoně č. 513/1991 Sb., obchodním zákoníku, bylo toto výslovně zmíněno v § 178 odst. 1.<sup>1</sup> Ve slovenském obchodním zákoníku (zákon č. 513/1991 Zb., obchodný zákonník), je tato úprava účinná dodnes, neboť § 178 odst. 1 tohoto zákona stanoví následující: „*Akcionár má právo na podiel zo zisku spoločnosti (dividendu), ktorý valné zhromaždenie podľa výsledku hospodárenia určilo na rozdelenie.*“

I č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen: „ZDP“) až do 31. 12. 2013 uváděl sousloví: „podíl na zisku (dividendy)“ a slovenský zákon o dani z příjmu (zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov) toto sousloví používá dodnes.

S účinností od 1. 1. 2014 však byl obchodní zákoník zrušen a spolu s ním i v zákoně ZDP došlo k vypuštění oné závorky: „(dividendy)“. Od té doby české zákony hovoří „pouze“ o: „podílu na zisku“. V současné době je: „podíl na zisku“ v České republice definován v § 34 a násl. zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, a to následovně: „*Podíl na zisku se stanoví na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky schválené nejvyšším orgánem obchodní korporace. Lze jej rozdělit pouze mezi společníky, ledaže společenská smlouva určí jinak.*“

ZDP podílem na zisku rozumí jak podíl na zisku z obchodní korporace, tak podíl na zisku plynoucí tichému společníkovi z účasti na podnikání. V § 36 odst. 1 a 2 ZDP je dále uvedeno, že: „*Za podíly na zisku se pro účely tohoto zákona považují i částky použité ze zisku po zdanění na zvýšení vkladu komanditisty v komanditní společnosti nebo na zvýšení členského vkladu člena družstva. Za podíly na zisku se nepovažuje zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti nebo fond vytvořený ze zisku.*“ V § 22 odst. 1 písm. g) ZDP je dále uvedeno, že pro účely tohoto ustanovení se za podíly na zisku: „... *považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7); podílem na zisku je i plnění ze zisku svěřenského fondu*“.

ZDP tedy pojem dividenda v nyní účinném znění již nepoužívá.<sup>2</sup> Slovenské předpisy však stále tento pojem používají a mezi (nejen) odbornou veřej-

<sup>1</sup> „*Akcionár má právo na podiel na zisku spoločnosti (dividendu), ktorý valná hromada podľa hospodárskeho výsledku schválila k rozdeleniu.*“

<sup>2</sup> S výjimkou § 21i ZDP, který je nazván § 21i jako: „*Zvláštní ustanovení o vymezení dividendového příjmu*“.

ností však výraz: „dividenda“ nebo „dividendy“ je silně zakořeněn. Pokud v tomto článku bude použit pojem: „dividenda“ nebo „dividendy“, rozumí se jím: „podíl na zisku“ dle nyní účinné právní úpravy.

Cílem tohoto příspěvku je srovnat právní úpravu zdanění podílů na zisku v České a Slovenské republice včetně úvah de lege ferenda.

## 2 Historický exkurs – zdanění podílů na zisku v Československu

Pokud se podíváme do historie, první československý zákon, v němž najdeme zmínku o zdaňování podílů na zisku je **zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních**, který používal sousloví: „dividenda (podíl na zisku)“. Tento zákon byl účinný od 1. 1. 1927 do 31. 12. 1952, pro Slovenskou republiku byl zrušen již k 30. 6. 1941 (130/1941 Slz.).

Podle tohoto zákona byly podrobeny zvláštní výdělkové dani: *„Jiné podniky výdělečné, na nichž jest účastí kapitálovou, podílem na zisku, nebo jinakým způsobem alespoň padesáti procenty zúčastněna akciová společnost, komanditní společnost na akcie, těžárstvo nebo společnost s ručením omezeným, tuzemskému zdanění nepodrobená.“* Zákon zároveň obsahoval široké osvobození, neboť, cit. § 73 (2): *„Nově vzniklým tuzemským podnikům, vedoucím řádné obchodní knihy, které zavedou v tuzemsku dosud nezastoupenou výrobu nebo jen nedostatečně zastoupenou výrobu a jejichž vznik se doporučuje z národohospodářských ohledů, mohou býti na žádost, o níž rozhodne ministerstvo financí s ministerstvem průmyslu a dalšími zúčastněnými ministerstvy, na dobu nejdéle 5 berních let, počínajíc berním rokem nejbližše následujícím po obchodním období, v němž s provozováním bylo započato, poskytnuty daňové výhody v tom rozsahu, že podniky dotčené mohou býti osvobozeny od zvláštní daně výdělkové se všemi přírůžkami, jestliže dividenda (podíl na zisku) nebyla v jednotlivém obchodním období vyplacena... Upotřebí-li se rezervních fondů, nabromaděných daněprostě v letech, kdy podnik byl od daně výdělkové zcela nebo z poloviny osvobozen, k rozmnožení základního kapitálu (§ 83, odst. 10) nebo k vyplácení dividendy (podílu na zisku) anebo k placení odměn společenským orgánům [§ 78, písm. i)], zdaní se částky takto upotřebené na berní rok, který nejbližše následuje po obchodním období, ve kterém jich bylo takto upotřebeno; jinak platí co do nakládání s rezervními fondy platné předpisy zákonné.“*

Změna nastala s účinností od 1. 1. 1936, kdy nabyl (zpětně) účinnosti zákon č. 16/1936 Sb., o mimořádné dani postihující dividendy a úroky z některých cenných papírů pevně zúročitelných. Zákon byl schválen dne 29. 1. 1936 a rozeslán 31. 1. 1936, avšak účinnosti nabyl již 1. 1. 1936. Zrušen byl až 1. 1. 1953. Podle § 1 tohoto zákona: „*Dividendy, superdividendy nebo jakékoli nazvané podíly akcionářů na zisku společností akciových nebo komanditních na akcie v tuzemsku sídlících, pokud budou vypláceny po účinnosti tohoto zákona a budou-li dosahovati aspoň 5% jmenovité hodnoty, jsou podrobeny mimořádné dani ve výši 10%. Tato daň se vybere srážkou z každé splátky zmíněných požitků, které společnost buď sama nebo svými pokladnami vyplácí nebo ve prospěch věřitelů připisuje a odvede se státní pokladně... Této dani nejsou podrobeny požitky vyplácené za rok následující po 5 letech, za která žádné požitky vypláceny nebyly... Stanoví-li platné předpisy (stanovy) povinnost doplňovati dividendu z rezervních fondů a z veřejných prostředků na určitou výši, platí tato povinnost jen do výše 4 1/2 %.*“

Zákony přijaté v období po roce 1953, tj. zejména zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, účinný od 1. 1. 1953 do 31. 12. 1961, zákon č. 79/1952 Sb., o živnostenské dani, účinný od 1. 1. 1953 do 31. 12. 1961, ani zákon č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, který byl účinný od 1. 1. 1962 do 31. 12. 1990 zmínku o zdaňování podílů na zisku (dividend) neobsahovaly.

Tento pojem se posléze objevil až v **zákoně č. 184/1982 Sb. o důchodové dani**, který byl účinný od 1. 1. 1983 do 31. 12. 1989. Podle tohoto zákona subjekty se sídlem v cizině a fyzické osoby provozující individuální podnikání zapsané do podnikového rejstříku, které měli bydliště v cizině, byli povinni hradit důchodovou daň z podílů na zisku (dividend), přičemž tato daň se vybírala srážkou. Stejnou úpravu obsahoval i zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, který byl účinný od 1. 1. 1990 do 31. 12. 1992

Zmínka o zdaňování dividend se dále objevila v **zákoně č. 389/1990 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva**, který byl účinný od 1. 1. 1991 do 31. 12. 1992. Tento zákon podíl na zisku zahrnoval do tzv. příjmů z podnikatelské činnosti a z jiných výdělečných činností, cit.: „*U poplatníka, který je společníkem obchodní společnosti, se do základu daně zahrnuje podíl na zisku, jakož i podnikatelská odměna za vykonanou vlastní práci pro obchodní společnost ve výši zahrnuté do nákladů, pokud se nejedná o příjem z pracovněprávního vztahu. Tato podnikatelská odměna může činit*

nejvýše 10 000 Kčs měsíčně. U poplatníka, který je účastníkem konsorcia, se do základu daně zahrnuje jeho podíl na příjmech a výdajích. U poplatníka, který je tichým společníkem se do základu daně zahrnuje jeho podíl na zisku.“ Podíl na zisku podléhal tzv. paušální sazbě daně ve výši 25%.

Dále zákon č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů, účinný na Slovensku od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1999, řadil příjmy z podílů na zisku (dividend) pod příjmy z kapitálového majetku, přičemž je definoval následovně: „podíly na zisku (dividendy), úroky a ostatní požitky z cenných papírů nebo účasti na společnostech s ručením omezeným a komanditních společnostech a podíly na zisku a obdobná plnění z členství v družstvech... podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, pokud se nepoužijí k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše“. Tento zákon dále v § 25 obsahoval zmínku, že vyplácené podíly na zisku nelze považovat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podíly na zisku se zdaňovaly srážkovou daní ve výši 25% z podílů na zisku tichého společníka, a 15% z podílů na zisku společníků v obchodních společnostech. Tedy tato právní úprava byla již velmi podobná té, kterou v ČR známe ze ZDP (který je v ČR účinný od 1. 1. 1993 a jehož úprava je blíže popsána v části 3 tohoto příspěvku).

V době od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2003 byl na Slovensku účinný **zákon č. 366/1999 Sb., o daniach z príjmov**, který pokud jde o úpravu zdaňování podílů na zisku, v podstatě převzal úpravu v zákoně č. 286/1992 Sb. Zákon byl s účinností od 1. 1. 2004 nahrazen zákonem č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, který je účinný dodnes a jehož úprava je podrobněji popsána níže v části 4 tohoto příspěvku.

### 3 Zdanění podílů na zisku v ČR

#### 3.1 Zdaňování podílů na zisku fyzických osob

Podíly na zisku z obchodní korporace i podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání se z pohledu fyzických osob řadí mezi příjmy z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. a) a b) ZDP. Pokud tyto plynou ze zdrojů na území České republiky, jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně. Plynou-li ze zdrojů v zahraničí, jsou nesnížené o výdaje základem daně (dílčím základem daně).

Sazba daně činí již od 1. 1. 2000 15 %<sup>3</sup>. Do 31. 12. 1999 sazba daně činila 25%.

S účinností od 1. 1. 2013 se na zdanění podílů na zisku použije 35% sazba daně, a to pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie nebo dalšího státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, nebo třetího státu nebo jurisdikce, se kterými má Česká republika uzavřenu platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, platnou a účinnou mezinárodní smlouvu nebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů nebo které jsou smluvními stranami mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmů, která je pro ně a pro Českou republiku platná a účinná.<sup>4</sup>

### 3.2 Zdaňování podílů na zisku právnických osob

Dle § 19 odst. 1 písm. ze), písm. zi), odst. 2-4, a odst. 8 – 11 ZDP jsou dividendy za splnění určitých podmínek osvobozené. Jedná se o implementaci směrnice Rady č. 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Podmínky pro osvobození podílů na zisku jsou v ZDP vymezeny následovně. Osvobozeny jsou:

- příjmy z podílu na zisku vyplácené dceřinou společností, která je daňovým rezidentem České republiky, mateřské společnosti,
- příjmy z podílu na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem České republiky, a stále provozovně mateřské společnosti, která je daňovým nerezidentem a je umístěna na území České republiky.

Aby osvobození bylo možno uplatnit, musí být splněny následující podmínky:

- mateřskou společností musí být obchodní korporace, která je českým daňovým rezidentem a má některou z forem uvedených v příloze směrnice č. 2011/96/EU nebo formu družstva nebo společnost, která

<sup>3</sup> § 36 ZDP.

<sup>4</sup> § 35 odst. 1 písm. c) ZDP.

je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, a která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace,

- dceřinou společností musí být obchodní korporace, která je českým daňovým rezidentem a má některou z forem uvedených v příloze směrnice č. 2011/96/EU nebo formu družstva, nebo obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl,
- příjemce příjmu z podílu na zisku musí být jeho skutečným vlastníkem. Skutečným vlastníkem poplatník je, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.

Osvobození lze uplatnit při splnění podmínky 10% podílu na základním kapitálu i před splněním podmínky 12 měsíců nepřetržitého trvání, avšak následně musí být tato podmínka splněna. Nebude-li splněna minimální výše podílu 10 % na základním kapitálu nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců, posoudí se osvobození od daně uplatněné daňovým rezidentem jako nesplnění jeho daňové povinnosti ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které bylo osvobození od daně uplatněno, a osvobození uplatněné plátcem daně jako nesplnění povinnosti plátce daně a postupuje se podle § 38 s ZDP.

Osvobození pro obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, lze použít obdobně i pro obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem Norska, Islandu nebo Lichtenštejnska.

Osvobození nelze uplatnit, pokud dceřiná společnost nebo mateřská společnost

- je od daně z příjmu právnických osob nebo obdobné daně osvobozena,
- může si zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od daně z příjmů právnických osob nebo obdobné daně, nebo
- podléhá dani z příjmů právnických osob nebo obdobné dani se sazbou ve výši 0 %.

Osvobození se nevztahuje na podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci a na podíly na zisku, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o ně základ daně.

Příjmy z podílů na zisku, a to ve výši včetně daně sražené v zahraničí, českým daňovým rezidentům ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období se zahrnují do samostatného základu daně ve smyslu § 20 b ZDP. Do samostatného základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně. Obdobně se postupuje i u daňového nerezidenta, pokud příjmy z podílů na zisku ze zahraničí se přičítají jeho stálé provozovně umístěné na území České republiky.

V neposlední řadě podíly vyplácené podíly na zisku nelze uznat za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 25 odst. 1 písm. e) ZDP.

Sazba daně činí již od 1. 1. 2000 15%<sup>5</sup>. Do 31. 12. 1999 sazba daně činila 25%.

S účinností od 1. 1. 2013 se na zdanění podílů na zisku použije 35% sazba daně, a to pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie nebo dalšího státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, nebo třetího státu nebo jurisdikce, se kterými má Česká republika uzavřenu platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, platnou a účinnou mezinárodní smlouvu nebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů nebo které jsou smluvními stranami mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmů, která je pro ně a pro Českou republiku platná a účinná.<sup>6</sup>

## 4 Zdanění podílů na zisku na Slovensku

### 4.1 Zdaňování podílů na zisku fyzických osob

Dividendy vyplácené fyzickým osobám nebyly na Slovensku od 1. 1. 2004 až do 31. 12. 2016 předmětem daně z příjmu, avšak od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2016 podléhaly odvodům na zdravotní pojištění.

<sup>5</sup> § 36 odst. ZDP.

<sup>6</sup> § 35 odst. 1 písm. c) ZDP.

Dle § 10 b odst. 1 písm. e) zákona č. 580/2004 Z. z., o zdravotnom poisťení totiž tzv. zárobková činnosť zahrnovala i: „činnosť vyplývajúca z právneho vzťahu, ktorý zakladá... podiel na zisku vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva, určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho a dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, aj keď sú zamestnancami tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, okrem akciovkej spoločnosti alebo obdobnej obchodnej spoločnosti so sídlom v zahraničí, ktorej akcie sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu alebo na období zadržaní na regulovanom trhu, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti alebo družstva a podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi okrem podielu na výsledku podnikania vyplácaného tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti, podielu na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti a okrem podielu spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnacieho podielu pri zániku účasti spoločníka vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo pri zániku účasti komplementára v komanditnej spoločnosti, podiel na zisku vyplatený obchodnou spoločnosťou alebo družstvom zamestnancovi bez účasti na základnom imaní tejto spoločnosti alebo družstva podľa osobitného predpisu (ďalej len „dividendy“).“

S účinnosťou od 1. 1. 2017 jsou dividendy vyplácané fyzickým osobám predmetom daně a zároveň nejsou predmetom odvodů na zdravotní pojištění. Toto vyplývá z novelizovaného znění § 3 odst. 1 písm. e), f) a g) zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov (dále jen: „SZDP“) a rovněž z novelizovaného znění § 10 b zákona č. 580/2004 Z. z., o zdravotnom poisťení.

Podíl na zisku vyplácaný z obchodních korporací a tichému spoločníkovi z účasti na podnikání je zmíněn v § 3 odst. 1 písm. e) a f) SZDP, přičemž tyto zní s účinností od 1. 1. 2017 následovně: „Predmetom dane sú...“

„e) podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho orgánu, alebo členom dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti alebo družstva, vyrovnací podiel, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi, ak nejde o plnenia uvedené v písmene f); za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem,



f) podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti, podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti a podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti spoločníka vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo pri zániku účasti komplementára v komanditnej spoločnosti; za verejnú obchodnú spoločnosť alebo komanditnú spoločnosť sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.“

Tyto dividendy se zdaňují 7% sazbou daně, případně 35% sazbou daně, pokud by se jednalo o poplatníka z nesmluvního státu.<sup>7</sup>

Slovenský zákon o dani z příjmů dále v § 5 odst. 1 uvádí, že: „Příjmami zo závislej činnosti sú... podiel na zisku (dividenda) vyplatený obchodnou spoločnosťou alebo družstvom zamestnancovi bez účasti na základnom imaní tejto spoločnosti alebo družstva“ a tedy dividendy vyplácané zaměstnancům, kteří nemají účast na základním jmění společnosti nebo družstva budou považovány za příjmy ze závislé činnosti a budou zdaňovány 19%, resp. 25% sazbou daně z příjmu<sup>8</sup>.

## 4.2 Zdaňování podílů na zisku právnických osob

Dividendy vyplácané právnickým osobám i nadále nebudou (až na výjimky) předmětem daně z příjmu. § 12 odst. 7 písm. c) SZDP ve znění účinném od 1. 1. 2017 totiž uvádí, že:

„Predmetom dane nie je... podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva [§ 3 ods. 1 písm. e)] v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho tento podiel na zisku, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi alebo podiel na zisku a na majetku pozemkového spoločenstva s právnou subjektívnou [§ 3 ods. 1 písm. g)], okrem

<sup>7</sup> § 15 a § 43 SZDP: „Sadzba dane je, okrem § 15a, § 43 a 44, pre fyzickú osobu 7% zo osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 2 písm. a), 35% zo osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 2 písm. b).“ (1) Daň sa vyberá zrážkou vo výške 7% z príjmov podľa odseku 3 písm. r) okrem príjmov zdaňovaných podľa písmena c), c) 35% z príjmov podľa odsekov 2 a 3, ak sú tieto príjmy vyplatené, poukázané alebo pripísané daňovníkovi nezmluvného štátu podľa § 2 písm. x).“

<sup>8</sup> § 15 SZDP zní: „Sadzba dane je, okrem § 15a, § 43 a 44, pre fyzickú osobu 19% z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima vrátane, 1 b. 25% z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima...“.

1. příjmu (výnosu) podľa § 3 ods. 1 písm. e) a g) vyplácaného právnickej osobe, ak tento príjem plynie daňovníkovi podľa § 2 písm. d) druhého bodu od právnickej osoby, ktorá je daňovníkom nezmluvného štátu podľa § 2 písm. x), alebo je vyplácaný daňovníkom podľa § 2 písm. d) druhého bodu právnickej osobe, ktorá je daňovníkom nezmluvného štátu podľa § 2 písm. x)...<sup>9</sup>.

§ 2 písm. x) SZDP stanoví, že: „daňovníkom nezmluvného štátu je fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt alebo právnická osoba, ktorá nemá sídlo v štáte uvedenom v zozname štátov uverejnenom na webovom sídle Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“); ak § 52zlb neustanovuje inak, ministerstvo zaradi do tohto zoznamu štát, s ktorým má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) alebo medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní alebo štát, ktorý je zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorou je tento štát a Slovenská republika viazaná“.

Tedy předmětem daně u právnických osob budou pouze dividendy vyplácané poplatníkům z nesmluvních států, přičemž tyto budou podléhat 35% sazbě daně<sup>10</sup>.

## 5 Vliv Evropské unie na zdaňování podílů na zisku v ČR a SR

### 5.1 Základní vymezení právní úpravy

V Evropské unii je zdaňování podílů na zisku upraveno směrnici č. 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen: „Směrnice“). Tato směrnice nahradila stejnojmennou směrnicí č. 90/435/EHS ze dne 23. července 1990. Cílem této směrnice je osvobodit výplaty podílů na zisku mezi dceřinými a mateřskými společnostmi od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění příjmů z podílů na zisku na úrovni mateřské společnosti.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Pro srovnání zde uvádím i totéž ustanovení účinné do 31. 12. 2016: „Predmetom dane nie je... podiel na zisku v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho tento podiel na zisku, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku alebo podiel na výsledku podnikania, ak nie sú predmetom dane podľa § 3 ods. 2 písm. c) a sú vyplácané právnickej osobe.“

<sup>10</sup> 15 a § 43 SZDP.

<sup>11</sup> Viz preambule směrnice č. 2011/96/EU.

Podmínky pro osvobození dividend jsou v této směrnici uvedeny následovně. Musí se jednat o společnosti, které:

- mají některou z forem uvedených v příloze I části A,
- jsou podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považovány za daňového rezidenta tohoto členského státu a podle dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí nejsou pro daňové účely považovány za daňového rezidenty mimo Unii,
- podléhají navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z daní uvedených v příloze I části B nebo jakékoli jiné dani, která některou z těchto daní v budoucnu nahradí;

Mateřskou společností se rozumí společnost, která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu podíl nejméně 10 %, a dceřinou společností se rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen uvedený 10% podíl.

Jak vyplývá z kapitoly č. 2.2 tohoto příspěvku, Česká republika tuto směrnici implementovala do ZDP, zejména do § 19. Pro Slovensko podmínky osvobození dané Směrnicí nebyly důležité, neboť jak bylo uvedeno v kapitole č. 3.2 tohoto příspěvku, dividendy vyplácené právnickým osobám nebyly až do 31. 12. 2016 předmětem daně. Tento stav přetrvává i po 1. 1. 2017, pouze s výjimkami výplat dividend zahraničním osobám/od zahraničních osob, které jsou daňovými rezidenty nesmluvních států, které od 1. 1. 2017 podléhají 35% sazbě daně.

## 5.2 Zavedení pravidla proti zneužití a jeho implementace

Směrnice 2011/96/EU byla naposledy změněna směrnicí Rady 2015/121/EU ze dne 27. ledna 2015, a to přidáním pravidla proti zneužití, takže čl. 1 odst. 2–4 zní:

*„2. Členské státy nepřiznají výhody vyplývající z této směrnice operaci nebo sledu operací, které s přiblížením ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která máří předmět nebo účel této směrnice.*

*Operace se může skládat z více kroků nebo částí.*

3. Pro účely odstavce 2 se operace nebo sled operací nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z platných hospodářských důvodů, které odrážejí ekonomickou realitu.

4. Tato směrnice nevylučuje použití vnitrostátních nebo na mezinárodní dohodě založených předpisů nezbytných ke zabránění daňovým únikům, daňovým podvodům a zneužívání daňových předpisů.“

Členské státy měly toto ustanovení implementovat do svých právních řádů do 31. 12. 2015.

Česká republika v důsledku této změny Směrnice neměnila žádné ustanovení právního řádu, neboť došla k závěru, že není potřeba zavádět žádné nové ustanovení, protože se v České republice aplikuje obecná doktrína práva, na jejímž základě soud neposkytne ochranu výkonu práva, který je jeho zneužitím. Konkrétně uvedla: „Jako nejbližší se jeví v současné době stavět na výkladu a užívání obecného daňového principu „zneužití práva“, což znamená, že druhou novelizační směrnicí není třeba explicitně implementovat. Tímto však není dotčen fakt, že doplnění směrnice o možnost členského státu odepřít výhody plynoucí z této směrnice v případech zneužití práva otevírá možnost členského státu pro vytvoření specifického (konkrétního) protizneužívajícího pravidla v budoucnu.“<sup>12</sup>

Jinou cestou se však vydalo Slovensko, které s účinností od 1. 1. 2016 do SZDP vložilo nový § 50a následujícího znění:

„(1) Ak daňovník získava podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré sú zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane. Opatrenie podľa prvej vety môže pozostávať z viacerých opatrení alebo z ich častí.

(2) Na účely tohto zákona sa opatrenie podľa odseku 1 nepovažuje za skutočné v rozsahu, v akom nie je uskutočnené na základe riadnych podnikateľských dôvodov zodpovedajúcich ekonomickej realite.“

Slovensko se tedy snažilo přepsat znění čl. 1 odst. 2-4 Směrnice, avšak tím, že do daného ustanovení bylo vloženo sousloví: „na účely tohoto zákona“ podle mého názoru došlo ke zúžení možné aplikace daného ustanovení. Slovensko se pravděpodobně inspirovalo tím, že v novém ustanovení Směrnice

<sup>12</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 125/2016 Sb., s. 20.

je doslova uvedeno: „pro účely této směrnice“. Nutno si však uvědomit, že účel Směrnice je jiný než účel SZDP a tím právě dochází k významnému (zřejmě nechtěnému) omezení aplikace pravidla proti zneužití.

## 6 Shrnutí a úvahy de lege ferenda

V České republice dividendy vyplácené fyzickým osobám podléhají zdanění. Dividendy vyplácené právnickým osobám jsou ve většině případů od daně z příjmů osvobozeny. Pokud však osvobozeny nejsou, poté se stejně jako dividendy vyplácené fyzickým osobám zdaňují 15% sazbou daně, resp. 35% sazbou daně v případě výplat poplatníkům z nesmluvních států (myšleno státy, s nimiž Česká republika nemá uzavřenu platnou a účinnou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, ani platnou a účinnou dohodu o výměně informací, ani tyto státy nejsou smluvními stranami mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmů). Ač se již delší dobu objevují snahy výplatu dividend zcela osvobodit, zatím takový návrh nebyl přijat. Vzhledem k tomu, že dividendy vyplácené právnickým osobám již na základě implementace směrnice Rady č. 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států stejně jsou ve většině případů osvobozen, se nedomnívám, že by zrušení zdaňování dividend vyvolalo významný výpadek na příjmové stránce státního rozpočtu.

Na Slovensku dividendy až do 31. 12. 2016 nebyly předmětem daně, avšak dividendy vyplácené fyzickým osobám podléhaly v letech 2011 – 2016 odvodům na zdravotní pojištění. S účinností od 1. 1. 2017 se dividendy vyplácené fyzickým osobám staly předmětem daně, přičemž se zdaňují 7% sazbou daně, příp. 35% sazbou (v případě výplat poplatník z/do nesmluvních států), a 19%, resp. 25% sazbou daně v případě výplat zaměstnancům, kteří nemají účast na základním jmění společnosti. Dividendy vyplácené právnickým osobám stále nejsou předmětem daně, avšak tyto se předmětem daně stanou v situaci, kdy jsou vypláceny osobám z/do nesmluvních států. V takovém případě podléhají 35% sazbě daně.

Jak Česká, tak Slovenská republika jsou členskými státy Evropské unie. V Evropské unii je problematika zdaňování, resp. spíše osvobození dividend, upravena směrnicí č. 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011

o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Tato směrnice byla v lednu 2015 novelizována směrnicí 2015/121/EU, která do Směrnice č. 2011/96/EU zavádí pravidla proti zneužívání. Lhůta pro implementaci této změny byla do konce roku 2015. Česká republika se odvolala na obecnou doktrínu o zneužití práva a žádné nové ustanovení díky tomu nezaváděla. Slovensko zavedlo s účinností od 1. 1. 2016 nový § 50a SZDP, který prakticky přepisuje pravidlo proti zneužití ze směrnice, avšak ho na rozdíl od „účelu této směrnice“ omezuje na „účely tohoto zákona“. Vzhledem k rozdílným účelům dané směrnice a SZDP se domnívám, že tak došlo k omezení aplikovatelnosti pravidla proti zneužití dle SZDP a že by toto ustanovení mělo být novelizováno tak, aby lépe vystihovalo podstatu daného ustanovení ve Směrnici. Jak bylo již zmíněno, Česká republika zatím žádné speciální ustanovení proti zneužití nezavedla, avšak v souvislosti se směrnicí Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, která má být členskými státy implementována do 31. 12. 2018 se bude Česká republika implementací pravidel proti zneužívání zcela jistě ještě zabývat a možná svoje původní stanovisko přehodnotí a konkrétní pravidlo proti zneužívání do právního řádu včlení. Nabízí se včlenění takového pravidla obecně do daňového řádu, do zákona o daních z příjmů, příp. do dalšího samostatného předpisu. Analýza tohoto tématu však přesahuje rámec tohoto příspěvku, stejně jako analýza úprav zdaňování dividend ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění.

Závěrem lze podotknout, že jelikož se dividendy vyplácejí ze zisku po zdanění, dochází v případě zdaňování výplaty dividend ke dvojímu ekonomickému zdanění. Neměly by se tedy země jako je Česká a Slovenská republika ve snaze přilákat investory a podpořit ekonomický růst spíše snažit tomuto dvojímu zdanění zabránit?

## Literature

### **Použité předpisy – Česká republika:**

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

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

Zákon č. 16/1936 Sb., o mimořádné dani postihující dividendy a úroky z některých cenných papírů pevně zúročitelných.

Zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva.

Zákon č. 79/1952 Sb., o živnostenské dani.

Zákon č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva.

Zákon č. 184/1982 Sb. o důchodové dani.

Zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani.

Zákon č. 389/1990 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva.

Zákon č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů.

#### **Použité předpisy – Slovensko:**

Zákon č. 513/1991 Zb., obchodný zákonník.

Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov.

Zákon č. 580/2004 Z. z., o zdravotnom poistení.

Zákon č. 366/1999 Sb., o daniach z príjmov.

#### **Použité předpisy – Evropská unie:**

Směrnice Rady č. 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Směrnice Rady č. 2015/121/EU ze dne 27. ledna 2015, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Směrnice Rady č. 90/435/EHS ze dne 23. července 1990, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

#### **Ostatní:**

Důvodová zpráva k zákonu č. 125/2016 Sb.

#### **Contact – e-mail**

*Hana.Skalicka@savs.cz*

# Odpočet na podporu výzkumu a vývoje a jeho možné problémy v praxi

*Petra Snopková*

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

Tento příspěvek se bude zabývat problematikou výzkumu a vývoje a problémy při jeho aplikaci v praxi poplatníků daně z příjmů i finanční správy. Budou rozebrány čtyři problematické okruhy, a to zejména formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje a nutnost odborného posouzení výzkumu a vývoje ze strany finanční správy. Cílem bude potvrzení či vyvrácení hypotézy, že účinná právní úprava poskytuje poplatníkům dostatečnou právní jistotu při jejich investici do výzkumu a vývoje a možnosti uplatnění těchto nákladů jako daňově uznatelných.

## **Keywords in original language**

Daň z příjmů; výzkum a vývoj; inovace; projekt; znalecký posudek.

## **Abstract**

This contribution will deal with matter of research and development and problems with its application in practice by income tax taxpayers and financial administration. There will be analyzed four problematic areas, especially the formal requirements for project of research and development and the necessity of expert assessment of research and development by financial administration. The aim will be to confirm or disprove the hypothesis that effective legal regulation provides sufficient legal certainty for taxpayers to its investments to research and development and connected possibilities of tax deductible expenses.

## **Keywords**

Income Tax; Research and Development; Innovation; Project; Expert's Opinion.



## 1 Úvod

V roce 2002 byla Evropskou radou schválená Lisabonská strategie, jejíž součástí byla i podpora výzkumu a vývoje, jakožto jedna z prioritních oblastí směřujících k inteligentnímu a udržitelnému růstu evropského prostoru. V rámci vstupu České republiky do Evropské unie tak bylo nezbytné, aby byla podpora výzkumu a vývoje začleněna také do našeho právního řádu. S účinností od 1. 1. 2005 je tak možno v českém právním řádu s podporou výzkumu a vývoje spojovat přímou podporu v podobě grantů, dotací či přímých peněžních podporách ze strany orgánů veřejné moci či nepřímou podporu v podobě investičních pobídek či daňových zvýhodnění a to i v podobě odpočtu dle ustanovení § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Výhoda daňového zvýhodnění tkví nejenom v možnosti uplatnění nákladů (výdajů) na výzkum a vývoj v rámci ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, ale také dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů jako běžné náklady (výdaje).

Legislativní rámec pro podporu výzkumu a vývoje však byl zákonodárcem formulován skoupě, neb našel své místo toliko v zákoně o daních z příjmů a dále v zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“), jenž odkazuje na Nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. 6. 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem. Oblast výzkumu a vývoje je jak vidno roztržtější a už jen např. vymezení pojmu „výzkum a vývoj“ je proto značně komplikované. V první fázi bylo nezbytné podrobnější vymezení tohoto právního institutu<sup>1</sup>. Z toho důvodu byl dne 3. 10. 2005 Ministerstvem financí České republiky vydán pro daňové subjekty nezavazující nenormativní akt heteronomní povahy v podobě pokynu D-288. V průběhu následujících let však byl v rámci novelizací zákona o daních z příjmů právní rámec podpory výzkumu a vývoje pozměněn a rozšířen. V současné době je tedy v oblasti výzkumu a vývoje a jeho promítnutí do praktické roviny zapotřebí znát také recentní a ustálenou judikaturu správních soudů.

<sup>1</sup> K tomu blíže SNOPKOVÁ, Petra. Podpora výzkumu a vývoje. In: RADVAN, Michal (ed.). *Dáňové daně*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016.

Správné a především zákonné posouzení odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ze strany správce daně je důležité z toho důvodu, že v případě nákladů na výzkum a vývoj se jedná o daňově uznatelné náklady a poplatník si může na základě ustanovení zákona o daních z příjmů tyto náklady ještě jednou odečíst v 100% (resp. 110%) výši (každá koruna vynaložená na výzkum a vývoj se tak uplatní dvakrát).<sup>2</sup> V této práci se proto autorka pokusí shrnout problémy aplikace nepřímé podpory výzkumu a vývoje, tedy odčitatelnou položku od základu daně na podporu výzkumu a vývoje, a poukázat na vhodné řešení „mezery odbornosti“ ve finanční správě. Cílem práce bude potvrzení či vyvrácení hypotézy, že účinná právní úprava poskytuje poplatníkům dostatečnou právní jistotu při jejich investici do výzkumu a vývoje a možnosti uplatnění těchto nákladů jako daňově uznatelných. K tomuto budou použity zejména metody komparace a analýzy.

## 2 Problémy s aplikací v praxi ze strany správce daně

S ohledem na podané daňové přiznání, v rámci kterého si poplatník nárokuje odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a aplikací příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, včetně relevantní judikatury správních soudů, ze strany správce daně na daný konkrétní případ, se v praxi objevují čtyři problematické okruhy:

1. formální náležitosti pro možnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (zvláště projektu),
2. odlišení podpory výzkumu a vývoje od „ostatního“ výkaznictví a ekonomické činnosti daňového subjektu,
3. výdaje nezahrnované do rámce ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů,
4. naplnění věcných podmínek pro odpočet na podporu výzkumu a vývoje a jejich posuzování.

Před přiblížením základních problematických okruhů si autorka dovoluje upozornit na skutečnost, že v rámci interpretace ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů daňový subjekt musí počítat s tím, že se jedná o výjimku,

<sup>2</sup> ŽMOLÍK Christian. Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje. *Daně a právo v praxi*, 2013, č. 11. Citované z: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 3. 1. 2017].

a výklad, který se zde použije, bude tedy výkladem restriktivním. Toto vychází také ze starořímské zásady *singularia (exceptiones) non sunt extendenda*, kterou připomněl mezi jinými i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 27. 9. 2005, sp. zn. I. ÚS 394/04, či Evropský Tribunal v podobě 30 rozhodnutí ze dne 11. 12. 2015, sp. zn. T 124/14 [ECLI: EU:T:2015:955]. Výše uvedené by se pak projevilo při posuzování případného zneužití práva.<sup>3</sup>

## 2.1 Formální náležitosti pro možnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (zvláště projektu)

První praktický problém uznatelnosti odpočtu na podporu výzkumu a vývoje souvisí s povahou projektu, který musí být ze strany poplatníka vyhotoven a schválen před započítáním s výzkumem a vývojem při dodržení zákonných náležitostí, a to právě s ohledem na povahu projektu. Výše uvedené shrnul ve svém rozhodnutí<sup>4</sup> Nejvyšší správní soud takto: *„Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu.“*

Druhou problematickou oblastí formálních náležitostí byla forma vyhotovení projektu. Po jedné z novelizací zákon o daních z příjmů byla forma projektu stanovena jako nutně písemná a správce daně, jakož následně i soud, stál před otázkou, zda projekt předaný na trvalém nosiči splňuje taktéž náležitosti písemné formy dokumentu. Krajský soud<sup>5</sup> při posuzování této otázky vycházel z interpretace procesních předpisů, které striktně přikazovaly, aby byl projekt vyhotoven písemně. Nejvyšší správní soud pak v rozhodnutí ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012, korigoval názor Krajského soudu a písemnou formu interpretoval dosti široce, kdy tuto omezil fakticky až formou ústní. Po účinnosti zákona č. 89/2012

<sup>3</sup> Srov. LIŠKA, Michal. Limity zneužití práva a svévole v rámci dobré finanční správy. *Přehled daní a financí*, roč. 2015, s. 36–45. Brno: TAX PRESS, 2015.

<sup>4</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-55.

<sup>5</sup> Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2012, č. j. 22 Af 14/2010-36.

Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“), pak postačí odkázat na ustanovení § 562 OZ, který mezi písemnou formu řadí také zachycení informací elektronicky či jinými technickými prostředky.

## 2.2 Odlišení podpory výzkumu a vývoje od „ostatního“ výkaznictví a ekonomické činnosti daňového subjektu

Zákonodárce postavil podporu výzkumu a vývoje do samostatné, daňově „odlišitelné“ kategorie činnosti daňových poplatníků. S výraznějším zvýhodněním této činnosti se pak pojí i požadavek na striktní dodržování zákonných náležitostí výkaznictví o této činnosti. Daňový subjekt je povinen o výdajích (nákladech) na výzkum a vývoj účtovat úplně, správně a průkazně. Samostatná evidence těchto výdajů je nezbytná proto, aby bylo možné prokazatelně vyčíslit, jaká částka byla vynaložena a poplatník si ji (v případě splnění všech zákonných požadavků) může nárokovat ve formě odpočtu. Zákon však nechává na vůli poplatníka, jakým způsobem pak splnění této podmínky prokáže správci daně. V praxi lze tuto povinnost pak splnit zpravidla toliko vedením oddělené účetní evidence, zejména využívá-li daňový subjekt zaměstnance k výzkumu a vývoji i k běžné ekonomické činnosti.

K této otázce se vyjádřil také Krajský soud v Českých Budějovicích, který uvedl: „Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (dnešní ustanovení § 34 b odst. 1 písm. c) – pozn.) byl žalobce povinen vést oddělenou evidenci o nákladech, které byly vynaloženy výlučně na projekt. Z toho jednoznačně vyplývá, že zde existuje zákonná povinnost evidovat náklady na projekt výzkumu a vývoje, a to tak, aby odrážely realitu a nejednalo se pouze o údaje odhadní. Při uplatnění odčitatelné položky tak byl žalobce povinen uplatněné osobní náklady na zaměstnance mít přesně rozepsány a evidovány tak, aby bylo patrné, jakou část úvazku zaměstnanec skutečně odpracoval pro projekt výzkumu a vývoje a která část úvazku byla věnována ostatním pracovním činnostem, resp. kolik hodin či dní každý ze zapojených zaměstnanců skutečně strávil prací na projektu. Jedině od takového údaje by se pak mohla odvíjet přesná položka osobních nákladů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje.“<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015-33. Rozhodnutí již je konečné, jelikož podaná kasační stížnost byla dne 12. 1. 2017 zamítnuta rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 144/2016-49 (do dne odevzdání příspěvku nebylo odůvodnění tohoto rozhodnutí zveřejněno).

## 2.3 Výdaje nezahrnované do rámce ustanovení

### § 34 odst. 4 a 5 zákon o daních z příjmů

Důchodové daně obecně vychází z principu daňové symetrie. Jako daňově uznatelné výdaje proto mohou být uplatněny pouze výdaje vynaložené na výzkum a vývoj, které jsou věcně a časově spojené s daňově účinnými příjmy. Tato úzká spojitost mezi výdaji a kauzou příjmů (výsledku) se pak projevuje zejména v rovině nemožnosti odpočtu podpory výzkumu a vývoje vůči příjmům, které neslouží pouze k výzkumu a vývoji.

V současné době je před soudy řešena otázka možnosti uplatnit si výdaje na náhradu mzdy za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoj. V rámci tohoto se naskýtají dvě možné modelové situace. První je taková, že zaměstnanci jsou zaměstnání toliko pro oblast výzkumu a vývoje. V tomto případě je nutno zohlednit skutečnost, že v rámci výzkumu a vývoje nejde jen o odpočet, ale uplatňují se také „klasické“ výdaje (náklady) dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Výše uvedené východisko se pak opírá o skutečnost, že odpočet na výzkum a vývoj je výjimkou, která nutně sleduje svůj účel a smysl, a tak je zapotřebí šetřit, zda se v době dovolené realizuje smysl a účel odečitatelné položky – výzkum a vývoj. Jelikož je odpověď negativní, nezbývá než odpočet v tomto případě neuznat. Druhý modelový příklad je pozměněn s tím, že pracovníci pracují částečně na výzkumu a vývoji a částečně v rámci ostatních činností jejich zaměstnavatele. V tomto případě je nutné zohlednit, a to i pro neduplicitnost případných nákladů dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, zda je dovolená vybírána poměrně, či zda existuje fakticky jen pro jeden z těchto pracovních úvazků.

Mezi výdaje, na které nelze vztáhnout odpočet na výzkum a vývoj, samozřejmě patří i ty, které byly provedeny cizími subjekty, resp. nebyly provedeny z vlastních prostředků a vlastními pracovníky (tito musí být vymezeni již v projektu). Tento názor pak potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 29. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011-81.

## 2.4 Naplnění věcných podmínek pro odpočet na podporu výzkumu a vývoje a jejich posuzování

Ve všech právních úpravách je stěžejním problémem podpory výzkumu a vývoje otázka toho, co již je výzkumem a vývojem a co ještě není. Při

posouzení otázky, zda se jedná o výzkum a vývoj, je třeba posoudit přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Je-li jeden z těchto prvků v rámci prováděné činnosti přítomen, jedná se o výzkum a vývoj.

K přítomnosti ocenitelného prvku jistoty pak Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 5. 11. 2008, č. j. 22 Ca 332/2007-52, podal následující výklad: „*Tímto významným prvkem novosti přitom nelze rozumět pouhé prosté zlepšení výkonových charakteristik posuzovaných strojů, zlepšení jejich obsluhy z hlediska jejich ovládní z hlediska bezpečnosti práce apod. Významným prvkem novosti je třeba rozumět takový prvek, který neznamená pouhé zlepšení (posvednutí) působnosti existujícího výrobku na vyšší úroveň či jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálu, popř. zlepšení složitějšího výrobku částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystému, kdy v takovém případě jde o „inovaci“ existujícího výrobku, kde nelze postupovat dle § 34 odst. 4 zákon o daních z příjmů (zákon o daních z příjmů – pozn.). V případě existence významného prvku novosti však již musí jít dle § 2 odst. 1 písm. b) ZPVV (zákon o podpoře výzkumu a vývoje – pozn.) o takové zlepšení výrobku, které tuto úroveň významně přesahuje, již existující výrobek získává např. nové vlastnosti, je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl apod.“*

Co se týče prvku technické nejistoty, lze tento exemplifikovat na klasickém vývojovém kolečku. K dosažení výsledku je nutno „projít“ si cestou návrhu řešení, realizace prototypu, ověření prototypu, změny návrhu a případného opakování „kolečka“. Toto je nezbytné zejména v situaci, kdy je cesta, resp. způsob dosažení výsledku neznámý, či je tato ještě nevyzkoušená. S výzkumem a vývojem je tak spojeno nejen dosažení výsledku, ale i rozkrytí cesty k němu vedoucí. Právě proces totiž může být oním výzkumem a vývojem a může mít i negativní výsledek, který však nemohl být bez předchozího výzkumně-vývojového pokusu znám.

Zlomovým pro české právo se ukázal samotný přezkum výše zmíněného. Je obecnou pravdou, že v rámci finanční správy není k dispozici odborně proškolený personál, který by byl schopen odborně posoudit výše popsané prvky výzkumu a vývoje. K tomuto může být ze strany správce daně přibrán do řízení znalec, který vypracuje znalecký posudek, či tzv. odborná osoba s jejím odborným stanoviskem (například Technologická agentura ČR).

Jak připomněl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 4457/12: „*Hodnotit je třeba celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování jeho závěrů.*“ Správce daně tak nakládá se znaleckým posudkem stejně jako s „obyčejným“ důkazním prostředkem a může jej tak prohlásit v krajních případech i za nevěrohodný a tím zpochybnit samotný znalecký (odborný) posudek či jeho relevantnost pro meritum sporu.

Pro přehlednost by měl být na úvod ze strany znalce či odborné osoby naznačen vývoj a výsledky současné exaktní vědy v otázkách souvisejících s řešeným výzkumem a vývojem. Dále by pak měl následovat popis jednotlivých vlastností a prvků, to vše bez vyhodnocení toho, zda se jedná o výzkum či vývoj. Tato právní otázka je dána k posouzení toliko finanční správě a je výsledkem syntakticko-analytických vyhodnocovacích úvah. Uvedené vychází zejména z nedávného přelomového rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, na základě kterého je možné konstatovat, že vzhledem k tomu, že je nutné projekty hodnotit i z technického hlediska, je na místě ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně podle ustanovení § 95 odst. 1 daňového řádu v případech, kdy správce daně nedisponuje nezbytnou odborností.

Z výše uvedeného pak pramení v současné době nejzávažnější problém výzkumu a vývoje, a to přenesení důkazního břemene co do posouzení odbornosti na finanční správu. Ta tedy musí, nemá-li k tomuto vhodné odborné kapacity, k posouzení odborných otázek využít externích služeb odborných osob či znalců, v opačném případě by totiž neunesla důkazní břemeno.

### 3 Závěr

Dle autorky je nutno změnit současný přístup k odbornému posuzování otázky výzkumu a vývoje. Povinnost prokázat existenci ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty, tj. že se skutečně jedná o výzkum a vývoj, by měla být ze strany zákonodárce přenesena na poplatníka, a to zejména s přihlédnutím k tomu, že odpočtem je poplatníkovi umožněno uplatnit si výdaje vynaložené na výzkum a vývoj de facto dvakrát, čímž by pro

finanční správu odpadl problém s „outsorcovaním odbornosti“. Ve chvíli, kdy by poplatník měl zákonem stanovenou povinnost při podání daňového přiznání předložit také znalecký posudek řešící odbornou stránku posouzení výzkumu a vývoje, na základě kterého pak může správce daně soustředit své posuzování pouze na právní otázku, zda se jedná o výzkum a vývoj, tj. zda jsou ze strany poplatníka splněny všechny zákonem stanovené povinnosti.

## Literature

- LIŠKA, Michal. Limity zneužití práva a svévole v rámci dobré finanční správy. *Přehled daní a financí*, roč. 2015, č. 0, s. 36–45, Brno: TAX PRESS, 2015.
- SNOPKOVÁ, Petra. Podpora výzkumu a vývoje. In: RADVAN, Michal (ed.). *Důchodové daně*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 143–163. ISBN 978-80-210-8395-0.
- ŽMOLÍK Christian. Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje. *Daně a právo v praxi*, roč. 2013, č. 11. Citované z: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, 2013.
- Nález Ústavního soudu ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 4457/12.
- Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015-33.
- Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2008, č. j. 22 Ca 332/2007-52.
- Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2012, č. j. 22 Af 14/2010-36.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-55.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012.

## Contact – e-mail

*snopkova@mail.muni.cz*



# Daňová licencia ako minimálna daň v podmienkach Slovenskej republiky

*Andrea Stachurová*

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta,  
Slovenská republika

## Abstract in original language

Príspevok sa zameriava na zásadné zmeny a problémy, ktoré so sebou prinieslo zakotvenie inštitútu daňovej licencie právnických osôb do právneho poriadku Slovenskej republiky. Daňová licencia je svojou povahou minimálnou daňou zameranou na elimináciu prípadov vyhýbania sa plnenia daňovej povinnosti. Prijatím právnej úpravy zavádzajúcej daňovú licenciu znamenalo síce na jednej strane zvýšenie daňových príjmov do štátneho rozpočtu, avšak na strane druhej práve tento krok zákonodarcu v zásadnej miere ovplyvnil zakladanie obchodných spoločností a mal likvidačný efekt pre niektoré podnikateľské subjekty, ktoré alebo nevyvíjali podnikateľskú činnosť, alebo boli dlhodobo v strate. Autorka poukázala aj na rozdielne názory širokej verejnosti na danú problematiku, pritom nezabudla ani na nález Ústavného súdu SR, ktorý sa zaoberal daňovou licenciou na základe aktivácie čl. 125 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky poslancami Národnej rady Slovenskej republiky.

## Keywords in original language

Daňová licencia; právnická osoba; daň z príjmu.

## Abstract

This article focuses on major changes and issues brought by the enactment of corporate tax license of legal persons into the Slovak legal order. By its nature, this tax license is a minimum levy intended to eliminate cases of tax avoidance. The adoption of legislation establishing the tax license meant, on one hand, an increase of tax revenues into the national budget, but, on the other hand, this step had a substantial effect on the companies formation and had a liquidation effect upon business entities which lacked

any business activities or suffered a long term loss. The author also pointed out divergent views of the public at large on this issue, and did not forget to mention a Constitutional court's ruling, which dealt with the tax license under Article 125(1) of the Slovak Constitution invoked by members of the Slovak National Council.

## Keywords

Tax License; Legal Person; Income Tax.

## 1 Úvod

Moderným trendom našej politickej scény je už dlhšie obdobie vypracovať úspešnú koncepciu boja proti daňovým únikom. Koncepciu, ktorej súčasťou sú rôzne právno- ekonomické nástroje s vyššou príp. nižšou úspešnosťou riešenia danej problematiky. Zákomom č. 463/2013 s účinnosťou od 1. januára 2014 bol zavedený do zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) inštitút daňovej licencie. Ustanovenie, ktorým sa daňová licencia zaviedla, bolo výsledkom iniciatívnej činnosti Výboru NR SR pre financie a rozpočet. Potrebu prijatia daňovej licencie bolo odôvodnené na základe zistenej skutočnosti, podľa ktorej viac ako polovica obchodných spoločností vykazovala nulovú daňovú povinnosť. Daňovú licenciu teda možno považovať za jeden z nástrojov boja proti daňovým únikom, ku ktorému sa zaviazala vláda SR vo svojom programovom vyhlásení. Zákonodarca v § 46 b ZDP definuje daňovú licenciu ako minimálnu daň z príjmov právnických osôb. Babčák rozumie pod minimálnou daňou, resp. minimálnou výškou dane takú výšku dane, ktorá sa musí ako najnižšie prípustná od daňovníka vybrať bez ohľadu na výšku daňového základu, či zaradenie daňovníka do skupín pre výpočet dane.<sup>1</sup> ZDP následne upravuje sadzby daňovej licencie, ktoré sú ustanovené pevnou časťou v závislosti od obratu daňovníka, zákonné limity, ktoré musia byť splnené, aby mohlo dôjsť k zníženiu týchto sadzieb, oslobodenie od daňovej licencie, jej splatnosť a možnosť zápočtu daňovej licencie. V prípade daňovej licencie nemožno opomenúť tú skutočnosť, a síce, že daňovú licenciu sú povinní platiť aj tí daňovníci, ktorí dlhodobo vykazujú daňovú stratu.

<sup>1</sup> BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 134–135. ISBN 978-80-562-0091-9.

Cieľom príspevku bude bližšia analýza právnej úpravy daňovej licencie právnickej osoby v podmienkach Slovenskej republiky, jej diskutabilnej povahy, ktorá u mnohých vyvoláva otázky týkajúce sa samotnej účinnosti tohto inštitútu ako prostriedku boja proti daňovými únikmi. V posledných rokoch sa so železnou pravidelnosťou stáva prioritou vlády SR konsolidácia verejných financií. Úmyslom vlády SR zavedením licencií bolo motivovať podnikateľské subjekty, a to konkrétne právnické osoby, k ziskom predov, aby sa úmyselne nevyhýbali plateniu daní cez umelé navyšovanie daňových výdavkov, či nepriznávanie príjmov. Úlohou daňovej licencie bolo vyčistiť trh od spiacich príp. menej aktívnych spoločností, ktorých hospodárske výsledky sú alebo nulové, alebo stratové. Nakoniec vyvstáva otázka: Podarilo sa vláde SR vyššie uvedený cieľ dosiahnuť? Nebol tento prostriedok nadmerne zaťažujúcim až šikanóznym opatrením vlády SR, ktorým nezmyselne zasiahla do podnikateľského prostredia len preto, aby zvýšila príjmy plynúce do štátneho rozpočtu, ktoré nevie iným spravodlivejším opatrením zabezpečiť? Nedošlo k obmedzeniu základného práva vyplývajúceho z čl. 35 ods. 1 Ústavy SR, ako aj z čl. 26 ods.1 Listiny základných práv a slobôd, a to práva na podnikanie?

## 2 Právny stav de lege lata v podmienkach Slovenskej republiky

ZDP v § 46 b definuje daňovú licenciu právnickej osoby ako minimálnu daň, po odpočítaní úľav na dani podľa § 30a alebo § 30 b alebo § 52 ods. 3 a 4 a po zápočte dane zaplatenej v zahraničí podľa § 45, ktorú platí daňovník za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia ako výška daňovej licencie ustanovenej pre jednotlivého daňovníka podľa odseku 2 alebo daňovník, ktorý vykázal daňovú stratu.<sup>2</sup> Daňová licencia je teda akousi formou minimálnej dane z príjmov právnických osôb, pričom nejde ani o nový druh dane, ani o správny poplatok.<sup>3</sup> Daňová licencia je pre daňovníka splatná rovnako ako daň z príjmu, t. j. že daňovník, ktorý spĺňa podmienky daňovej licencie

<sup>2</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu v znení neskorších predpisov.

<sup>3</sup> VERNARSKÝ, M. Daňová licencia v Slovenskom právnom poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky = Tax Law vs. Tax Frauds and Tax Evasion: nekonferenčný zborník vedeckých prác. II. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 333–343. ISBN 978-80-8152-304-5.

je povinný ju zaplatiť za každé zdaňovacie obdobie v lehote na podanie daňového priznania, ak daň z príjmu vypočítaná v jeho daňovom priznaní je nižšia ako výška daňovej licencie stanovená pre daňovníka. To platí aj v prípade, ak daňovník v daňovom priznaní vykáže daňovú stratu. ZDP ustanovuje tri sadzby daňovej licencie. To, akú výšku daňovej licencie bude konkrétny daňovník platiť závisí od dvoch skutočností. Prvou skutočnosťou zohľadňovanou pri platení daňovej licencie je výška ročného obratu<sup>4</sup> daňovníka, tou druhou je skutočnosť, či tento daňovník je k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia platiteľom dane z pridanej hodnoty alebo nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty.

Samotný ZDP pozitívne vymedzuje tri skupiny daňovníkov- právnických osôb, ktorí sú povinní platiť daňovú licenciu. Prvú skupinu daňovníkov tvoria právnické osoby, ktoré k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia nie sú platiteľmi dane z pridanej hodnoty a ich ročný obrat neprevyšuje 500 000 €. Tieto právnické osoby sú povinné platiť daňovú licenciu vo výške 480 €. Druhú skupinu daňovníkov povinných platiť daňovú licenciu tvoria právnické osoby, ktoré sú k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia platiteľmi dane z pridanej hodnoty a ich ročný obrat neprevyšuje 500 000 €. Týmto daňovníkom ZDP ukladá povinnosť zaplatiť daňovú licenciu vo výške 960 €. Tretiu skupinu daňovníkov predstavujú právnické osoby, ktoré sú k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia platiteľmi dane z pridanej hodnoty a ich ročný obrat je viac ako 500 000 €. Títo daňovníci v zmysle ZDP povinne platia daňovú licenciu vo výške 2 880 €.

Z dikcie § 46 b ods. 3 ZDP vyplýva, že zníženie daňovej licencie na polovicu môže využiť daňovník, ktorý zamestnáva zamestnancov so zdravotným postihnutím. Musí však splniť podmienku, že priemerný evidenčný počet zamestnancov vo fyzických osobách so zdravotným postihnutím je najmenej 20% z celkového priemerného evidenčného počtu zamestnancov vo fyzických osobách podľa osobitného predpisu.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Ročným obratom sa rozumie pri daňovom subjekte účtujúcom v sústave podvojného účtovníctva súhrn výnosov zo všetkých ním vykonávaných činností za príslušné zdaňovacie obdobie a pri daňovom subjekte účtujúcom v sústave jednoduchého účtovníctva súhrn príjmov zo všetkých ním vykonávaných činností za príslušné zdaňovacie obdobie.

<sup>5</sup> Poznámka autora- ZDP v tomto prípade odkazuje na Vyhlášku Štatistického úradu SR č. 291/2014 Z. z., ktorou sa vykonáva Program Štátnych štatistických zisťovaní na roky 2015 až 2017 v znení neskorších predpisov.

Nie všetci daňovníci- právnické osoby sú povinní platiť daňovú licenciu. Zákon taxatívnym spôsobom vymenúva tie právnické osoby, ktoré túto povinnosť nemajú. Daňovú licenciu neplatí novovzniknutý daňovník, ktorému vznikla prvýkrát povinnosť podať daňové priznanie, a to za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikol. Uvedené však neplatí v prípade daňovníka, ktorý je právnym nástupcom daňovníka zrušeného bez likvidácie. Ďalej sa povinnosť platiť daňovú licenciu nevzťahuje ani na daňovníka, ktorý nie je založený alebo zriadený za účelom podnikania<sup>6</sup>, daňovníka s právnou formou verejnej obchodnej spoločnosti a Národnú banku Slovenska. Od platenia daňovej licencie sú vyňatí aj tí daňovníci, ktorí prevádzkujú chránenú dielňu alebo chránené pracovisko<sup>7</sup> podľa zákona č. 5/2004 Z. z. o službách zamestnanosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov. S účinnosťou od 1. 1. 2016 bolo zákonom č. 253/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa ZDP bola rozšírená skupina daňovníkov, ktorí neplatia daňovú licenciu o pozemkové spoločenstvá za podmienky, že tie dosahujú len príjmy z činností podľa zákona č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov a ich ročný obrat neprevyšuje 10 000 € a tiež daňovníkov, ktorý podali návrh na zrušenie bez likvidácie<sup>8</sup>, a to počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom podali tento návrh.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Pôjde napr. o záujmové združenia právnických osôb, profesijné komory, občianske združenia vrátane odborových organizácií, politické strany a politické hnutia, štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti a iné.

<sup>7</sup> Chránená dielňa a chránené pracovisko sú pracoviská zriadené právnickou osobou alebo fyzickou osobou, na ktorých sú zamestnaní občania so zdravotným postihnutím v pracovnom pomere, ktorí nie sú schopní nájsť si zamestnanie na otvorenom trhu práce, alebo pracoviská, na ktorých sa občania so zdravotným postihnutím zaškoľujú alebo pripravujú na prácu, a na ktorých sú pracovné podmienky vrátane nárokov na pracovný výkon prispôbené zdravotnému stavu občanov so zdravotným postihnutím. Za chránenú dielňu sa na účely tohto zákona považuje pracovisko, na ktorom právnická osoba alebo fyzická osoba zriadi viac ako jedno pracovné miesto pre občana so zdravotným postihnutím a na ktorom pracuje najmenej 50 % občanov so zdravotným postihnutím. Za chránené pracovisko sa na účely tohto zákona považuje pracovisko, na ktorom právnická osoba alebo fyzická osoba zriadi pracovné miesto pre občana so zdravotným postihnutím a pracovné miesto sa nevytvára v chránenej dielni. Za chránené pracovisko sa považuje aj pracovisko, na ktorom občan so zdravotným postihnutím prevádzkuje samostatnú zárobkovú činnosť. Chránené pracovisko môže byť zriadené aj v domácnosti občana so zdravotným postihnutím.

<sup>8</sup> Okrem prípadu, keď imanie tohto daňovníka prechádza na právneho nástupcu.

<sup>9</sup> Metodický pokyn k daňovej licencií právnickej osoby podľa § 46 b zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. [online]. [citované 2017. 01. 10]. Dostupné na internete: <[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsetdit/dokumenty\\_pfs/profesionalna\\_zona/dane/metodicke\\_pokyny/priame\\_dane/2015.02.20\\_mp\\_danova\\_licencia.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsetdit/dokumenty_pfs/profesionalna_zona/dane/metodicke_pokyny/priame_dane/2015.02.20_mp_danova_licencia.pdf)>.

V § 46 b ods. 5 ZDP možno spozorovať určité zmiernenie negatívneho vplyvu daňovej licencie jej zápočtom u tých daňovníkov, u ktorých daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia než ustanovená výška daňovej licencie. Daňovník je oprávnený odpočítať alebo celú výšku daňovej licencie (a to v prípade, ak vykáže nulovú daňovú povinnosť alebo ak dosiahne daňovú stratu), alebo kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní pred uplatnením preddavkov na daň. Samotný zápočet daňovej licencie je možné vykonať najviac v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, ktoré nasledujú po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová licencia zaplatená. Zápočet je možné vykonať len na tú časť daňovej povinnosti, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie.<sup>10</sup> Nárok na zápočet daňovej licencie zaniká ak daňovníkovi počas troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, ktoré nasledujú po zdaňovacom období, za ktoré bol daňová licencia zaplatená, nevznikne možnosť odpočítať daňovú licenciu alebo kladný rozdiel medzi daňou vypočítanou v daňovom priznaní a zaplatenou daňovou licenciou. Zároveň nárok na zápočet daňovej licencie zaniká ku dňu zrušenia daňovníka bez likvidácie, ku dňu vstupu daňovníka do konkurzu, príp. likvidácie. Keďže došlo k zakotveniu zániku zápočtu z dôvodu zrušenia daňovníka bez likvidácie, právny nástupca spoločnosti, ktorá zaniká zlúčením, splnutím alebo rozdelením nemá nárok na zápočet daňovej licencie, ktorú zaplatila spoločnosť zrušená bez likvidácie.<sup>11</sup>

### 3 Daňové licencie v kontexte Nálezu Ústavného súdu

Problematika daňových licencií právnických osôb sa stala pertraktovanou právnou témou, ktorá vyvolala množstvo otázok a ešte viac diskrepantných názorov na jej miesto a uplatnenie v právnom poriadku Slovenskej republiky. V súvislosti s rozoberanou témou mi nedá nespomenúť Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd SR“), ktorý odstránil isté špekulácie ohľadne neústavnosti už vyššie spomínaných daňových licencií.

<sup>10</sup> Poznámka autora: kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní, napr. za zdaňovacie obdobie roka 2014 si daňovník môže započítať na tú časť daňovej povinnosti, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie v zdaňovacích obdobiach rokov 2015 až 2017.

<sup>11</sup> FILO, M. Daňová licencia právnickej osoby. *SOCIETAS ET IURISPRUDENTIA*, 2016, ročník IV., číslo 2, s. 98.. ISSN 1339-5467.

Ústavný súd SR svojím rozhodnutím reagoval na návrh skupiny 35 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky (ďalej len „skupina poslancov“ alebo „navrhovatelia“) na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) Ústavy SR. V tomto návrhu skupina poslancov namietla nesúlady § 46 b a § 52za ods. 8 a 9 zákona o dani z príjmov v znení zákona č. 463/2013 Z. z., a to s čl. 35 ods. 1 v spojitosti s čl. 13 ods. 3 a 4 a čl. 55 ods. 2 Ústavy SR, ako aj s čl. 26 ods. 1 v spojitosti s čl. Listiny základných práv a slobôd, ktoré upravujú obdobné základné práva. Z návrhu navrhovateľov vyplýva, že nesúhlasia s novozavedenou daňovou licenciou pre právnické osoby a žiadajú ju vyhlásiť za nesúladnú s vyššie uvedenými článkami Ústavy SR a Listiny. Najskôr navrhovatelia namietli ústavnosť priebehu legislatívneho procesu pri schvaľovaní daňových licencií, keďže daňová licencia sa stala súčasťou vládneho návrhu zákona až v druhom čítaní v Národnej rade a to na základe schválenie príslušných bodov spoločnej správy výborov. Pôvodný návrh zákona právnu úpravu daňových licencií neobsahoval, a teda nebola ani predmetom predchádzajúceho pripomienkového konania. V návrhu navrhovatelia ďalej namietajú porušenie princípu rovnosti a proporcionality v nadväznosti na právo podnikat' a ochranu hospodárskej súťaže. Pri teste proporcionality navrhovatelia dospeli k záveru, že samotné daňové licencie neriešia elimináciu daňových únikov, ale zasahujú všetky právnické osoby a nielen tie, ktorých úmyslom je vyhnúť sa plateniu daní. Ďalej navrhovatelia poukazujú na to, že novozavedená daňová licencia predstavuje skôr správny poplatok ako daň, ktorý musia vybrané právnické osoby platiť, ak vykážu nulovú daňovú povinnosť príp. vykážu daňovú stratu. Zároveň navrhovatelia upriamujú pozornosť na nerovnosť, ktorá vznikla v prípade subjektov povinných platiť daňovú licenciu, keďže sa táto povinnosť netýka fyzických osôb- podnikateľov, ale len právnických osôb. Podľa navrhovateľov právna úprava daňovej licencie predstavuje takú úpravu, ktorou dochádza u podnikateľov- právnických osôb k obmedzeniu ich základného práva, a to práva podnikat', ktoré je garantované čl. 35 ods. 1 Ústavy SR. Právo podnikat', tak ako je zakotvené v Ústave SR sa totiž priznáva každej osobe a je ústavnou zárukou slobody výkonu hospodárskej činnosti. Napriek tomu, že rovnosť obsahu a ochrany práva podnikat' nie je absolútna, vzniknutá nerovnosť môže byť ústavne akceptovateľná len vtedy ak sleduje legitímny

cieľ a zároveň ak existuje medzi legitímnym cieľom a prostriedkami na jeho dosiahnutie vzťah proporcionality. Podľa navrhovateľov takáto právna konštrukcia daňovej licencie obmedzuje hospodársku súťaž chránenú čl. 55 ods. 2 Ústavy SR ako aj čl. 13 ods. 3 Ústavy SR.

Vyššie uvedený návrh Ústavný súd SR prijal uznesením pod sp. zn. PL. ÚS 14/2014-17 zo dňa 04. 06. 2014 na ďalšie konanie, keďže na základe predbežného prerokovania dospel k záveru, že predložený návrh spĺňa všetky predpísané predpoklady na jeho prijatie.<sup>12</sup>

O návrhu skupiny 35 poslancov NR SR rozhodol Ústavný súd nálezom sp. zn. PL. ÚS 14/2014-72 zo dňa 04. 11. 2015, ktorým rozhodol, že predmetnému návrhu skupiny poslancov **nevyhovuje**.<sup>13</sup>

Podľa názoru Ústavného súdu SR: „*Daňové licencie nepredstavujú opatrenie, ktoré je očividne iracionálne, svojvoľné alebo z hľadiska stanoveného rozpätia konfiškačné, či neprimerane škrtiace.*“

S námietkou navrhovateľov sa, ktorá sa týka namietaného porušenie Ústavy SR v priebehu legislatívneho procesu, sa ústavný súd vyporiadal nasledovne: „*Národná rada SR nie je viazaná legislatívnym zámerom vlády ani legislatívnym zámerom ministerstiev, či ústredných orgánov štátnej správy. Po predložení návrhu národnej rady vláda ani nepotrebuje súhlas ministerstva, ústredného orgánu štátnej správy, územnej samosprávy ani kohokoľvek iného na prijatie návrhu zákona, ani na jeho úpravu v legislatívnom procese, ktorý sa začne podaním návrhu zákona do národnej rady. Výbor národnej rady je subjektom, ktorému Ústava SR výslovne priznáva právo podať návrh zákona. Výbor národnej rady samou skutočnosťou, že navrhne doplnenie návrhu zákona, sa nemôže dopustiť hrubého a svojvoľného nerespektovania pravidiel zákonodarného procesu, ako to tvrdia navrhovatelia.*“ Práve naopak, ak by v rámci legislatívneho procesu došlo k obmedzujúcemu zásadu do práva zákonodarnej iniciatívy výboru národnej rady, išlo by o neústavný zásah smerujúci proti pravidlám demokratickej formy vlády, a tým aj k takému porušeniu ústavnosti, akým je porušenie materiálneho jadra Ústavy SR. V uvedenej veci Ústavný súd SR ďalej uviedol: „*Nemožno preskúmať rozpor napadnutého zákona s ústavou iba z dôvodu, že národná rada určitým spôsobom porušila zákon o rokovacom poriadku,*

<sup>12</sup> Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 4. 6. 2014 sp. zn. PL. ÚS 14/2014-17.

<sup>13</sup> Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 4. 11. 2015 sp. zn. PL. ÚS 14/2014-72.



*resp. že nepostupovala striktné podľa jeho ustanovení upravujúcich prerokovanie návrhov zákonov, ak sa netvrdí a nepreukáže taký chybný postup a úkony v legislatívnom procese, ktoré sú napadnuteľné samy osebe, bez ohľadu na vecný obsah napadnutého zákona.“*

Ústavný súd SR má za to, že daňové licencie predstavujú inštitút spôsobilý prispieť k ochrane hospodárskej súťaže a zároveň konštatuje, že spomínaný inštitút by bo protiústavný vtedy, ak by obmedzoval hospodársku súťaž, a nie za predpokladu, že zásadne neprispieje k jej zvýšeniu. Následne sa Ústavný súd SR zaoberal účelom daňových licencií, ktorým je „reakcia zákonodarcu na všeobecne známou skutočnosť, ktorou je, že časť podnikateľských subjektov sa pri platení daní správa účelovo, neplatí dane vo výške ustanovenej daňovými zákonmi, ale namiesto toho dane kráti, resp. neplatí vôbec.“ Daňové licencie majú slúžiť na zníženie počtu a výšky jednotlivých daňových únikov práve tým, že podnikateľov- právnické osoby zaväzujú k zaplateniu minimálnej dane v zákonom ustanovenej výške. A teda Ústavný súd SR nemá o účele prijatia právnej úpravy, ktorou bola zavedená daňová licencia, žiadne pochybnosti.

Ústavný súd SR je toho názoru, že daňová licencia má charakter minimálnej dane pričom poukazuje na to, že takáto minimálna daň avšak v iných formách sa uplatňuje v krajinách akou je napríklad Rakúsko, Francúzsko, Belgicko, či Kanada.

Ústavný súd SR poukazuje na celý rad opatrení, ktoré uľahčujú prípadne zmierňujú negatívny dopad daňových licencií na daňovníkov- právnické osoby pri vykonávaní ich podnikateľskej činnosti. Má na mysli napríklad novovzniknutého daňovníka, ktorý daňovú licenciu neplatí za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikol. Prípadne možnosť daňovníka odpočítať zaplatený kladný rozdiel medzi zaplatenou daňovou licenciou a daňou vypočítaniu v daňovom priznaní od daňovej povinnosti najviac v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, nasledujúcich po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová licencia zaplatená. V tejto súvislosti Ústavný súd SR konštatuje, že takýto zápočet predstavuje primerané ochranné opatrenie pre poctivých podnikateľov, aby dvakrát neplatili obsahovo totožnú daň.

Čo sa týka navrhovateľmi namietanej nerovnosti, ktorá sa týka osôb povinných platiť daňovú licenciu, ktorými sú len právnické osoby Ústavný súd SR uvádza, že rozdiel medzi právnickými osobami a fyzickými osobami, je daný skutkovo. Podľa neho najväčšiu skupinu podnikateľov- fyzických

osôb tvoria živnostníci, ktorí sú výrazne ekonomicky zraniteľnejší ako podnikatelia- právnické osoby. A práve z tohto dôvodu nie je takáto rozdielna právna úprava svojvoľná ani neodôvodnená, a preto ani nemôže mať povahu diskriminačného rozlíšenia.

V poslednej fáze svojho nálezu Ústavný súd SR dospel k záveru, že „ústavné záruky základného práva podnikat' zat'azujúce štát sú vymedzené účelom ústavnej ochrany. Účelom ústavou chráneného podnikania nie je sústavné dosahovanie straty a v dôsledku toho aj sústavné vykazovanie straty resp. nulovej daňovej povinnosti.“ Podľa Ústavného súdu SR daňové licencie predstavujú zásah do práva podnikat', avšak taký, pri ktorom je rešpektovaný princíp legality. Ide o zásah, ktorý sleduje legitímny cieľ s racionálnym základom, ktorý pre podnikateľov nepredstavuje zjavne neprimeranú záťaž. Zavedenie daňových licencií do právneho poriadku Slovenskej republiky nie je opatrením, ktoré by nebolo zlučiteľné so základným právom podnikat' priznaným čl. 35 ods. 1 v spojitosti s ods. 2 a čl. 51 ods. 1 Ústavy SR.<sup>14</sup>

#### 4 Záver

Rok 2017 je v poradí štvrtým rokom, v ktorom sa v Slovenskej republike uplatňuje inštitút daňovej licencie. Vláda SR sa v Programovom vyhlásení zaviazala s účinnosťou od 1. 01. 2018 zrušiť daňovú licenciu. Drvivá väčšina odbornej verejnosti považuje však takéto odkladanie zrušenia daňovej licencie za nesprávne, práve kvôli jej negatívnym dopadom na podnikateľské prostredie. Výpadok príjmov, ktoré spôsobí zrušenie daňových licencií možno nahradiť nečakane vysokým daňovými príjmami, ktoré pritekli do štátneho rozpočtu v posledných dvoch rokoch. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že daňová licencia alebo neoficiálne „daň zo straty“ je inštitútom, ktorým sa štát snaží neefektívne bojovať proti daňovým únikom, hlavne na úkor začínajúcich a mladých podnikateľov. Prijatím predmetnej úpravy chcel zákonodarca eliminovať úniky na daniach, a tým zabezpečiť stály príjem do štátneho rozpočtu. Poslaním daňovej licencie bolo vyčistiť podnikateľské prostredie od spiacich právnických osôb, ktoré nevykazujú

<sup>14</sup> Pozri k tomu: STRAKOVÁ, I. Daňová licencia v kontexte rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky. In: *Teória a prax verejnej správy: recenzovaný zborník príspevkov z vedeckej konferencie doktorandov: 17. 2. 2016, Košice*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 157–166. ISBN 978-80-8152-412-7.

kladné hospodárske výsledky a zároveň znížiť administratívnu zaťaženosť správy daní. Zámer zákonodarcu vyčistiť inštitútom daňovej licencie podnikateľské prostredie od neziskových právnických osôb, sa z väčšej časti podarilo naplniť, avšak tomuto zámeru chýba hlbší zmysel. Spiace právnické osoby spôsobujú štátu nepatrné náklady. To, že právnická osoba v súčasnosti nevykazuje žiadnu ekonomickú činnosť neznamená, že takýto stav je definitívny, a že v budúcnosti nerozbehne podnikateľskú činnosť, z ktorej bude dosahovať zisk. Daňová licencia dopomohla k zániku veľkého počtu právnických osôb. Šlo najmä o začínajúce právnické osoby, ktoré síce daňovú licenciu za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikli neplatia, avšak komu stačí na vybudovanie stabilnej a prosperujúcej právnickej osoby jeden rok? Viacerí odborníci zaoberajúci sa finančným vzdelaním tvrdia, že podnikateľ potrebuje na svoje etablovanie v podnikateľskom prostredí aspoň 5 rokov. Päť rokov námahy a driny, ktoré nakoniec vedú k dosahovaniu zisku.

Ďalší problém, ktorý sprevádza daňovú licenciu spočíva v tom, že daňová licencia nerozlišuje medzi právnickými osobami, ktoré sú v strate objektívne, a ktoré len využívajú všetky legálne spôsoby vyplývajúce z účinnej právnej úpravy na to, aby si optimalizovali svoju daňovú povinnosť, a tými právnickými osobami, ktoré si špekulatívnym spôsobom navyšujú svoje daňové výdavky, príp. nepriznávajú príjmy, aby im povinnosť zaplatiť daň nevznikla. Ako už z názvu ustanovení ZDP vyplýva ide o daňovú licenciu právnických osôb. Táto minimálna daň plošne zasahuje všetky právnické osoby (s výnimkou tých, ktoré sú vymedzené v zákone), pričom podnikateľov-fyzické osoby nezat'azuje. Takáto právna úprava nie je podľa môjho názoru práve najvhodnejšia. Každý, kto sa rozhodne pre realizáciu práva podnikat', má ešte pred jeho začatím právo slobodne sa rozhodnúť v akej právnej forme bude túto činnosť vykonávať a aké konzekvencie z tej- ktorej právnej formy pre neho vyplývajú. Ak sa niekto rozhodne podnikat' ako živnostník, znamená, že takáto právna forma podnikania mu vyhovuje a súhlasí so všetkými podmienkami a povinnosťami stanovenými pre ňu právnymi normami. Názor Ústavného súdu, že rozdiel medzi podnikateľmi- právnickými osobami sa a podnikateľmi- fyzickými osobami, je daný skutkovo, a že podnikatelia-fyzické osoby sú výrazne ekonomicky zraniteľnejší ako podnikatelia-právnické osoby, a z toho dôvodu nejde obmedzujúcu úpravu, podľa môjho názoru

neobstojí a opatrenie v podobe daňových licencií je opatrením, ktoré obmedzuje pomerne veľkú časť účastníkov podnikateľského prostredia. Uložiť povinnosť každému podnikateľovi- právnickej osobe platiť minimálnu daň, je podobné ako zatvoriť každého občana na minimálny čas do ústavu na výkon trestu odňatia slobody, pretože sa nedarí usvedčiť všetkých zlodějov. Na záver už len vyvstáva zhodnotiť, či daňová licencia bola nevyhnutným opatrením vlády SR v boji proti daňovým únikom, a či predsa len neexistujú efektívnejšie a účinnejšie spôsoby, ktorými možno želaný stav dosiahnuť.

## Literature

- BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 750. ISBN 978-80-562-0091-9.
- FILO, M. Daňová licencia právnickej osoby. *SOCIETAS ET IURISPRUDENTIA*, 2016, ročník IV., číslo 2, s. 89–110. ISSN 1339-5467.
- STRAKOVÁ, I. Daňová licencia v kontexte rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky. In: *Teória a prax verejnej správy: recenzovaný zborník príspevkov z vedeckej konferencie doktorandov: 17. 2. 2016, Košice*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 157–166. ISBN 978-80-8152-412-7
- VERNARSKÝ, M. *Daňová licencia v Slovenskom právnom poriadku*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky = Tax Law vs. Tax Frauds and Tax Evasion: nekonferenčný zborník vedeckých prác. II. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. 2015, str. 333 – 343. ISBN 978-80-8152-304-5
- Metodický pokyn k daňovej licencií právnickej osoby podľa § 46 b zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. [online]. [citované 2017. 01. 10]. Dostupné na internete: <[https://www.financna-sprava.sk/\\_img/pfsetdit/dokumenty\\_pfs/profesionalna\\_zona/dane/metodicke\\_pokyny/priame\\_dane/2015.02.20\\_mp\\_danova\\_licencia.pdf](https://www.financna-sprava.sk/_img/pfsetdit/dokumenty_pfs/profesionalna_zona/dane/metodicke_pokyny/priame_dane/2015.02.20_mp_danova_licencia.pdf)>.
- Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 4. 11. 2015 sp. zn. PL. ÚS 14/2014-72.
- Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 4. 6. 2014 sp. zn. PL ÚS 14/2014-17.

## Contact – e-mail

*andrea.stachurova@student.upjs.sk*

# Evidence tržeb - ohlédnutí pár měsíců po účinnosti zákona

*Ivana Steblíková*

Masarykova Univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

Príspevek sa venuje evidenci tržeb pohľadom zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Hlavným záměrom novej právnej úpravy je poskytnout správní daně relevantní údaje o hotovostních transakcích, tak aby docházelo co nejméně ke zkreslování údajů týkajících se daňové povinnosti daňových subjektů.

## **Keywords in original language**

Evidence tržeb; účtenky; poplatník.

## **Abstract**

The paper deals with the registration of sales according to the Act. No 112/2016 Coll., on Registration of Sales. The main aim of the new legislation is to provide the tax authority the relevant data on cash transactions for the purpose to minimize the data distortion concerning the tax obligations of taxpayers.

## **Keywords**

Registration of Sales; Receipt; Taxpayer.

## **1 Úvod**

Není to tak dlouho ode dne, kdy nabyl účinnosti zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, (dále jen „**zákon o evidenci tržeb**“), který ode dne 1. 12. 2016 stanovil první skupině služeb, tj. v oblasti ubytování a dále stravování a pohostinství uvedených v klasifikaci NACE pod kódy 55 a 56, povinnost evidovat tržby způsobem podle zákona.

Současně se zákonem o evidenci tržeb nabyt platnosti i zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci

tržeb. Hlavním cílem právní úpravy evidence tržeb je zajistit lepší správu daní na základě informací získaných dle evidence tržeb. Zákon o evidenci tržeb nepřináší žádnou novou povinnost, ale nový způsob, jak správce daně získá informace od daňových subjektů online, ihned po provedení platby, zatímco nyní získává informace ex post (např. po provedení daňové kontroly). Z oficiálních informací daňové správy vyplývá, že nevykázané příjmy podle Českého statistického úřadu dosahují částky 170 mld. Kč ročně, což představuje dvojnásobek schodku státního rozpočtu.<sup>1</sup> Evidence tržeb by tedy měla vést k výraznému snížení nevykázaných příjmů.

## 2 Právní úpravy evidence a vydávání dokladů

Zákon o evidenci tržeb rozhodně není prvním zákonem upravujícím evidenční povinnost daňových subjektů. Úvodem je nutné zmínit zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „**zákon o účetnictví**“), který představuje jednu z nejdůležitějších forem evidence. Předmětem účetnictví je písemné zaznamenávání stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, rovněž tak jako závazků včetně dluhů a jiných pasív. Dále jsou zaznamenávány náklady a výnosy a výsledky hospodaření. „*Ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účtují účetní jednotky podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Podle § 6 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, účetními doklady a zaznamenávat je na základě průkazných účetních záznamů v účetních knihách za podmínek stanovených zákonem o účetnictví.*“<sup>2</sup>

Dále v § 97 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „**daňový řád**“), je zakotvena záznamní povinnost daňového subjektu. Tato povinnost se týká daňových subjektů, které při své podnikatelské činnosti přijímají platby v hotovosti, a jde zejména o podnikatele v oblasti hostinství či maloobchodního prodeje. Záznamní povinnost tedy slouží správci daně ke zjištění, zda účetnictví daňového subjektu odpovídá i faktickému stavu.<sup>3</sup> Daňový řád tedy

<sup>1</sup> Oficiální portál finanční správy. Etržby (EET). Dostupný z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

<sup>2</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb.

<sup>3</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 386.

stanovuje povinnost vést evidenci tržeb v případě, že tuto povinnost daňový subjekt nemá na základě jiného zákona. Kromě této povinnosti ex lege může správce daně rozhodnout, že za účelem správného zjištění a stanovení daně, je daňový subjekt povinen vést zvláštní záznamy.<sup>4</sup>

Dalo by se říci, že předchůdcem zákona o evidenci tržeb byl již zrušený zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů (zákon o registračních pokladnách). Tento zákon upravoval evidenci plateb vedených fyzickými a právnickými osobami při provozování hostinství či maloobchodu na základě živnostenského oprávnění; zákon těmto provozovatelům ukládal povinnost evidovat činnosti na základě živnostenského oprávnění, a dále evidovat příjem a výdej jednotlivých plateb ve formě bankovek a mincí nebo prostřednictvím elektronického platebního prostředku, cenin nebo šeku.

S evidencí tržeb samozřejmě souvisí i vydávání dokladů zákazníkům či spotřebitelům. Doklad, který může na svoji žádost získat spotřebitel je upraven v zákoně č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, který ve svém § 16 odst. 1 stanovuje, že prodávající je na žádost spotřebitele povinen vydat doklad o zakoupení výrobku nebo o poskytnutí služby s uvedením data prodeje výrobku nebo poskytnutí služby. Současně tento doklad musí obsahovat o jaký výrobek nebo o jakou službu se jedná a za jakou cenu byl výrobek prodán nebo služba poskytnuta, spolu s identifikačními údaji prodávajícího, tj. jméno a příjmení či název nebo obchodní firmu, případně název prodávajícího a jeho identifikační číslo osoby. Mimo již zmíněný zákon o ochraně spotřebitele je vydávání dokladů upraveno zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, který v § 31 odst. 14 rovněž stanovuje povinnost vydat na žádost zákazníka doklady o prodeji zboží či služby, přičemž doklad musí obsahovat řádné označení podnikatele, datum prodeje zboží nebo poskytnutí služby, druh zboží nebo služby a jejich cenu. Povinnosti vyplývající z obou těchto zákonů, rovněž tak jako ze zákona o evidenci tržeb mohou být splněny vydáním jednoho dokladu splňujícího všechny zákonné požadavky.

---

<sup>4</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb.

### 3 Evidence tržeb

Inspirací pro systém evidence tržeb byl chorvatský systém, jelikož „*tento systém evidence tržeb v maximální možné míře preferuje kritérium jednoduchosti a nízké nákladovosti na straně povinných subjektů při zajištění spolehlivého a plnobodného plnění předpokládané funkce.*“<sup>5</sup> Z důvodové zprávy k zákonu o evidenci tržeb vyplývá, že záměrem Ministerstva financí není zavádění registračních pokladen s fiskální pamětí, ale obchodník si sám může zvolit prostřednictvím jakého zařízení bude provádět evidenci tržeb (tímto zařízením může být pokladna, pokladní systém, tablet či jakékoli jiné zařízení napojené na tiskárnu a internet bez ohledu na hardware či software, neboť ty také záleží na rozhodnutí obchodníka). Jediným požadavkem na toto zařízení je, že musí prostřednictvím internetu odeslat zákonné informace finanční správě a vytisknout účtenku včetně povinných údajů dle § 20 zákona o evidenci tržeb, tj. fiskální identifikační kód, daňové identifikační číslo poplatníka, 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, údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

Evidence tržeb, tak jak je upravena zákonem o evidenci tržeb je v rozporu s principem autoaplikace, na kterém je postaveno daňové právo. Zásada autoaplikace znamená, že daňový subjekt sám na sebe aplikuje daňové normy v daňovém přiznání, tj. vypočte si základ daně, určí příslušnou sazbu daně a uplatní korekční prvky. Následně správce daně daně vyměří, pokud se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené, tak ji správce daně daňovému subjektu neoznamuje, tj. vyměří ji konkludentně. Ve většině případů ani nedojde k žádnému kontaktu mezi správcem daně s daňovým subjektem. V zásadě autoaplikace se promítá velká důvěra státu v daňové subjekty, které samy určují a vypočítávají daň. Dle Boháče<sup>6</sup> platí, že: „*čím více je tato důvěra zklamávána, tím více stát přistupuje ke kontrolám a byrokratickým opatřením, které*

<sup>5</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb.

<sup>6</sup> Viz rozhovor s doc. JUDr. Radím Boháčem, Ph.D. (\*1979). Dostupný z: [https://www.nkcr.cz/casopis-ad-notam/detail/39\\_301-danove-pravo-je-postaveno-na-principu-autoaplikace-a-na-duvere-statu-v-danove-subjekty-ze-si-dan-samy-spravne-vypocitaji-priznaji-ji-a-zaplati](https://www.nkcr.cz/casopis-ad-notam/detail/39_301-danove-pravo-je-postaveno-na-principu-autoaplikace-a-na-duvere-statu-v-danove-subjekty-ze-si-dan-samy-spravne-vypocitaji-priznaji-ji-a-zaplati)



*mají za cíl omezit daňové úniky. Jinými slovy, pokud by všichni přiznávali a platili daně, jak mají, tak by stát patrně nezávázal kontrolní hlášení, evidenci tržeb a další nástroje pro boj s daňovými úniky“.*

## 4 Fungování evidence tržeb

Obecně lze říci, že systém funguje tak, že poplatník daně z příjmů, tj. podnikatel, odešle datovou zprávu o uskutečnění evidované tržby správci daně. Následně systém správce daně vygeneruje unikátní kód, který odešle zpět obchodníkovi jako potvrzení o přijetí tržby k evidenci. Tento kód podnikatel vytiskne na účtenku a předá ji zákazníkovi, který si může ověřit, že tržba byla skutečně evidována v systému správce daně.

### 4.1 Subjekt evidence tržeb

Subjektem evidence tržeb je dle § 3 odst. 1 zákona o evidenci tržeb poplatník daně z příjmů fyzických a právnických osob. Poplatník daně z příjmů fyzických osob je definován v § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a může jím být pouze fyzická osoba. Kdo je poplatník daně z příjmů právnických osob, je pak vymezeno v § 17 zákona o daních z příjmů.<sup>7</sup> „Jednání při evidenci tržeb u těch poplatníků, kteří nejsou právnickou osobou, se řídí stejnými principy jako u daní z příjmů či jiných daní, které za poplatníka označují jinou jednotku než je osoba, tj. především se tedy uplatní ustanovení § 24 odst. 6 daňového řádu.“<sup>8</sup> V zákoně o evidenci tržeb je pak vždy pro poplatníky daně z příjmů fyzických i právnických osob používán pouze pojem poplatník, protože ust. § 3 odst. 1 jej definuje dostatečně jasně.

### 4.2 Předmět evidence tržeb

Dle § 3 odst. 2 zákona o evidenci daní jsou předmětem evidence evidované tržby poplatníka, tj. takové platby, které splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem dle § 4 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. „V dalším odstavci jsou pak řešeny různé druhy elektronických peněženek, čipových karet a obdobných institutů, v rámci kterých dochází nejdříve k jejich

<sup>7</sup> Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k aplikaci zákona o evidenci tržeb. Dostupný z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb\\_v1.0.pdf](http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf)

<sup>8</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb.

*„nabití“ a následně k čerpání kreditu, který byl takto nabit. Záměrem je, aby evidenci tržeb podléhaly obě tyto transakce.“<sup>9</sup>*

Obecně lze konstatovat, že evidenci daní z příjmů podléhají u poplatníků příjmy z podnikání. Při definici podnikání je možné vyjít z definice podnikatele uvedené v § 420 občanského zákoníku, tj. *„Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.“*

K tomu aby byla transakce považovaná za evidovanou tržbu, musí splňovat oba znaky kumulativně, tj. i formální znaky uvedené v § 5 zákona o evidenci tržeb a i materiální znak, kterým je rozhodný příjem dle § 6 zákona o evidenci tržeb.

Formální náležitosti pro evidovanou tržbu jsou následující:

- platba je uskutečněna v hotovosti;
- bezhotovostním převodem, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat;
- šekem;
- směnkou;
- v jiných formách, které mají charakter obdobný formám uvedeným výše nebo
- započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým ze způsobů uvedených výše.

Rozhodným příjmem je tedy příjem ze (samostatné) činnosti, která je podnikáním s výjimkou příjmu, který není předmětem příjmu, který je ojedinelý nebo podléhá srážkové dani. U poplatníka daně z příjmu právnických osob je ještě jedna výjimka a to, že rozhodným příjmem není příjem z podnikání, který podléhá dani ze samostatného základu daně. *„Vyloučení příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů podle písm. a) bodu 1 a písm. b) bodu 1 reflektuje ustanovení § 3, resp. § 18 zákona o daních z příjmů (tj. nemělo by smysl evidovat tržby, které dle zákona o daních z příjmů nejsou předmětem daně). Cílem tohoto ustanovení je vyloučit z evidence takové transakce, které jsou vyloučeny z předmětu daně z příjmů.“<sup>10</sup>*

<sup>9</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb.

<sup>10</sup> Ibid.

Ust. § 12 odst. 1 zákona o evidenci tržeb zužuje předmět evidence tržeb. Toto ustanovení obsahuje výčet vyloučených tržeb z evidence. Jedná se o tržby státu, územních samosprávných celků, příspěvkových organizací států, České národní banky či tržby držitele poštovní licence. V dalším odstavci je uvedena další skupina tržeb, které nejsou evidovanou tržbou, a to např. tržby bank, spořitelního a úvěrového družstva, pojišťovny, zajišťovny, penzijní společnosti a fondu či příjmy z podnikání v energetických odvětvích na základě licence. Třetí odstavec pak obsahuje tržby vyňaté z evidence tržeb na základě jiných důvodů, než jsou uvedeny v odstavci 1 a 2. Důvodem pro vynětí jsou okolnosti spočívající v samotném uskutečnění platby; jde např. ze vztahu souvisejícího s pracovněprávním nebo obdobným vztahem; ze stravování a ubytování žákům a studentům poskytovaného školou, vysokou školou nebo školským zařízením; z jízdného nebo související platby hrazených v dopravních prostředcích při pravidelné hromadné přepravě osob; na palubě letadel; z osobní železniční přepravy; z prodeje zboží či služeb prostřednictvím prodejního automatu nebo z provozování veřejných toalet atd.

### 4.3 Povinnosti poplatníka

#### 4.3.1 Žádost o autentizační údaje

Dle § 13 zákona o evidenci tržeb je poplatník povinen před přijetím první evidované tržby požádat o autentizaci, tj. potvrzení totožnosti poplatníka a získání certifikátu. Autentizační údaje jsou údaje, které slouží k přihlášení na portál správce daně a umožní mu správu certifikátu pro evidenci tržeb, příp. provádění storna a oprav.

#### 4.3.2 Přidělení a používání autentizačních údajů

Pokud poplatník řádným způsobem požádal o autentizační údaje, správce daně by mu je měl přidělit bez zbytečného odkladu. „*V případě, že je žádost podána oprávněnou osobou, datová schránka je zpřístupněna a nenastaly jiné technické problémy, měl by poplatník autentizační údaje obdržet v řádu jednotek dní (cca 3 dny).*“<sup>11</sup> Z důvodové zprávy dále vyplývá, že v případě kdy autorizační údaje nebudou uděleny do týdne, tak by bylo vhodné kontaktovat místně příslušného správce daně a zjistit důvod jejich nepřidělení. V tuto chvíli

<sup>11</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb.

je však zřejmé, že systém funguje bez větších problémů, a proto není nutné se tímto více zabývat. V případě, že poplatník o tyto údaje požádal ústně do protokolu, správce daně by mu je měl přidělit v rámci tohoto jednání.

#### 4.3.3 Ochrana autentizačních údajů a certifikátu pro evidenci tržeb

V § 16 zákona o evidenci tržeb je stanovena povinnost poplatníka chránit autentizační údaje, tak aby nemohlo dojít k jejich zneužití. Poplatník je tedy odpovědný zejména za negativní následky způsobené jemu nebo jiným osobám nakládáním s údaji v rozporu s povinností ochrany těchto údajů a za nedodržení této povinnosti mu hrozí pokuta až do výše 50 000 Kč.

#### 4.3.4 Povinnost oznámení provozoven

Z § 17 zákona o evidenci tržeb vyplývá povinnost poplatníka oznámit správci daně údaje o provozovnách, v nichž přijímá evidované tržby. Dle tohoto ustanovení se údaji o provozovnách rozumí také údaje o internetových stránkách, na kterých jsou nabízeny zboží nebo služby. Poplatník je povinen hlásit také veškeré změny údajů o provozovnách. „*V uvedené souvislosti je nutné poznamenat, že v návaznosti na chápání pojmu „provozovna“ převzaté občanským zákoníkem, např. v ustanovení § 2923, je obsah tohoto pojmu pro účely zákona o evidenci tržeb chápán funkčně jako místo, kde dochází ke určité činnosti, přičemž toto pojetí vychází z respektování uvedeného výkladu v širokém spektru ustanovení nového soukromého práva po 1. lednu 2014. Pojem „provozovna“ se tak mj. vztahuje rovněž na mobilní prostory či zařízení.*“<sup>12</sup>

#### 4.3.5 Evidenční povinnost

V § 18 odst. 1 zákona o evidenci tržeb je stanovena základní povinnost poplatníka, a to nejpozději při uskutečnění evidované tržby odeslat správci daně datovou zprávou údaje o evidované tržbě a vystavit účtenku zákazníkovi. Do české právní úpravy nebyla dána povinnost převzít účtenku, která je stanovena ve výchozí chorvatské právní úpravě.

Zákazník má možnost ověřit si pravost vydané účtenky u správce daně na portále: [https://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr\\_pub/eet/eet\\_sluzby.faces](https://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/eet/eet_sluzby.faces), avšak je potřeba zadat DIČ poplatníka, datum a čas přijetí tržby, částku a kód FIK (tj. fiskální identifikační kód) nebo BKP (tj. bezpečnostní kód poplatníka). V případě, že účtenka není nalezena, má zákazník možnost

<sup>12</sup> Ibid.

vyplnit doplňující údaje (sídlo provozovny a typ služby) a odeslat údaje finanční správě k prověření.

Poplatník je povinen zaslat správci daně tyto údaje: daňové identifikační číslo poplatníka, označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna, označení pokladniho zařízení, na kterém je tržba evidována, pořadové číslo účtenky, datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve, celková částka tržby, bezpečnostní kód poplatníka, podpisový kód poplatníka a údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

Vzhledem k tomu, že se jedná o elektronickou evidenci tržeb, zákon upravuje časový úsek, v jakém by měl systém reagovat na přijaté evidované údaje a jak rychle by měl poplatníkovi odeslat fiskální identifikační kód. Tato minimální doba odezvy je zákonem stanovena v délce 2 s. Pokud dojde k překročení mezní doby, jak už z důvodu na straně správce daně nebo poplatníka, např. z důvodu technické závady, výpadku připojení či zhoršení úrovně přenosu atd., tak poplatník samozřejmě nemá povinnost uvést na účtence fiskální identifikační kód a je povinen údaje o evidované tržbě odeslat správci daně datovou zprávou bezodkladně po pominutí příčiny, avšak nejpozději do 48 hodin od uskutečnění evidované tržby.

#### 4.3.6 Informační povinnosti

Poplatník, tj. podnikatel je povinen mít v místě, kde se uskutečňují evidované tržby vyvěšeno informační sdělení že: „Podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen vystavit kupujícímu účtenku. Zároveň je povinen zaevidovat přijatou tržbu u správce daně online; v případě technického výpadku pak nejpozději do 48 hodin.“ Přitom toto sdělení musí být dostatečně viditelné a čitelné. „Čitelností „se rozumí, že význam textu bude z hlediska průměrného čtenáře dostatečně identifikovatelný. Není proto přípustné narušovat integritu textu, např. dělením nápisu barevností nebo fontem, které snižují čitelnost sdělení, nebo jinými prvky, které jsou způsobily zastržit celkový význam, např. neúměrně malou velikostí textu. „Viditelným místem“ se rozumí místo, které objektivně zajišťuje dostatečný výhled na informační oznámení.“<sup>13</sup>

#### 4.4 Účtenková loterie

V § 35 zákona o evidenci tržeb je upravena účtenková loterie, což je hra pořádaná Českou republikou, resp. Ministerstvem financí hrazená z peněz

<sup>13</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb.

ze státního rozpočtu. Jedinou podmínkou účasti v této „české hře“ je zaslání účtenky (resp. údajů z účtenky) správci daně. Tato loterie by měla sloužit jako motivace pro širokou veřejnost, aby vyžadovala účtenky. Loterie bude spočívat v tom, že zasláné účtenky budou slosovateľné o věcné či peněžní ceny. Dle důvodové zprávy k zákonu o evidenci tržeb je „účelem této úpravy je umožnit veřejnosti zkontrolovat pravost účtenek vydávaných povinnými subjekty, což zároveň zpětně poskytne co největší množství účtenek od co nejširšího vzorku povinných subjektů správci evidence a správci daně pro další *analytickou práci a cílené zaměření kontrol*.“

Na účtenkovou loterii se nepoužije zákon o provozování hazardních her tzn., k jejímu provozování není nutné povolení k provozování loterie a tedy ani nemusí být dodržena dostatečná vzdálenost od škol, protože touto loterií není ohrožen mravní vývoj mládeže atd. Účtenková loterie se obecně řídí ustanoveními zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a to § 2883, jež upravuje sázky, hra a loterie provozované státem.

Co se týče zajištění účtenkové loterie, tak Ministerstvo financí vyhlásilo veřejnou zakázku na Komplexní zajištění provozu účtenkové loterie se lhůtou podání nabídek do 10. 1. 2017, tedy v tuto chvíli není zadávací řízení ukončeno, pouze dle neformálních informací<sup>14</sup> byla podána jediná nabídka, a to společností Sazka. Z návrhu smlouvy na veřejnou zakázku je zřejmé, že Ministerstvo financí plánuje spustit účtenkovou loterii v létě 2017, protože ve smlouvě je stanoveno, že dodavatel začne plnění poskytovat do 180 kalendářních dnů ode dne podpisu smlouvy.

## 5 Správní delikty podle zákona o evidenci tržeb

Zákon o evidenci tržeb rozlišuje delikty spáchané fyzickou a právnickou osobou. Správní delikty podle zákona o evidenci tržeb projednává finanční nebo celní úřad podle toho, který orgán provádí nebo provedl prověřování plnění povinností

Fyzická osoba se dopustí přestupku (právníká osoba správního deliktu) tím, že závažným způsobem ztíží nebo zmaří evidenci tržeb, za co jí může být

<sup>14</sup> Miliony za účtenku. Do tendru na loterii EET se přihlásila jen Sazka. *Idnes.cz*. Dostupný z: [http://ekonomika.idnes.cz/euro-cz-do-tendru-na-uctenkovou-loterii-se-prihlasila-sazka-pqj-/ekonomika.aspx?c=A170112\\_165508\\_ekonomika\\_rts](http://ekonomika.idnes.cz/euro-cz-do-tendru-na-uctenkovou-loterii-se-prihlasila-sazka-pqj-/ekonomika.aspx?c=A170112_165508_ekonomika_rts)

uložena pokuta do 500 000 Kč (u fyzické osoby musí být navíc toto zmaření úmyslné). Právnická osoba nebo podnikatel se dopustí správního deliktu tím, že jako osoba evidující platby poruší povinnost zaslat zprávu o evidované tržbě, nevystaví účtenku, neumístí informační oznámení nebo zachází s autentizačními údaji nebo certifikátem pro evidenci tržeb tak, že mohlo dojít k jejich zneužití. Za správní delikty neumístění informačního oznámení a nezacházení s autentizačními údaji, tak aby nemohlo dojít k jejich zneužití, se uloží pokuta do 50 000 Kč.

## 6 Závěr

Zákon zatím není účinný dostatečnou dobu, aby bylo možné posoudit jeho efektivitu, zejména s ohledem na skutečnost, zda opravdu dojde ke zmírnění nezákonného krácení daní. Co však je možné v tuto chvíli posoudit je přístup mnoha podnikatelů ve službách v pohostinství a stravování, kteří využili zavedení evidence tržeb jako odůvodnění zdražování. Nejčastějším argumentem je zvýšení nákladů, zejména na pořízení zařízení umožňující evidenci tržeb, internetového připojení či dokonce nutnost posílení personálu, resp. odborníka na evidenci tržeb.

Se zavedením povinné evidence tržeb jsou pochopitelně spojeny zvýšené náklady, zároveň však má poplatník možnost uplatnit ve zdaňovacím období, kdy poprvé zaevidoval tržbu, nově zavedenou slevu na evidenci tržeb ve výši 5000 Kč vloženou do ust. § 35bc zákona o daních z příjmů. Sleva na dani činí nejvýše částku ve výši kladného rozdílu mezi 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti a základní slevy na poplatníka. Dále v souvislosti se zavedením evidence tržeb se snížila sazba daně z přidané hodnoty u stravovacích služeb, podávání nápojů (vyjma alkoholických) z 21 na 15 procent.

## Literature

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů (zákon o registračních pokladnách).

Zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s.

PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 1392 s.

KLÍČKA, Ondřej. Daňové právo je postaveno na principu autoaplikace a na důvěře státu v daňové subjekty, že si daň samy správně vypočítají, přiznají ji a zaplatí. In: *Ad Notam*, 3/2016, s. 26.

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k aplikaci zákona o evidenci tržeb. [online]. [cit. 2017-1-15]. Dostupný z: <[http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb\\_v1.0.pdf](http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf)>.

Oficiální portál finanční správy. Etržby (EET) [online]. [cit. 2017-1-15]. Dostupný z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>>.

Miliony za účtenku. Do tendru na loterii EET se přihlásila jen Sazka. *Idnes.cz* [online]. 12. ledna 2017 17:09 [cit. 2017-1-15]. Dostupný z: <[http://ekonomika.idnes.cz/euro-cz-do-tendru-na-uctenkovou-loterii-se-prihlasila-sazka-pqj-/ekonomika.aspx?c=A170112\\_165508\\_ekonomika\\_rts](http://ekonomika.idnes.cz/euro-cz-do-tendru-na-uctenkovou-loterii-se-prihlasila-sazka-pqj-/ekonomika.aspx?c=A170112_165508_ekonomika_rts)>.

## Contact – e-mail

*stehlikova@rect.muni.cz*



# Zdaňovanie dividend v Slovenskej republike – krok vpred?<sup>1</sup>

*Ivana Štieberová<sup>2</sup>*

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta,  
Slovenská republika

## Abstract in original language

Od 1. januára 2017 nastali v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v zdaňovaní podielov na zisku (dividend) výrazné zmeny. Tieto zmeny týkajúce sa opätovného zavedenia zdaňovania podielov na zisku, pri súčasnom zrušení platenia zdravotného poisťenia z nich, sú zamerané najmä na zlepšenie podnikateľského prostredia, a taktiež majú zabrániť agresívnemu daňovému plánovaniu. Cieľom príspevku bude preto analyzovať uvedené zmeny zákona o dani z príjmov týkajúce sa zdaňovania podielov na zisku (dividend) a zistiť ich prínos pre právny poriadok Slovenskej republiky.

## Keywords in original language

Daňové právo; daň z príjmov; zdaňovanie podielov na zisku (dividend).

## Abstract

From 1st of January 2017 occurred in the Income Tax Act. No. 595/2003 Coll. as later amended in taxation of profit sharing (dividends) significant changes. These changes regarding reintroduction of taxation of profit sharing and cancellation of payment of health insurance of them are focusing on improving the business environment, and also to prevent aggressive tax planning. Aim of this paper is therefore to analyse the above changes of the Income Tax Act regarding taxation of profit sharing (dividends) and identify their benefit to law of the Slovak Republic.

<sup>1</sup> Tento príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútni daňového, obchodného a trestného práva)“.

<sup>2</sup> Autorka je internou doktorandkou na Právnickej fakulte Univerzity P. J. Šafárika v Košiciach, kde pôsobí na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie.

## Keywords

Tax Law; Income Tax; Taxation of Profit Sharing (Dividends).

## 1 Na úvod

Od 1. januára 2017 nastali v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) v zdaňovaní podielov na zisku (dividend) výrazné zmeny. Dňa 23. novembra 2016 totiž Národná rada Slovenskej republiky (ďalej len „SR“) schválila zákon<sup>3</sup>, ktorým dochádza k novelizácii zákona o dani z príjmov, ktorý prináša viacero zmien, medzi nimi aj opätovné zavedenie zdaňovania podielov na zisku (dividend). Ako vyplýva z dôvodovej správy k uvedenej novele zákona o dani z príjmov, navrhované úpravy zákona týkajúce sa zavedenia zdanenia podielov na zisku (dividend) pri súčasnom zrušení platenia zdravotného poistenia z týchto podielov na zisku (dividend) sú zamerané najmä na zlepšenie podnikateľského prostredia a taktiež majú zabrániť agresívnemu daňovému plánovaniu.

Právo na podiel na zisku patrí medzi základné práva spoločníka spoločnosti s ručením obmedzeným a akcionára akciovej spoločnosti. Podľa § 123 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka v znení neskorších predpisov (ďalej „Obchodný zákonník“) majú spoločníci právo na podiel na zisku v pomere zodpovedajúcom ich splateným vkladom, ak spoločenská zmluva neurčuje inak. Vo vzťahu k akciovej spoločnosti, § 178 ods. 1 Obchodného zákonníka ustanovuje, že akcionár má právo na podiel zo zisku spoločnosti (dividendu), ktorý valné zhromaždenie podľa výsledku hospodárenia určilo na rozdelenie. V družstvách sa na určenie zisku, ktorý sa má rozdeliť medzi členov družstva, uznáša členská schôdza pri prerokovaní individuálnej účtovnej závierky.

Cieľom príspevku bude analyzovať uvedené zmeny zákona o dani z príjmov týkajúce sa zdaňovania podielov na zisku (dividend) a zistiť ich prínos pre právny poriadok Slovenskej republiky (ďalej len SR). Za týmto účelom bude popísaný súčasný stav, teda budú vymedzené príjmy, ktoré podliehajú dani, ako sa zisťuje základ dane a aká sadzba dane sa použije. Následne bude pre porovnanie stručne vymedzená predchádzajúca právna úprava. Zlepši

<sup>3</sup> Zákon č. 341/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „novela zákona o dani z príjmov“).

takáto právna úprava podnikateľské prostredie? Povedie k zabráneniu agresívneho daňového plánovania tak, ako to bolo prezentované pri schvaľovaní predmetnej novely zákona o dani z príjmov? Na tieto otázky sa pokúsime dať odpoveď v uvedenom príspevku.

## 2 Stav *de lege lata* po novele zákona o dani z príjmov

Novela zákona o dani z príjmov rozdielne upravuje zdaňovanie podielov na zisku (dividend) u fyzických osôb a právnických osôb. Preto sa budeme najprv venovať právnej úprave zdaňovania podielov na zisku (dividend) u fyzických osôb a následne u právnických osôb.

### 2.1 Zdaňovanie dividend u fyzických osôb

Zákon o dani z príjmov v súčasnom znení<sup>4</sup> do predmetu dane z príjmov u fyzických osôb zaraďuje podiely na zisku (dividendy) a iné príjmy a podiely člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku a na majetku určenom na rozdelenie medzi členov pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou. V § 3 ods. 1 zákon o dani z príjmov upravuje, čo tvorí predmet dane fyzickej osoby. V podstate došlo k situácii, že príjmy (podiely na zisku), ktoré boli do 31. decembra 2016 upravené v § 3 ods. 2 medzi príjmami, ktoré nie sú predmetom dane sa len „presunuli vyššie“ do § 3 ods. 1 medzi príjmy podliehajúce dani.

#### 2.1.1 Podiely na zisku vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti a družstva

Predmetom dane z príjmov fyzických osôb je aj „**podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeneho na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho orgánu, alebo členom dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti alebo družstva, vyrovnací podiel, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi, ak nejde o plnenia uvedené v písmene f); za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj zadržaná osoba vyplácajúca obdobný príjem** (ďalej len „podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva“).“

Keďže v zmysle vyššie uvedenej úpravy je predmetom dane z príjmov fyzických osôb podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej

<sup>4</sup> Vychádzame zo znenia zákona o dani z príjmov k 1. januáru 2017, teda v znení novely, zákona č. 341/2016 Z. z.

spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, vzniká otázka, čo s podielmi na zisku, ktoré budú vyplatené obchodnou spoločnosťou alebo družstvom osobám **bez účasti na ich základnom imaní**? Tieto príjmy boli za predchádzajúcej právnej úpravy predmetom dane z príjmov zo závislej činnosti, ale boli od dane oslobodené. V nadväznosti na novú právnu úpravu už tieto podiely na zisku nie sú od dane oslobodené, ale považujú sa za príjem zo závislej činnosti<sup>5</sup>.

Za príjem zo závislej činnosti sa bude tiež naďalej považovať u člena štatutárneho orgánu alebo člena dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva odmena vyplácaná za účasť na zasadnutia týchto orgánov alebo za prácu pre obchodnú spoločnosť alebo družstvo.

Pokiaľ ide o samotné zdaňovanie podielov na zisku (dividend), tieto sa budú zdaňujú daňou vyberanou zrážkou alebo sa vyporiadajú pri podaní daňového priznania, kde sa zahrnú do osobitného základu dane. Daňou vyberanou zrážkou sa v podstate budú zdaňovať príjmy (podiely na zisku), ktoré plynú zo zdrojov v tuzemsku (na území SR) a do osobitného základu dane sa budú zahrňovať príjmy plynúce daňovníkovi zo zdrojov v zahraničí.

### Osobitný základ dane

Do osobitného základu dane, ako z vyššie uvedeného vyplýva, sa zahrňajú podiely na zisku vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva plynúce daňovníkovi, ktorým je fyzická osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov v zahraničí, pričom sadzba dane bude rozdielna, a to v závislosti od toho, či tieto príjmy zo zdrojov v zahraničí plynú tejto fyzickej osobe od daňovníka nezmluvného štátu<sup>6</sup> alebo nie.

<sup>5</sup> V zmysle § 5 ods. 1 zákona o dani z príjmov sa za príjmy zo závislej činnosti považujú aj „*príjmy zo súčasného alebo z predchádzajúceho pracovnoprávneho vzťahu, služobného pomeru, štátno-zamestnaneckého pomeru alebo členského pomeru, alebo z obdobného vzťahu, v ktorom je daňovník pri výkone práce pre platiteľa príjmu povinný dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa príjmu a podiel na zisku (dividenda) vyplatený obchodnou spoločnosťou alebo družstvom zamestnancovi bez účasti na základnom imaní tejto spoločnosti alebo družstva...*“

<sup>6</sup> **Daňovníkom nezmluvného štátu** je fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt alebo právnická osoba, ktorá nemá sídlo v štáte uvedenom v zozname štátov uverejnenom na webovom sídle Ministerstva financií Slovenskej republiky; ak § 52z<sup>b</sup> neustanovuje inak, ministerstvo zaradi do tohto zoznamu štát, s ktorým má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) alebo medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní alebo štát, ktorý je zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorou je tento štát a Slovenská republika viazaná.

Ak fyzickej osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynú príjmy (podieľy na zisku) **zo zdrojov v zahraničí od daňovníka, ktorý nie je daňovníkom nezmluvného štátu**, tak tieto príjmy neznižené o výdavky sú súčasťou osobitného základu dane pri podaní daňového priznania a sú zdaňované sadzbou dane 7%, okrem vyrovnacieho podielu a podielu na likvidačnom zostatku, ktoré sú súčasťou osobitného základu dane až po znížení o hodnotu splateného vkladu.

Ak fyzickej osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynú uvedené príjmy (podieľy na zisku) **zo zdrojov v zahraničí od daňovníka nezmluvného štátu**, tak tieto príjmy neznižené o výdavky sú súčasťou osobitného základu dane pri podaní daňového priznania a sú zdaňované sadzbou dane 35%, okrem vyrovnacieho podielu a podielu na likvidačnom zostatku, ktoré sú súčasťou osobitného základu dane až po znížení o hodnotu splateného vkladu.

### Daň vyberaná zrážkou

Podieľy na zisku (dividendy) vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva vyplatené tuzemskej fyzickej osobe, príp. fyzickej osobe s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerezidentovi) do zahraničia sa budú zdaňovať daňou vyberanou zrážkou vo výške 7% alebo sadzbou dane podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Výnimkou tvoria fyzické osoby, ktoré sú daňovníkmi nezmluvných štátov, pri ktorých sa tieto príjmy zdaňujú zrážkou, ktorá sa vyberá vo výške 35%.

Daň sa vyberá zrážkou z príjmu, ktorý sa neznižuje o výdavky. Výnimkou v tomto smere je vyrovnací podiel a podiel na likvidačnom zostatku, kde základ pre daň vyberanú zrážkou tvorí vyrovnací podiel alebo podiel na likvidačnom zostatku, ktorý sa znižuje o hodnotu splateného vkladu, ktorým je napríklad hodnota peňažného vkladu, obstarávací cena podielu obstaraného kúpou, a podobne. Ak nastane situácia, že daňovník bude mať príjmy z vyrovnacieho podielu a z podielu na likvidačnom zostatku, vyčíslí základ dane za každý podiel jednotlivo, pričom na stratu sa neprihliada.

#### *2.1.2 Podiel na zisku verejnej obchodnej spoločnosti a komanditnej spoločnosti*

Predmetom dane z príjmov fyzickej osoby je podľa § 3 ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov aj „*podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi*

*verejnej obchodnej spoločnosti, podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti a podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti spoločníka vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo pri zániku účasti komplementára v komanditnej spoločnosti; za verejnú obchodnú spoločnosť alebo komanditnú spoločnosť sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem (ďalej len „podiel na zisku verejnej obchodnej spoločnosti a komanditnej spoločnosti“).*

Osobitne je určený predmet dane z príjmov fyzickej osoby pri príjme, ktorým je podiel na zisku verejnej obchodnej spoločnosti a komanditnej spoločnosti, čo vyplýva z povahy týchto spoločností ako osobných spoločností, kde ich spoločníci, resp. komplementári ručia za záväzky spoločnosti osobne, teda spoločne a nerozdielne všetkým svojím majetkom<sup>7</sup>. Príjmy spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti a komplementárov komanditnej spoločnosti, medzi ktoré patria aj príjmy z podielov na zisku (dividend) predstavujú príjmy z podnikania v zmysle § 6 ods. 1 písm. d) a tvoria súčasť základu dane z príjmov fyzických osôb z podnikania.

### *2.1.3 Podiel na zisku člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou*

Predmetom dane z príjmov fyzickej osoby je v zmysle § 3 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov aj „*podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku a na majetku určenom na rozdelenie členom pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou alebo podiel na likvidačnom zostatku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou; za pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem*“ (ďalej len „podiel na zisku člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou“).

V súvislosti s podielom na zisku člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou, zákon o dani z príjmov ustanovuje, že tento príjem je **oslobodený od dane**, ak v príslušnom zdaňovacom období nepresiahne 500 € od jednotlivého pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou. Ak takto vymedzený príjem presiahne 500 €, tak daň z tohto príjmu sa vyberie zrážkou len zo sumy presahujúcej 500 € od jednotlivého platiteľa dane v príslušnom zdaňovacom období a tento príjem sa zahrnie

<sup>7</sup> K úprave verejnej obchodnej spoločnosti v SR pozri § 76 a nasl. Obchodného zákonníka a k úprave komanditnej spoločnosti § 93 a nasl. Obchodného zákonníka.

do osobitného základu dane len v sume presahujúcej 500 € od jednotlivého pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou v príslušnom zdaňovacom období.

Rovnako ako v prípade podielov na zisku vyplácaných zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva sa tento príjem bude zdaňovať buď daňou vyberanou zrážkou alebo sa vyporiada pri podaní daňového priznania, kde sa zahrnie do osobitného základu dane. Daňou vyberanou zrážkou sa v podstate budú zdaňovať príjmy (podieľy na zisku), ktoré plynú zo zdrojov v tuzemsku (na území SR) a do osobitného základu dane sa budú zahŕňať príjmy plynúce daňovníkovi zo zdrojov v zahraničí.

Do **osobitného základu dane** sa zahŕňajú podieľy na zisku člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou (samozrejme okrem príjmov oslobodených od dane), ktoré plynú daňovníkovi - fyzickej osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov v zahraničí, pričom sadzba dane bude rozdielna, a to v závislosti od toho, či tieto príjmy zo zdrojov v zahraničí plynú tejto fyzickej osobe od daňovníka nezmluvného štátu alebo nie.

Ak fyzickej osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynú príjmy (podieľy na zisku) **zo zdrojov v zahraničí od daňovníka, ktorý nie je daňovníkom nezmluvného štátu**, tak tieto príjmy neznížené o výdavky sú súčasťou osobitného základu dane pri podaní daňového priznania a sú zdaňované sadzbou dane 7%, okrem vyrovnacieho podielu a podielu na likvidačnom zostatku, ktoré sú súčasťou osobitného základu dane až po znížení o hodnotu splateného vkladu.

Ak fyzickej osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynú uvedené príjmy (podieľy na zisku) **zo zdrojov v zahraničí od daňovníka nezmluvného štátu**, tak tieto príjmy neznížené o výdavky sú súčasťou osobitného základu dane pri podaní daňového priznania a sú zdaňované sadzbou dane 35%, okrem vyrovnacieho podielu a podielu na likvidačnom zostatku, ktoré sú súčasťou osobitného základu dane až po znížení o hodnotu splateného vkladu.

Podieľy na zisku člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou vyplatené tuzemskej fyzickej osobe ako aj fyzickej osobe s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerezidentovi) do zahraničia sa zdaňujú **daňou**

**vyberanou zrážkou** vo výške 7% alebo sadzbou dane podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Výnimku tvoria fyzické osoby, ktoré sú daňovníkmi nezmluvných štátov, ktorým sa tieto príjmy zdaňujú daňou vyberanou zrážkou vo výške 35%.

Daň sa vyberá zrážkou z príjmu, ktorý sa neznižuje o výdavky. Výnimku v tomto smere predstavuje vyrovnací podiel a podiel na likvidačnom zostatku, kde základ pre daň vyberanú zrážkou tvorí vyrovnací podiel alebo podiel na likvidačnom zostatku, ktorý sa znižuje o hodnotu splateného vkladu, ktorým je napríklad hodnota peňažného vkladu, obstarávacía cena podielu obstaraného kúpou, a podobne. Ak nastane situácia, že daňovník bude mať príjmy z vyrovnacieho podielu a z podielu na likvidačnom zostatku, vyčíslí základ dane za každý podiel jednotlivo, pričom na stratu sa neprihliada.

## 2.2 Zdaňovanie dividend u právnických osôb

U právnickej osoby budú podiely na zisku (dividendy) a iné príjmy predmetom dane z príjmov u daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou len vtedy, ak budú plynúť od daňovníka z nezmluvného štátu. Predmetom dane budú rovnako podiely na zisku (dividendy) a iné príjmy vyplácané daňovníkovi z nezmluvného štátu, ak mu budú vyplatené tuzemskou právnickou osobou. V ostatných prípadoch podiely na zisku (dividendy) právnickej osoby nebudú predmetom dane právnickej osoby<sup>8</sup>. Uvedené sa vzťahuje aj na vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku a podiel na výsledku hospodárenia.

<sup>8</sup> V zmysle § 12 ods. 7 zákona o dani z príjmov, predmetom dane nie je podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho tento podiel na zisku, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi alebo podiel na zisku a na majetku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou, okrem

1. príjmu (výnosu), ktorým je podiel na zisku vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti a družstva a podiel na zisku člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou, a ktorý je vyplácaný právnickej osobe, ak tento príjem plynie daňovníkovi – právnickej osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou od právnickej osoby, ktorá je daňovníkom nezmluvného štátu alebo je vyplácaný daňovníkom – právnickou osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou právnickej osobe, ktorá je daňovníkom nezmluvného štátu,
2. príjmu (výnosu), ktorým je podiel na zisku verejnej obchodnej spoločnosti a komandítnej spoločnosti vyplácaného právnickej osobe.



Podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti, podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti spoločníka vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo pri zániku účasti komplementára v komanditnej spoločnosti je predmetom dane u spoločníka, ktorým je právnická osoba ako súčasť základu dane podľa § 14, kde je osobitne upravené ako sa určuje základ dane daňovníkov, ktorými sú verejná obchodná spoločnosť a komanditná spoločnosť.

Zámerom zdaňovania podielov na zisku (dividend) a iných príjmov plynúcich z nezmluvných štátov a do nezmluvných štátov je zabrániť agresívnemu daňovému plánovaniu, presunu ziskov a investícií do krajín, ktoré uplatňujú nulové alebo nízke zdaňovanie daňou z príjmov právnickej osoby a zároveň s týmito krajinami nemá SR uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, prípadne medzinárodnú dohodu o výmene informácií týkajúcu sa daní.

Pokiaľ ide o zdaňovanie podielov na zisku (dividend) plynúcich právnickým osobám, tieto sa buď zdaňujú v daňovom priznaní, kde tvoria osobitný základ dane (týka sa to príjmov plynúcich zo zdrojov v zahraničí) alebo sa zdaňujú zrážkou (toto sa týka príjmov, ktoré plynú zo zdrojov na území SR).

Príjmy, ktoré sú predmetom dane z príjmov u právnickej osoby sa zahŕňajú do **osobitného základu dane**. Ide o príjmy (podieľy na zisku), ktoré plynú daňovníkovi právnickej osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ak jej tieto príjmy plynú zo zdrojov v zahraničí od daňovníka nezmluvného štátu. Tieto príjmy neznížené o výdavky sú súčasťou osobitného základu dane pri podaní daňového priznania a sú zdaňované sadzbou dane 35%, okrem vyrovnacieho podielu alebo podielu na likvidačnom zostatku, ktoré sú súčasťou osobitného základu dane až po znížení o hodnotu splateného vkladu.

Ak budú podieľy na zisku (dividendy) vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti a družstva alebo podieľy na zisku člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou vyplatené právnickej osobe – daňovníkovi z nezmluvného štátu, tento príjem sa zdaní **daňou vyberanou zrážkou** vo výške 35%. Dani vyberanej zrážkou nepodliehajú príjmy, ktoré sú predmetom dane u právnickej osoby a sú vyplatené podielovému fondu, dôchodkovému fondu a doplnkovému dôchodkovému fondu.

### 3 Zdaňovanie dividend pred prijatím novely zákona o dani z príjmov

Pred prijatím novely zákona o dani z príjmov, podiely na zisku (dividendy) neboli predmetom dane z príjmov, a to od nadobudnutia účinnosti zákona o dani z príjmov, teda od 1. januára 2004<sup>9</sup>.

Dividendy, ktoré boli vykázané za zdaňovacie obdobie najneskôr do 31. 12. 2003 naďalej boli predmetom dane z príjmov, podliehali zdaneniu, čo znamená, že tento príjem sa zdaňoval ako súčasť základu dane fyzickej osoby alebo právnickej osoby, uvádzal sa v daňovom priznaní, pričom sa na neho uplatňovala sadzba dane platná podľa § 15 zákona o dani z príjmov.<sup>10</sup>

Iba dočasne v roku 2013 platilo, že podiely na zisku, ktoré boli vykázané za zdaňovacie obdobie najneskôr do 31. 12. 2003, o ktorých vyplatení valné zhromaždenie rozhodlo po 31. 12. 2012 a súčasne k ich vyplateniu došlo v čase od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, boli zdaňované vo výške 15%.<sup>11</sup> Táto úprava bola zavedená s cieľom motivovať spoločnosti k vyplácaniu podielov na zisku (dividend) vykázaných za zdaňovacie obdobia najneskôr do konca roka 2003, ktoré ich zadržovali vo vlastnom imaní. V dôsledku očakávaného vyššieho vyplácania aj týchto „starých“ podielov na zisku (dividend) zároveň došlo aj k zvýšeniu príjmov do štátneho rozpočtu.

<sup>9</sup> K zmenám v oblasti zdaňovania príjmov po prijatí v súčasnosti platného zákona o dani z príjmov (aj v oblasti zdaňovania dividend) pozri napr.: ŠTRKOLEC, M. Zmeny v oblasti zdaňovania príjmov fyzických osôb v kontexte prebiehajúcej daňovej reformy. In: *Aktualne problemy prava w Republice Slowackiej i Rzeczypospolitej Polskiej*. Rzeszów: MITEL, 2005, s. 419 a nasl.

<sup>10</sup> Napríklad v roku 2016 by šlo u fyzických osôb o sadzbu dane vo výške 19% z tej časti základu dane, ktorá nepresiahla 176,8-násobok platného životného minima vo výške 35 022,31 € a 25% z tej časti základu dane, ktorá presiahne sumu 35 022,31 €, a u právnických osôb o sadzbu 22 %.

<sup>11</sup> Tieto ustanovenia o zdaňovaní podielov sa neuplatnili, ak sa daný príjem vyplácal:

- a) daňovníkovi so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, ktorý má v čase výplaty, poukázania alebo pripísania takého príjmu v jeho prospech aspoň 10% priamy podiel na základnom imaní subjektu, od ktorého mu takýto príjem plynie,
- b) daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou od subjektu, ktorý má sídlo v inom členskom štáte Európskej únie a tento daňovník má v čase výplaty, poukázania alebo pripísania takého príjmu v jeho prospech aspoň 10% priamy podiel na základnom imaní subjektu, od ktorého mu takýto príjem plynie.

V prípade, ak sa podiely na zisku (dividendy) vyplácali zo zdrojov na území SR, z týchto sa daň vyberala zrážkou a boli zdaňované sadzbou dane 15%. Ak takéto príjmy boli vyplácané zo zdrojov v zahraničí, tvorili samostatný základ dane v podanom daňovom priznaní a boli zdaňované sadzbou dane vo výške 15%. Príjmami, ktoré podliehali tejto zníženej sadzbe dane vo výške 15% boli podiely na zisku (dividendy) obchodnej spoločnosti alebo družstva za podmienok uvedených v predchádzajúcom odseku (teda, že boli vykázané za zdaňovacie obdobia najneskôr do 31. decembra 2003 a o ich vyplatení valné zhromaždenie rozhodlo po 31. decembri 2012), s výnimkou podielov na zisku spoločníkov verejných obchodných spoločností a komplementárov komanditných spoločností.<sup>12</sup>

Ustanovenia zákona o dani z príjmov týkajúce sa podielov na zisku (dividend), ktoré upravovali, že dividendy nie sú predmetom dane z príjmov sa vzťahovali aj na dividendy zo zisku vykazaného za zdaňovacie obdobie po 1. 1. 2004, ak tieto dividendy boli vyplatené zo zahraničia tuzemským osobám. Dividendy plynúce zo zahraničia neboli predmetom dane za predpokladu, že ich vyplácala obdobná právnická osoba so sídlom v zahraničí, t. j. právnická osoba porovnateľná so slovenskými obchodnými spoločnosťami z právneho hľadiska aj zo spôsobu zdanenia.<sup>13</sup>

Vyplatené podiely na zisku (dividendy) síce nepodliehali zdaneniu, ale boli zaťažené iným spôsobom, a to platením zdravotného poistenia. Táto povinnosť bola zavedená do zákona č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o **poisťovníctve a o zmene**

<sup>12</sup> Ide o podiely na zisku (dividendy) vyplácané:

a) daňovníkom právnickou osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou na území Slovenskej republiky. Z podielov na zisku (dividend) vyplácaných tomuto daňovníkovi sa daň vyberá zrážkou podľa § 43, sadzbou dane vo výške 15 %.

b) daňovníkom právnickou osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou na území Slovenskej republiky. Z podielov na zisku (dividend) vyplácaných uvedenému daňovníkovi sa daň vyberá zrážkou podľa § 43, sadzbou dane vo výške 15 %.

c) daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov v zahraničí. Podiely na zisku, ktoré sú vyplácané tomuto daňovníkovi sú súčasťou samostatného základu dane na zdanenie pri podaní daňového priznania, pričom samostatným základom dane je príjem neznižovaný o výdavky. Sadzba dane zo samostatného základu dane je vo výške 15 %.

<sup>13</sup> Porovnaj: GAŠPÁROVÁ, E. Dividendy a daň z príjmov (2014). In: *Personálny a mzdový poradca podnikateľa* [online]. [cit. 2017-01-05]. Dostupné na internete: <<http://www.epi.sk/odborny-clanok/dividendy-a-dan-z-prijmov-2014.htm>>.

a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o zdravotnom poistení“) od 1. januára 2011. To znamená, že od 1. januára 2011 vyplatené podiely na zisku (dividendy) podliehali plateniu zdravotného poistenia, a to výške 10%, resp. 5% (v prípade, ak išlo o osobu so zdravotným postihnutím) z vymeriavacieho základu.<sup>14</sup> V roku 2013 nastala zmena, došlo k zvýšeniu sadzby poistného na 14%, resp. 7% (ak išlo o osobu so zdravotným postihnutím), a taktiež došlo k zrušeniu oslobodenia vyplatených podielov na zisku.

Výška zdravotného poistenia však bola limitovaná maximálnym vymeriavacím základom, teda maximálnou sumou, z ktorej sa zdravotné poistenie platilo. Maximálny vymeriavací základ sa vypočítal ako x-násobok priemernej mesačnej mzdy zamestnanca v hospodárstve SR zistennej Štatistickým úradom SR za kalendárny rok, ktorý dva roky predchádza rozhodujúcemu obdobiu (ďalej len „priemerná mesačná mzda“). Kým v roku 2011 bol maximálny vymeriavací základ vo výške 36-násobku priemernej mesačnej mzdy, výrazná zmena nastala od roku 2013, kde sa maximálny vymeriavací základ zvýšil na 60-násobok priemernej mesačnej mzdy<sup>15</sup>. Maximálny vymeriavací základ je len jeden. Ak by mala fyzická osoba viac druhov príjmov, všetky sa spočítajú. Ak by bol ich súčet vyšší ako je maximálny vymeriavací základ, pomerne sa skrátia.

#### 4 Na záver

Na záver si dovoľíme zhodnotiť zavedenie zdaňovania podielov na zisku do právneho poriadku SR.

Podľa dôvodovej správy k novele zákona o dani z príjmov, ktorá zavádza zdaňovanie dividend, je tento krok zaradený do kategórie zmien, ktoré

<sup>14</sup> Od platenia zdravotného poistenia boli oslobodené podiely na zisku, ktoré nepresiahli sumu minimálneho mesačného vymeriavacieho základu dosiahnutého v rozhodujúcom období. Minimálny mesačný vymeriavací základ závisel od priemernej mesačnej mzdy (jednalo sa o 44,2 % z priemernej mesačnej mzdy), a teda jeho výška bola rozdielna a menila sa v závislosti od zmeny výšky priemernej mesačnej mzdy. Napríklad v roku 2011 išlo o sumu 329 €.

<sup>15</sup> Maximálny vymeriavací základ sa samozrejme menil, a to v závislosti od zmeny výšky priemernej mesačnej mzdy zamestnanca v národnom hospodárstve. Kým v roku 2011 išlo o sumu asi 26 820 €, v roku 2012 to bola suma 27 684 €, v roku 2013 sa táto zvýšila až na 47 160 € (60-násobok priemernej mesačnej mzdy) a v roku 2016 sa jednalo o sumu 51 480 €.

zlepšujú podnikateľské prostredie v rámci konsolidácie verejných financií. Novelou zákona o dani z príjmov došlo totiž k zrušeniu povinnosti platiť zdravotné poistenie z dividend. Podiely na zisku (dividendy) už nie sú predmetom zdravotného poistenia, čo sa týka tých dividend, ktoré sú vyplácané zo zisku dosiahnutého v účtovnom období, ktoré sa začalo 1. januára 2017 a neskôr. Na prvý pohľad sa tak môže zdať, že štát znižuje daňovo-odvodovú záťaž<sup>16</sup>. To však nie je celkom pravda. Možno uviesť nasledovné dôvody: Pri zdaňovaní dividend daňou z príjmov nie je stanovený strop, a tak podnikateľ, ktorý si chce vyplatiť dividendu v určitej výške zaplatí v konečnom dôsledku viac. Na základe všeobecných daňových princípov<sup>17</sup> môžu byť niektoré alternatívne spôsoby financovania osobnej spotreby, ako napríklad poskytnutie pôžičky spoločníkovi, výber z účtu do pokladne, cestovné náhrady, nadobúdanie vecí osobnej spotreby spoločnosťou a podobne, preklasifikované na vyplatenie dividend, čo bude mať za následok doplatenie dane a následnú pokutu.<sup>18</sup> Od 1. 1. 2016 sú pokuty v niektorých prípadoch aj násobne vyššie. Menší podnikatelia, ktorí sa doteraz daniam a zdravotnému poisteniu z dividend takto vyhýbali, tak získajú pod hrozbou sankcií motiváciu platiť do verejných rozpočtov viac. Zdaňovanie dividend tak zasiahne hlavne stredne veľkých podnikateľov. Bude sa ale dotýkať aj malých podnikateľov, ktorí doteraz zdravotné poistenie z dividend neplátili.

<sup>16</sup> Z podielov na zisku (dividend) sa platilo poistné na verejné zdravotné poistenie vo výške 14 %, avšak pri dani z príjmov sa bude uplatňovať sadzba dane vo výške 7 %, príp. 35 % ak ide o daňovníkov nezmluvných štátov.

<sup>17</sup> Napríklad zákaz zneužitia práva, ktorý je upravený v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov veľmi všeobecne a vágne. Tento zákaz zneužitia práva je v zákone o dani z príjmov upravený v § 50a ako „Pravidlá proti zneužívaniu“, pod ktoré bude možné subsumovať hore uvedené situácie. K zákazu zneužitia práva pozri bližšie napr.: PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. II. Diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 161 a nasl.; tiež BONK, F. Zákaz zneužitia daňového práva v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie vo veciach priameho zdaňovania (a vyslovene umelé konštrukcie). In: *Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 94 a nasl.; tiež ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty? In: *System of Financial law: System of Tax Law: 13th International Scientific Conference.* Brno: Masaryk University, 2015, s. 212 a nasl.

<sup>18</sup> Porovnaj: VARGA, P. *Má daň z dividend význam?* [online]. [cit. 2017-01-07]. Dostupné na internete: <<http://www.pravenoviny.sk/dane/ma-dan-z-dividend-vyznam>>.

Dôvodom pre zavedenie zdaňovania podielov na zisku bolo tiež zabrániť agresívnemu daňovému plánovaniu. Jednou zo základných zásad, na ktorých je postavený aj zákon o dani z príjmov, je zásada jediného priameho zdanenia. V zmysle tejto zásady predmetom dane z príjmov nemajú byť príjmy, ktoré už raz predmetom zdanenia boli. Takýmito príjmami sú napríklad vyplatené podiely na zisku po zdanení a dividendy. Novela zákona o dani z príjmov<sup>19</sup> tým, že zdaňuje podiely na zisku (dividendy), zavádza do nášho právneho poriadku po viac ako desiatich rokoch ekonomické dvojité zdanenie<sup>20</sup>. Aj keď nejde o absolútne neakceptovateľný prvok, pre mnohých sa môže zdať tento krok ako nesystémový a zbytočne politický. Úlohou štátu by malo byť vytváranie takého prostredia, vrátane toho legislatívneho, ktoré motivuje podnikateľov nesnažiť sa rôznymi umelými prvkami znižovať si svoju daňovú povinnosť. Štát tomu vie výrazne dopomôcť starostlivým nakladaním s verejnými prostriedkami. Ak však nepomáha dostatočne ani v jednom, celkový výnos dane z príjmov spolu s príjmami so zdaňovania dividend môže byť nakoniec paradoxne nižší ako v prípade, ak by k zdaňovaniu dividend nedošlo. To by znamenalo, že príjmy do štátneho rozpočtu sa nezvýšia, ale naopak dôjde k ich poklesu. Takýto efekt je známy ako efekt tzv. Lafferovej krivky<sup>21</sup>. Tiež by to spôsobilo viacero negatívnych javov ako nárast šedej ekonomiky, agresívneho daňového plánovania alebo by došlo k zníženiu efektivity podnikania. SR už má s podobnou, ale opačnou situáciou skúsenosti. Zavádzanie rovnej 19% dane z príjmov pre fyzické osoby aj právnické osoby, zrušenie zdaňovania dividend a zjednodušenie zákona o dani z príjmov v roku 2004 bolo spojené aj s kritikou z radov odbornej verejnosti. Tá predpokladala negatívny dopad na daňové príjmy SR. Tieto prognózy sa však nenaplnili a na území SR aj v ďalších rokoch dochádzalo k zvyšovaniu výnosov dane z príjmov právnických osôb. Možno sa preto domnievať, že zavedenie zdaňovania podielov na zisku (dividend) môže mať úplný opačný efekt na príjmy štátneho rozpočtu, čo môže negatívne ovplyvniť nielen verejné financie, ale narušiť aj motiváciu podnikateľov pre

<sup>19</sup> Zákon č. 341/2016 Z. z.

<sup>20</sup> K ekonomickému dvojitému zdaneniu pozri napr.: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 94.

<sup>21</sup> K Lafferovej krivke pozri: LAFFER, A. The Laffer Curve: Past, Present, and Future. In: *The Heritage Foundation* [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné na internete: <<http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future>>.

dodržiavanie zákona a riadne platenie daní. Uvidíme teda, ako zdaňovanie dividend ovplyvní správanie podnikateľov a či sa naplní predpokladaný prínos zo zdaňovania dividend do štátneho rozpočtu.

Navyše možno uviesť, že otázka zdaňovania dividend predstavuje jeden z faktorov medzinárodných daňových únikov<sup>22</sup>, a to v treťom kroku, kedy dochádza k navráteniu príjmu do daňovej jurisdikcie bez zdanenia. Do 31. decembra 2016 dividendy neboli predmetom dane z príjmov, čím sa zľahčovalo vykonanie navrátenia zdaniteľného príjmu a dokončenie daňového úniku na dani z príjmov. Súčasne platný zákon o dani z príjmov (od 1. januára 2017) však opätovne zaviedol zdaňovanie podielov na zisku (dividend), avšak možno konštatovať, že dostatočne nerieši otázku, ako predchádzať ekonomickému dvojitému zdaneniu, ako pri vnútroštátnych, tak aj pri cezhraničných situáciách. Záverom možno konštatovať, že spôsob akým došlo k zavedeniu úpravy zdaňovania dividend, teda že sa v podstate dané ustanovenia vyňali z § 3 ods. 2 písmená c) a d) a boli presunuté vyššie do § 3 ods. 1 ako nové písmená e) až g), tiež zavedenie nových sadzieb dane a úprava osobitného základu dane pri zdaňovaní dividend, to všetko vedie ešte k horšej orientácii sa v zákone o dani z príjmov a k ďalšej neprehľadnosti<sup>23</sup> právnej úpravy.

## Literature

- BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, 750 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
- BONK, F. *Zákaz zneužitia daňového práva v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie vo veciach priameho zdaňovania (a vyslovene umelé konštrukcie)*. In: *Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 94–104. ISBN 978-80-8152-443-1.
- BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8.

<sup>22</sup> K medzinárodným daňovým únikom, ich formám a pod. pozri bližšie: HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s.

<sup>23</sup> K neprehľadnosti a roztrieštenosti právnej úpravy v SR pozri napr.: POPOVIČ, A. Reflection on the Local Fee for Development. In: *Finansovanie samorządu terytorialnego i jego zadań a Europejska Karta Samorządu Lokalnego / Local Government Financing and European Charter of Local Self-Government*. Warszawa: CeDeWu, 2016, s. 57 a nasl.



- GASPÁROVÁ, E. Dividendy a daň z příjmov (2014). In: *Personálny a mzdový poradca podnikateľa* [online]. [cit. 2017-01-05]. Dostupné na internete: <<http://www.epi.sk/odborny-clanok/dividendy-a-dan-z-prijmov-2014.htm>>.
- HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s. ISBN 978-80-8152-403-5.
- LAFFER, A.: The Laffer Curve: Past, Present, and Future. In: The Heritage Foundation. [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné na internete: <<http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future>>.
- POPOVIČ, A. Reflection on the Local Fee for Development. In: *Finansovanie samorządu terytorialnego i jego zadań a Europejska Karta Samorządu Lokalnego / Local Government Financing and European Charter of Local Self-Government*. Warszawa: CeDeWu, 2016, s. 57–68. ISBN 978-83-7556-847-9.
- PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. II. Diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 161–168. ISBN 978-80-8152-304-5.*
- ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty? In: *System of Financial law: System of Tax Law: 13th International Scientific Conference*. Brno: Masaryk University, 2015, s. 212–228. ISBN 978-80-2107-827-7.
- ŠTRKOLEC, M. Zmeny v oblasti zdaňovania príjmov fyzických osôb v kontexte prebiehajúcej daňovej reformy. In: *Aktualne problemy prawa w Republice Slowackiej i Rzeczypospolitej Polskiej*. Rzeszów: MITEL, 2005, s. 419–425. ISBN 83-89473-18-6.
- VARGA, P. *Má daň z dividend význam?* [online]. [cit. 2017-01-07]. Dostupné na: <<http://www.pravnenoviny.sk/dane/ma-dan-z-dividend-vyznam>>.

## Contact – e-mail

*ivana.strakova1@student.upjs.sk*



# Výměna zpráv podle zemí jako nástroj k omezení eroze základu daně z příjmů

*Michal Tuláček*

Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

V rámci projektu zamezení eroze základu daně a vyvádění zisků (tzv. projekt BEPS) uskutečňovaném na poli OECD vznikl nový nástroj, který by měl napomoci v boji proti přeshraničním daňovým únikům. Přes 50 států a jurisdikcí se zavázalo k výměně tzv. zpráv podle zemí, které umožní získat informace o nadnárodních skupinách podniků významné zejména pro posuzování převodních cen v rámci těchto skupin. V článku jsou nejprve představena východiska pro výměnu těchto zpráv a principy této výměny a následně jsou rozebrány některé křiklavé problémy, které lze při aplikaci tohoto daňového nástroje očekávat.

## **Keywords in original language**

výměna zpráv podle zemí; automatická výměna informací; projekt zamezení eroze základu daně a přesouvání zisků

## **Abstract**

Within the framework of the base erosion and profit shifting project (so-called BEPS project) carried out in OECD, ensued a new tool that should help in the fight against transfrontier tax evasions. Over 50 states and jurisdictions committed themselves to the exchange of so-called country-by-country reports, that will enable to gain information about multinational enterprises groups important mainly for assessing transfer prices within the scope of these groups. In the article, there are firstly introduced the bases for this exchange of these reports and principles of this exchange and consequently, there are taken apart some flagrant problems, which are to be expected while applying this tax tool.

## Keywords

Country-by-Country Reporting; Automatic Exchange of Information; Base Erosion and Profit Shifting Project.

## 1 Úvod

Na poli Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) je již několik let realizován projekt zamezení eroze základu daně a vyvádění zisků, tzv. projekt BEPS,<sup>2</sup> jehož cílem je zamezit přeshraničním daňovým únikům. V rámci tohoto projektu bylo formulováno 15 dílčích opatření, která mají přispět k dosažení takto vytyčeného cíle. V tomto článku se zaměřím na výměnu zpráv podle zemí, která je součástí opatření č. 13 projektu BEPS.

Výměna zpráv podle zemí je nástrojem, jehož hlavním cílem je odhalování možných daňových úniků, k jejichž provedení jsou využívány převodní ceny mezi spojenými osobami. Vedle výměny tzv. daňových stanovisek s přeshraničním prvkem,<sup>3</sup> jejíž zavedení je také v současné době připravováno,<sup>4</sup> jde tedy o další nástroj, který se zaměřuje na tuto oblast daňových úniků. Předmětem výměny však nebudou informace týkající se utváření převodních cen, ale půjde o informace o samotných nadnárodních skupinách podniků a o jejich členských entitách. Nadnárodní skupinou podniků je skupina

<sup>1</sup> Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Finance a informační technologie jako hybatelé právní regulace v zemích Evropské unie a jejich trestněprávní aspekty“ realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

<sup>2</sup> Base Erosion and Profit Shifting Project. Více informací k tomuto projektu OECD a všem jeho opatřením lze nalézt na adrese <http://www.oecd.org/tax/beps/>

<sup>3</sup> Daňovými stanovisky s přeshraničním prvkem jsou tzv. předběžná daňová rozhodnutí, kterým v českém právním řádu odpovídá zejména rozhodnutí správce daně o závazném posouzení podle zákona o daních z příjmů a dále tzv. předběžná posouzení převodních cen, kterým v českém právním řádu odpovídají rozhodnutí správce daně o závazném posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami vydané podle § 38nc zákona o daních z příjmů.

<sup>4</sup> Zavedení automatické výměny informací o daňových stanoviscích s přeshraničním prvkem je předmětem vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 105/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní a zrušuje se zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účel správy daní. Sněmovní tisk 868, 7. volební období.

právnických osob a jednotek bez právní osobnosti<sup>5</sup> vyvíjejí činnost ve více daňových jurisdikcích,<sup>6</sup> za které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka.<sup>7</sup> Předmětem zájmu ale nejsou „malé“ nadnárodní skupiny podniků, jejichž roční konsolidované výnosy nepřesáhnou částku 750 milionů eur.<sup>8</sup>

Nadnárodní skupiny podniků musí vypracovat zprávu podle zemí a následně ji musí předat své daňové jurisdikci, která ji poskytne všem ostatním daňovým jurisdikcím, ve kterých tato skupina vyvíjí činnost. Zpráva podle zemí představuje standardizovaný formulář, ve kterém mají nadnárodní skupiny podniků vykázat souhrnné informace o skupině jako celku a o jednotlivých členských entitách, které tuto skupinu tvoří. Ze zprávy je tak možné zjistit jak rozložení výnosů a daní z příjmů mezi jednotlivými daňovými jurisdikcemi, tak informace o tom, jaké činnosti jsou v jednotlivých jurisdikcích vykonávány.

Modelová legislativa OECD byla přejata do směrnice o správní spolupráci při správě daní<sup>9</sup> a v současné době je připravována její transpozice do zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.<sup>10</sup>

Právní základ pro účast České republiky na výměně zpráv podle zemí je dvojitý. V rámci Evropské unie byla přijata směrnice DAC 4, která k výměně zpráv podle zemí zavazuje členské státy Evropské unie a vytváří pro tuto výměnu podmínky. S dalšími státy pak výměna bude probíhat na základě

<sup>5</sup> Jednotka bez právní osobnosti je označení, které je v daňovém právu standardně používáno (srov. např. § 24 daňového řádu) pro tzv. *non-subjekty*, jakými je v českém právu například svěřenský fond. Sama směrnice DAC 4 takové *non-subjekty* označuje pojmem právní uspořádání (srov. čl. 3 odst. 11 písm. c) směrnice DAC 4) a v soukromém právu je označován jako zařízení (srov. § 73 zákona o mezinárodním právu soukromém).

<sup>6</sup> V tomto textu rozumím pod pojmem „daňová jurisdikce“ smluvní jurisdikci, která má autonomii v oblasti ukládání daní. Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní takovou smluvní jurisdikci podřazuje pod pojem „smluvní stát“.

<sup>7</sup> Ve Spojených státech amerických nemusí ovládající osoba bez dalšího sestavovat konsolidovanou účetní závěrku zahrnující jí podřízené právnické osoby a jednotky bez právní osobnosti, pokud není obchodována na veřejné burze. Z tohoto důvodu je v modelové legislativě zakotvena alternativní definice nadnárodní skupiny podniků, srov. část 3 tohoto článku.

<sup>8</sup> V případě, že se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje v jiné měně než v eurech, přepočtou se částky na eura směnným kurzem platným pro leden 2015.

<sup>9</sup> Směrnice 2011/16/EU ve znění směrnice (EU) 2016/881. V textu je tato směrnice ve svém novelizovaném znění označována v praxi obvyklou zkratkou DAC 4.

<sup>10</sup> Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Sněmovní tisk 999, 7. volební období.

mezinárodních smluv v oblasti daní, zejména Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech vyhlášené pod č. 2/2014 Sb. m. s., k jejímuž provedení byla v lednu 2016 v Paříži podepsána Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o výměně zpráv podle zemí.<sup>11</sup>

Právní úprava výměny zpráv podle zemí je však poměrně složitá a obsahuje několik významných problémů, na které chci v tomto článku upozornit.

## 2 Východiska pro zavedení výměny zpráv podle zemí a její principy

Zprávy podle zemí byly ve své původně navržené verzi účetním nástrojem, jehož podoba byla výrazně širší, než jak jej nakonec přijala OECD v rámci projektu BEPS. K zúžení došlo ve třech směrech: (i) zprávy obsahují méně informací, (ii) zprávy jsou neveřejné a jsou dostupné jen správci daně a (iii) jde o součást daňového práva namísto práva účetního.<sup>12</sup> V současné době je však na poli Evropské unie v přípravě novela směrnice o účetních závěrkách, na základě které by byla zavedena povinnost sestavovat zprávy podle zemí v původní podobě, přičemž by tyto zprávy byly veřejné.<sup>13</sup>

Nástroje obsažené v opatření č. 13 projektu BEPS, tedy výměna zpráv podle zemí a dále dokumentace převodních cen mají sice zvýšit transparentnost v oblasti daní, protože poskytují správci daně informace nutné pro posouzení rizik spojených s převodními cenami,<sup>14</sup> ale z rešerše odborné literatury plyne, že celkový smysl a cíl zavedení výměny zpráv podle zemí je spíše nejasný a nevyplývá z ní jednoznačný závěr o motivacích pro zavedení tohoto nástroje. Konsensus nepanuje zejména v otázce toho, co vše z hospodaření skupiny má být odhaleno, jak mají být tyto informace oznamovány, jaké technologie a systémy jsou potřeba pro zavedení této výměny na straně nadnárodních skupin podniků a správců daně, komu budou tyto

<sup>11</sup> Mnohostranná dohoda příslušných orgánů není mezinárodní smlouvou ve smyslu čl. 10 Ústavy. Jde o technický dokument, který k provedení mezinárodní smlouvy mezi sebou uzavřely příslušné orgány. Příslušným orgánem České republiky je ministr financí.

<sup>12</sup> LONGHORN, Monique, RAHIM, Mia, SADIQ, Kerrie. Country-by-Country reporting: An assessment of its objective. *eJournal of Tax Research*, 2016, 14(1), 1-33, s. 2-3. ISSN 1448-2398.

<sup>13</sup> Návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček. Dokument COM(2016) 198 final.

<sup>14</sup> LONGHORN, M., RAHIM, M., SADIQ, K, op. cit., s. 2.

informace přístupné a konečně k čemu tyto informace budou skutečně využity.<sup>15</sup> Ze samotné modelové legislativy OECD i směrnice DAC 4 ale vyplývá, že informace získané ze zpráv podle zemí nemohou být přímo použity pro úpravu základu daně z příjmů v souvislosti s převodními cenami, ale mohou být použity pouze jako základ pro další šetření v této věci.<sup>16</sup>

Zpráva podle zemí je souhrnným výkazem informací o skupině právnických osob a jednotek bez právní osobnosti<sup>17</sup> vykonávajících činnost ve více daňových jurisdikcích, jejichž konsolidované výnosy přesáhnou určitou stanovenou mez.<sup>18</sup> Takovéto skupiny jsou označovány jako „nadmárodní skupiny podniků“. Ze zprávy je možné zjistit rozdělení výnosů, daní, výsledků hospodaření této skupiny mezi jednotlivé daňové jurisdikce a dále jsou ve zprávě uvedeny informace o tom, ve kterých daňových jurisdikcích jsou členské osoby nebo jednotky daňovými rezidenty, případně zda v nich vykonávají činnost prostřednictvím stálých provozoven, spolu s tím, jaký je charakter činnosti, který v těchto jurisdikcích vyvíjejí.

Modelová právní úprava pro výměnu zpráv podle zemí je významným způsobem napojena na právní úpravu účetnictví.<sup>19</sup> Pro samotné určení toho, co je nadnárodní skupinou podniků a které entity ji tvoří, se používá institut konsolidované účetní závěrky. Nadnárodní skupinou podniků tvoří entity, za které se na základě zákonné povinnosti sestavuje konsolidovaná účetní závěrka. Členem této skupiny jsou entity, které jsou v takové závěrce uvedeny, ale dále i entity, které byly z takové závěrky v souladu s účetními předpisy vyloučeny z důvodu své velikosti nebo významnosti.

<sup>15</sup> LONGHORN, M., RAHIM, M., SADIQ, K, op. cit., s. 19.

<sup>16</sup> Čl. 16 odst. 6 směrnice DAC 4 a čl. 6 modelové Dohody příslušných orgánů (srov. OECD. *Transfer pricing documentation and country-by-country reporting, action 13, 2015 final report: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paříž: OECD Publishing, 2015. ISBN 978-92-64-24148-0, s. 42).

<sup>17</sup> Pro přehlednost budu v dalším textu používat označení „entita“ pro souhrnné označení právnické osoby a jednotky bez právní osobnosti.

<sup>18</sup> Jak bylo uvedeno výše, jde v současné době o 750 milionů eur nebo ekvivalentní částka v jiné měně přepočtená podle směnného kuru pro leden 2015.

<sup>19</sup> Samotné metodické materiály, které vydává OECD k opatření č. 13 projektu BEPS obsahují doporučení uplatňovat v nejasnostech účetní pravidla (srov. OECD. *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13*. Paříž: OECD Publishing, 2016. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>).

Zpráva podle zemí se vztahuje k účetnímu období nadnárodní skupiny podniků, přičemž ji tato skupina musí sestavit a podat ve lhůtě 12 měsíců od konce tohoto období. Daňová jurisdikce, která zprávu obdrží, ji pak musí předat všem dalším daňovým jurisdikcím, se kterými probíhá výměna těchto zpráv,<sup>20</sup> ve lhůtě 15 měsíců od konce účetního období nadnárodní skupiny podniků, ke kterému se zpráva vztahuje.

Aby měl správce daně přehled o tom, jaké nadnárodní skupiny podniků v jeho daňové jurisdikci vykonávají činnost, a tedy přeneseně také o tom, jaké zprávy podle zemí má buď očekávat ze zahraničí, nebo od členských entit těchto skupin, které jsou v této jurisdikci daňovými rezidenty, musí všechny členské entity nadnárodních skupin podniků ohlásit, že jsou členem skupiny a dále to, která entita ve které daňové jurisdikci za tuto skupinu zprávu podle zemí podá. Podle modelové legislativy OECD a směrnice DAC 4 musí členské entity tyto skutečnosti ohlašovat každoročně, a to ve lhůtě do konce účetního období nadnárodní skupiny podniků, ke kterému se bude zpráva podle zemí vztahovat. Podle návrhu české implementace výměny zpráv podle zemí však české členské entity budou muset tyto skutečnosti ohlásit pouze jednou, a následně budou muset ohlašovat změny do 15 dnů od okamžiku, kdy nastaly.<sup>21</sup>

### 3 Neurčité vymezení nadnárodní skupiny podniků

Jak bylo uvedeno, jsou nadnárodní skupiny podniků vymezeny jako skupiny, za které se na základě zákonné povinnosti sestavuje konsolidovaná účetní závěrka. To však samo o sobě nepostačuje pro naplnění cílů, které zavedení výměny těchto zpráv patrně sleduje, protože by z definice nadnárodních skupin podniků vypadlo mnoho skupin, jejichž nejvyšší entita je daňovým rezidentem Spojených států amerických. Ve Spojených státech amerických totiž neplatí obecná zákonná povinnost sestavovat konsolidovanou účetní

<sup>20</sup> K 7. prosinci 2016 podepsalo Mnohostrannou dohodu příslušných orgánů o výměně zpráv podle zemí 50 daňových jurisdikcí. Tuto dohodu zatím nepodepsaly všechny členské státy Evropské unie. S těmi ale bude výměna probíhat v souladu s požadavky směrnice DAC 4. Srov. Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (CbC MCAA): Status as of 7 December 2016. In: OECD. *OECD: Better policies for better lives* [online]. Paříž: OECD, 2016 [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>

<sup>21</sup> Sněmovní tisk 999, op. cit., § 13zm.

závěrku v případech, kdy účetní jednotka ovládá jiné účetní jednotky. Obecná povinnost vést účetnictví sice je ve Spojených státech amerických zakotvena ve federálním zákoně o daních z příjmů,<sup>22</sup> ale ten povinnost provést konsolidaci nezakotvuje<sup>23</sup> a podřízené entity jsou pro tento zákon relevantní pouze ve vztahu k úpravě základu daně v návaznosti na převodní ceny mezi sdruženými osobami. Informace obsažené v konsolidovaných účetních závěrkách jsou však relevantní při obchodování na burze veřejných papírů. Z toho důvodu je povinnost vypracovat a zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku obsažena v předpisech upravujících obchodování na těchto burzách.<sup>24</sup> Pokud by však žádná členská osoba nebo jednotka takové skupiny nebyla na burze obchodována, nebo pokud by tam byla obchodována jiná než nejvyšší členská osoba nebo jednotka, tak by na tuto skupinu jako celek povinnost sestavit zprávu podle zemí nedopadla. Z tohoto důvodu obsahuje modelová legislativa OECD a směrnice DAC 4 alternativní definici nadnárodní skupiny podniků. Tuto skupinu tvoří také ty entity, za které by se povinně sestavovala konsolidovaná účetní závěrka, pokud by akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl v některé z nich byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů.

Neznám další daňovou jurisdikci, ve které by byla zákonná povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku vázána na obchodování na veřejné burze cenných papírů, ale existenci takové jurisdikce, nelze vyloučit. Ani OECD, ani Evropská unie bohužel nevydaly seznam daňových jurisdikcí, kterých se to týká.

Mám za to, že popsané vymezení nadnárodní skupiny podniků bude přinášet závažné aplikační problémy. Povinnosti, které budou ukládány entitám, které jsou v České republice daňovými rezidenty, se váží na to, zda jsou členskými entitami nějaké nadnárodní skupiny podniků. Všechny takové entity budou mít alespoň ohlašovací povinnost a vedle toho budou některé z nich mít i povinnost podat zprávu podle zemí. To, zda česká entita bude subjektem veřejnoprávní povinnosti, tedy závisí na tom, jestli daňová jurisdikce nejvyšší

<sup>22</sup> 26 U.S.C. § 446.

<sup>23</sup> 26 C.F.R. § 1.446-1 an.

<sup>24</sup> Vyhláška S-X vydaná Federální komisí pro burzu a cenné papíry (17 C.F.R. § 210.3-02) k provedení *Securities Exchange Act of 1934* [zákona o veřejných burzách cenných papírů z roku 1934].

členské entity takové skupiny ukládá zákonnou povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, nebo zda ji ukládá alespoň v souvislosti s obchodováním na veřejné burze cenných papírů.

Specializovaný finanční úřad bude podle vládního návrhu transpozičního zákona při výměně zpráv podle zemí v postavení správce daně od českých členských entit přijímat zprávy podle zemí a bude také ukládat pokuty v případech, kdy tyto entity nesplní povinnosti podle tohoto zákona. Specializovaný finanční úřad tak bude muset vyhodnotit, zda je určitá entita členskou entitou některé nadnárodní skupiny podniků. K tomu ale bude muset disponovat přehledem o zákonné úpravě sestavování konsolidovaných účetních závěrek ve všech daňových jurisdikcích na planetě Zemi, protože v libovolné z nich může být daňovým rezidentem nejvyšší mateřská entita posuzované entity.

Druhým, nemenším problémem pak bude určení výše konsolidovaných výnosů nadnárodní skupiny podniků. Nadnárodními skupinami podniků totiž nejsou ta seskupení entit, jejichž konsolidované výnosy nepřesáhnou 750 milionů eur. Česká entita tak bude subjektem veřejnoprávní povinnosti pouze tehdy, když její skupina bude mít konsolidované výnosy přesahující tuto částku. Tuto skutečnost je však možné zjistit zásadně pouze z konsolidované účetní závěrky takové skupiny. Tato skupina však konsolidovanou účetní závěrku vůbec nemusí sestavovat – pro to, aby byly jejím členským entitám uloženy povinnosti, plně postačí, že by nejvyšší členská entita takové skupiny měla povinnost tuto závěrku sestavit, kdyby akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl v ní byly bývaly obchodovány na veřejné burze cenných papírů.

Třetím problémem je to, jak vlastně vyložit podmínku spočívající v tom, že by entita měla zákonnou povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, kdyby akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl v ní byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů. Pokud tyto akcie nebo obdobné cenné papíry obchodovány jsou, tak nevzniká žádný problém – entita má zákonnou povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a z té je možno zjistit výši konsolidovaných výnosů skupiny. Pokud ale obchodovány nejsou, tak to může mít dvě příčiny. Buď by tyto akcie, nebo obdobné cenné papíry, mohly být na burzu připuštěny, ale z vůle samotné entity k tomu nedošlo (subjektivní důvod), nebo se akcie nebo obdobné



cenné papíry na veřejné burze cenných papírů neobchodují proto, že je není možno na takovou burzu připustit (objektivní důvod). Za objektivní důvod pro to, aby nebyly akcie, nebo obdobné cenné papíry, představující podíl v nejvyšší entitě takové skupiny obchodovány na veřejné burze cenných papírů považují také to, že takové akcie resp. cenné papíry vůbec neexistují. Je nepochybné, že pokud nejsou akcie, nebo obdobné cenné papíry, představující podíl v nejvyšší entitě skupiny obchodovány na veřejné burze cenných papírů pouze ze subjektivního důvodu, pak je tato skupina při splnění ostatních podmínek nadnárodní skupinou podniků, na jejíž členské entity dopadají povinnosti v souvislosti se sestavováním a podáváním zpráv podle zemí. Problematická situace však nastává v případech, kdy tyto akcie nebo obdobné cenné papíry nejsou obchodovány z objektivního důvodu. Text příslušného ustanovení, a sice „[t]ermínem ‚skupina‘ se rozumí soubor podniků, které jsou spřízněny strukturou vlastnictví nebo kontroly tak, že musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pro účely účetního výkaznictví podle platných účetních zásad, nebo by ji musely sestavovat, pokud by kapitálové podíly v některém z těchto podniků byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů“<sup>25</sup> totiž dává určitý prostor pro odhlédnutí od některých podmínek, které tvoří objektivní překážku pro obchodování na veřejné burze cenných papírů. Otázkou však zůstává, jak velký tento prostor je.

Myslím, že po českém správci daně není možné požadovat, aby vedle případné zákonné povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku plynoucí z právní regulace kapitálových trhů ještě podle cizího práva posuzoval přípustnost obchodování konkrétní entity, jejíž vnitřní poměry nezná, na cizí veřejné burze cenných papírů. Proto mám za to, že toto ustanovení umožňuje odhlédnout od všech překážek pro obchodování na veřejné burze cenných papírů, jak subjektivních tak objektivních, a při jeho aplikaci by se měla uplatnit fikce, že se na tuto entitu vztahují všechny povinnosti jako kdyby její akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl v ní na veřejné burze cenných papírů obchodovány byly (a to i v případech, kdy podíly v této entitě nejsou s žádnými cennými papíry svázány).

<sup>25</sup> Odstavec 1 oddílu I přílohy III směrnice DAC 4.

## 4 Podání neúplné zprávy podle zemí

V případě, kdy by zastupující entita nadnárodní skupiny podniků vůbec nepodala zprávu podle zemí, i když k tomu byla určena touto skupinou, přenáší se povinnost podat zprávu podle zemí na všechny členské entity této skupiny, které jsou daňovými rezidenty v některé z daňových jurisdikcí, se kterými probíhá výměna zpráv podle zemí. Modelová legislativa OECD ani směrnice DAC 4 ale neřeší otázku, jakým způsobem řešit situaci, když zastupující entita této skupiny ve své daňové jurisdikci sice zprávu podle zemí podá, ale tato zpráva bude vadná, například nebude zahrnovat informace o všech členských entitách skupiny, nebo bude obsahovat zkrácené informace.

Mám za to, že by se v takovém případě již povinnost podat zprávu podle zemí neměla přenést na všechny členské entity skupiny, ale že by měly orgány veřejné moci v daňové jurisdikci zastupující entity z této entity správnou a úplnou zprávu podle zemí vymocit.

Tomu odpovídá i vládního návrh zákona transponující výměnu zpráv podle zemí do českého právního řádu. Podle tohoto návrhu bude povinnost podat zprávu podle zemí vymáhána platebním deliktem podle daňového řádu, a sice pořádkovou pokutou. Podle důvodové zprávy je důvodem pro použití pořádkové pokuty to, že ji má být možné ukládat opakovaně, a to do té doby, než bude povinnost podat zprávu podle zemí splněna.<sup>26</sup> Výše této pokuty je odstupňována podle toho, jakou roli v nadnárodní skupině podniků má členská entita, které se pokuta má uložit. Nejvyšší pokutu lze uložit nejvyšší entitě této skupiny. Zastupující entitě lze pak uložit pokutu ve stejné výši, v jaké ji lze uložit nejvyšší entitě skupiny. Naopak nižší pokutu lze uložit řadové členské entitě skupiny, která se zároveň může zprostit odpovědnosti, pokud požádala nejvyšší entitu o součinnost, ta ji odmítla poskytnout a pokud zároveň tato entita ve zprávě uvedla všechny informace, které jsou jí dostupné a které obdržela nebo získala. Zastupující entitě se ale možnost zprostit se odpovědnosti nedává.<sup>27</sup>

Konstrukce sankcí ve vládním návrhu tedy odráží právě to, že pokud zastupující entita podá zprávu podle zemí, ať už správnou nebo ne, tak

<sup>26</sup> Sněmovní tisk 999, op. cit., s. 48.

<sup>27</sup> Sněmovní tisk 999, op. cit., § 13zp.

již zprávu podle zemí nebude muset podávat žádná jiná členská entita této skupiny, a to nejen v České republice, ale ani v žádné jiné daňové jurisdikci. Zastupující entita tak má podobně významné postavení, jako nejvyšší entita skupiny. Z tohoto důvodu se také zastupující entitě nedává možnost zproštění odpovědnosti. Naopak by mělo být možné ukládat této zastupující entitě pořádkové pokuty do té doby, než svou povinnost řádně splní.

## 5 Systémové selhání daňové jurisdikce

Právní úprava výměny zpráv podle zemí je specifická tím, že počítá nejen s tím, že povinnost podat zprávu podle zemí může porušit členská entita nadnárodní skupiny podniků, ale zakotvuje také pravidla pro to, když povinnost vyměňovat zprávy podle zemí poruší sama daňová jurisdikce. Takový stav je označován jako systémové selhání daňové jurisdikce.

Při systémovém selhání některé z daňových jurisdikcí, se na takovou jurisdikci hledí stejně, jako kdyby s touto jurisdikcí výměna zpráv vůbec neprobíhala. Pokud je tedy z této jurisdikce nejvyšší entita skupiny, musí zprávu podat zastupující entita z nějaké jiné daňové jurisdikce nebo povinnost podávat zprávy dopadne na všechny členské entity skupiny. Stejně tak není možné zvolit zastupující entitu ze systémově selhané jurisdikce.

Modelová legislativa i směrnice DAC 4 ale váže účinky systémového selhání daňové jurisdikce vůči členským entitám nadnárodní skupiny podniků na to, že selhání bylo těmto entitám oznámeno. Není však předepsáno, v jaké formě má být toto oznámení provedeno.

Byť je požadavek oznámení systémového selhání členským entitám nadnárodních skupin podniků pochopitelný, mám za to, že by byl způsobilý narušit fungování výměny zpráv podle zemí, pokud by byl realizován jako adresné doručování jednotlivým entitám, a to hned z několika důvodů. Tím prvním je skutečnost, že správci daně nemusí být známy všechny entity, které patří do nadnárodních skupin podniků majících nejvyšší entitu v daňové jurisdikci, která systémově selhala. Tyto entity by sice měly podat správci daně ohlášení o tom, že jsou členskými entitami takové skupiny, ale v případě že svou povinnost nesplní, tak se o nich správce daně s nejvyšší pravděpodobností sám od sebe nedozví. Dokud se ale těmto entitám nepodaří oznámit systémové selhání daňové jurisdikce jejich nejvyšší entity, tak by tyto entity vůbec

neměly povinnost podávat zprávy podle zemí, což ale není akceptovatelné. Oznamování systémového selhání tedy musí proběhnout tak, aby postihlo i členské entity nadnárodních skupin podniků, které nejsou správci daně známé.

Druhým problémem je to, že systémové selhání určité daňové jurisdikce je stavem, který pravděpodobně bude trvat delší dobu, možná i několik let. Během této doby mohou vznikat nové entity, kterým musí být systémové selhání také oznámeno. Oznamování systémového selhání tedy musí zohledňovat také nově vznikající členské entity nadnárodních skupin podniků.

Pokud by bylo potřeba reagovat pouze na první z popsaných problémů, bylo by možné uvažovat o tom, že by se oznámení o systémovém selhání doručovalo veřejnou vyhláškou, protože se má doručovat neurčitému počtu adresátů.<sup>28</sup> Ani doručování veřejnou vyhláškou však neřeší druhý problém s nově vznikajícími entitami.

Ve vládním návrhu zákona se proto navrhuje uveřejňovat informaci o systémovém selhání ve Finančním zpravodaji, a to oznámením o tom, že systémového selhání nastalo, případně i o tom, že již pominulo.<sup>29</sup>

Konstrukce oznamování systémového selhání podle vládního návrhu zákona se částečně odlišuje od modelové legislativy OECD i od směrnice DAC 4. Přesto mám za to, že i navržený způsob oznamování odpovídá smyslu a účelu požadavků podle modelové legislativy i směrnice a přitom jsou odstraněny oba popsané problémy. Správce daně pak může v souladu se zásadou vstřícnosti<sup>30</sup> přímo vyrozumět ty české členské entity nadnárodních skupin podniků, které jsou mu známy.

## 6 Závěr

V článku jsem popsal nový nástroj pro předcházení daňovým únikům spojených zejména s převodními cenami mezi sdruženými osobami, a sice výměnu zpráv podle zemí, které musí sestavovat a podávat nadnárodní skupiny podniků. Tento nástroj byl vyvinut na poli OECD jako opatření

<sup>28</sup> § 49 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Je však nutné vyrovnat se s otázkou, zda je možné využít tohoto institutu mimo řízení.

<sup>29</sup> Sněmovní tisk 999, op. cit., § 13zh.

<sup>30</sup> § 6 odst. 4 daňového řádu.

č. 13 projektu zamezení eroze základu daně a vyvádění zisků a přihlásilo se k němu cca 50 států z celého světa. Modelovou legislativu OECD víceméně doslova převzala Evropská unie do směrnice DAC 4 a zavázala tak k výměně zpráv podle zemí také všechny své členské státy.

Právní úprava obsažená v modelové legislativě i ve směrnici je však v mnoha ohledech problematická. Tím, že se snaží mít globální dopad, aniž by se ale k výměně zpráv zavázaly všechny daňové jurisdikce, ve kterých mohou být rezidenty nejvyšší entity nadnárodních skupin podniků, musí obsahovat sadu pravidel, jejichž cílem je zajištění získání těchto zpráv i od skupin, které se budou snažit výměně zpráv podle zemí uniknout tím, že své ústředí přemístí mimo dosah této regulace, a to buď do daňových jurisdikcí, které se k výměně vůbec nezavázaly, nebo do těch, které se sice k výměně zavázaly, ale své závazky neplní.

Problematická je také skutečnost, že celá modelová legislativa (a tím i směrnice) vychází z právní úpravy účetnictví, aniž by ale byla celosvětově sjednocena jeho pravidla. Orgány, které budou zabezpečovat získávání zpráv podle zemí, se tak budou muset orientovat v právní úpravě účetnictví ve všech daňových jurisdikcích na světě, protože budou muset při řešení právní otázky, zda je určitá entita členskou entitou nadnárodní skupiny podniků, posuzovat okolnosti za kterých je nejvyšší entita takové skupiny povinna sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, nebo by ji byla povinna sestavovat, kdyby byly její akcie nebo obdobné cenné papíry obchodovány na veřejné burze cenných papírů.

Vládní návrh zákona, kterým se modelová legislativa i směrnice transponuje do českého právního řádu, se pokouší na tyto problémy reagovat. Mám za to, že byt' v některých případech došlo k mírnému odklonu od modelové legislativy či směrnice, tak tento návrh přesto odpovídá smyslu a účelu navržené regulace. Nicméně pro posouzení celkových přínosů celé výměny zpráv podle zemí je nutno vyčkat, jakým způsobem bude výměna podle zemí aplikována i v jiných daňových jurisdikcích.

## Literature

- LONGHORN, Monique, RAHIM, Mia, SADIQ, Kerrie. Country-by-Country reporting: An assessment of its objective. *eJournal of Tax Research*. 2016, 14(1), 1-33. ISSN 1448-2398.
- OECD. *Transfer pricing documentation and country-by-country reporting, action 13, 2015 final report: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paříž: OECD Publishing, 2015. ISBN 978-92-64-24148-0.
- OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paříž: OECD Publishing, 2010. ISBN 978-92-64-09018-7.
- OECD. *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13*. Paříž: OECD Publishing, 2016. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>
- Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (CbC MCAA): Status as of 7 December 2016. In: OECD. *OECD: Better policies for better lives* [online]. Paříž: OECD, 2016 [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>
- Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o výměně zpráv podle zemí podepsaná dne 27. ledna 2016 v Paříži.
- Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 2/2014 Sb. m. s.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 105/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní a zrušuje se zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních útech se Spojenými státy americkými pro účel správy daní. Sněmovní tisk 868, 7. volební období

Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Sněmovní tisk 999, 7. volební období.

Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, ve znění pozdějších předpisů.

Směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní.

Návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček. Dokument COM(2016) 198 final.

*Internal Revenue Code*. Hlava 26 zákoníku Spojených států amerických (26 U.S.C.) Dostupné z: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>

*Securities Exchange Act of 1934*. § 78a an. hlavy 15 zákoníku Spojených států amerických (15 U.S.C. § 78a an.) Dostupné z: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/15/chapter-2B>

*Commodity and Securities Exchanges*. Hlava 17 kodexu federálních vyhlášek Spojených států amerických (17 C.F.R.). Dostupné z: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/17>

*Internal Revenue*. Hlava 26 kodexu federálních vyhlášek Spojených států amerických (26 C.F.R.). Dostupné z: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26>

## Contact – e-mail

[michal@tulacek.eu](mailto:michal@tulacek.eu)

# Charakter licenčních poplatků z hlediska aplikace srážkové daně

*Martina Valachová*

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## **Abstract in original language**

Cílem tohoto příspěvku je poskytnout stručný komentář k licenčním poplatkům a obdobným platbám za software z pohledu srážkové daně. Jednotlivé kapitoly jsou zaměřeny na definici licenčních poplatků, režim zdanění licenčních poplatků, procesní aspekty a sankce spojené s nesplněním povinností plátce týkající se sražení a odvedení srážkové daně.

## **Keywords in original language**

Licenční poplatky; srážková daň; smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

## **Abstract**

The goal of the contribution is to provide the comment on royalties and similar payments rendered for software from the perspective of withholding tax. The individual chapters focus on definition of royalties, the taxation regime of royalties, procedural aspects and sanctions related to breach of WHT payers' responsibilities.

## **Keywords**

Royalties; Withholding Tax; Double Tax Treaties.

## **1 Úvod**

Tento příspěvek se zaměřuje na problematiku samotné definice licenčních poplatků. Jednotlivé kapitoly pak pojednávají o režimu zdanění licenčních poplatků v České republice, a to jak v souladu s českou právní úpravou, tak podle aplikovatelných smluv o zamezení dvojímu zdanění, včetně aplikovatelných sazeb a možných osvobození. Dále se článek rovněž věnuje problematice potřebných podkladů k prokázání oprávněnosti aplikace některého z výhodnějších režimů. V neposlední řadě příspěvek adresuje i vybrané



procesní aspekty srážkové daně, zejména lhůty pro podání hlášení, vyúčtování a zaplacení srážkové daně. Procesní aspekty doplňuje část věnující se sankčním mechanismům aplikovatelným v oblasti srážkové daně.

Cílem tohoto článku je poskytnout praktický náhled na problematiku srážkové daně uvalené na licenční poplatky za software.

Na úvod je třeba uvést, že pro účely aplikace srážkové daně je nutno rozlišovat následující transakce:

- úplný převod autorského práva, který není předmětem srážkové daně, a
- omezený převod autorského práva, za nějž se hradí tzv. licenční poplatky, které mohou podléhat srážkové dani a kterým se věnuje následující text.

K úplnému převodu autorského práva dochází typicky v situaci, kdy je na základě zadání vytvořen software a po jeho dokončení jsou k němu převedena veškerá práva. Úplný převod práva však není předmětem tohoto článku.

## 2 Definice licenčních poplatků dle zákona o daních z příjmů

Pro posouzení aplikace srážkové daně je nutné si nejprve vymezit samotný pojem licenční poplatky, které dle platné právní úpravy podléhají srážkové dani. Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“ nebo „**ZDP**“) se licenčními poplatky rozumí *platba jakéhokoli druhu, která představuje náhradu za užití nebo za poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu (software), dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, návrh nebo model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup, nebo za výrobně technické a obchodní poznatky (know-how). Licenčním poplatkem se rozumí také příjem za pronájem nebo za jakékoli jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.*<sup>1</sup>

### 2.1 Výklad pojmu licenční poplatky dle české daňové správy

Výklad uvedený v této kapitole byl daňovou správou prezentován historicky v některých pokynech a vyjádřeních a potvrzují jej i některé aktuální metodické pokyny Generálního finančního ředitelství.

<sup>1</sup> § 19 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

### 2.1.1 *Druhy úhrad za užití software*

Dle aktuálních výkladů<sup>2</sup> rozlišuje česká daňová správa ve vztahu k úhradám za použití software následující kategorie plateb:

- úhrady za standardizovaný software pro užití v rámci běžné činnosti uživatele, které se nekvalifikují jako licenční poplatky,
- úhrady za standardizovaný software pro komerční využití, které se kvalifikují jako licenční poplatky, a
- úhrady za jiný než standardizovaný software (software vyvinutý pro konkrétní subjekt), které se rovněž kvalifikují jako licenční poplatky.

Výše uvedená kategorizace je základním východiskem pro zdanění, které je popsáno v kapitole 2.2. Níže je bližší informace k jednotlivým kategoriím.

### 2.1.2 *Standardizovaný software*

Standardizovaný software, který je někdy rovněž označován jako tzv. krabicový software, lze rozumět software, který je distribuován hromadně formou poskytování nevýhradní licence. Lze ho chápat jako software, který není vyvíjen na míru, avšak může být tvořen či doplňován určitými vyvinutými moduly.

Standardizovaný software je tedy dle aktuálních interpretací charakterizován jako software určený pro širokou distribuci uživatelům. Přitom nezáleží na tom, zda se jedná o:

- „shrink-wrap“, neboli uzavření licenční smlouvy otevřením obalu (krabice) u krabicového softwaru,
- „click-wrap“, tedy uzavření licenční smlouvy „odkliknutím“ licenčních podmínek při instalaci softwaru, a
- „browse-wrap“, tedy uzavření licenční smlouvy návštěvou internetových stránek poskytovatele licence, na nichž se viditelně nachází znění licenčních podmínek, a následným stáhnutím softwaru z těchto stránek.

Dle současného přístupu české daňové správy lze za krabicový software považovat i velké softwarové systémy (účetní systémy, systémy řízení

<sup>2</sup> Pokyn D-40 z roku 1993 – Výklad ke zdaňování příjmů zahraničních subjektů z tzv. licenčních a jím podobných poplatků, č. j. 251/17 117/93 a pokyn D-235 z roku 2002 – Sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojímu zdanění, č. j. 494/39 661/2002.

podniku, řízení různých procesů – např. SAP, Oracle apod.), které jsou založené na standardizovaných modulech, jež jsou volně dostupné na trhu. Ačkoli úprava a finální nastavení základního modelu pro konkrétního zákazníka (customizace) může v praxi představovat významný zásah do software, bývají tyto licence a následné úpravy software v obecné rovině považovány za standardizovaný software nepodléhající srážkové dani.

### 2.1.3 *Jiný než standardizovaný software*

Pojem jiný než standardizovaný software, který bývá občas zjednodušeně označován rovněž jako zakázkový software, je vykládán ve smyslu software vyvinutého dle požadavků předem známého konkrétního zákazníka či skupiny zákazníků, který není nabízen širokému okruhu zájemců.

Výše uvedené dále potvrzuje i metodický pokyn D-22,<sup>3</sup> který výslovně stanovuje, že za příjmy z úhrad počítačových programů (software) se nepovažují příjmy plynoucí z poskytnutí počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (tzv. krabicový software).<sup>4</sup>

## 2.2 Ostatní výklady pojmu licenční poplatky

Vedle výše uvedeného výkladu zastávaného daňovou správou, poskytuje další možný výklad komentář k Modelové smlouvě OECD<sup>5</sup>, z níž vychází většina uzavřených smluv o zamezení dvojímu zdanění. Ten za licenční poplatky (podléhající srážkové dani) považuje pouze úhrady za komerční využití software, tj. užití za účelem jeho dalšího rozvíjení, zakomponování do vlastních výrobků a služeb za účelem jejich prodeje či za účelem poskytování sublicencí. Software využívaný pro vlastní potřebu nepovažuje komentář k Modelové smlouvě OECD za licenční poplatky (podléhající srážkové dani), a to bez ohledu na to, zda se jedná o zakázkový software či software nabízený běžně na trhu.

Přístup dle Modelové smlouvy OECD se však liší od výkladu české daňové správy, konkrétně v případě software pro vlastní potřeby. Nadto je třeba

<sup>3</sup> Pokyn GFŘ D-22 č. j.5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, část k § 22 bod 3.

<sup>4</sup> Pokyn GFŘ D-22 č. j.5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>5</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version, 2010.

upozornit, že Česká republika vyslovila ke znění článku 12 Modelové Smlouvy OECD hned dvě výhrady. S ohledem na tuto skutečnost je praktické využití přístupu v souladu s Komentářem OECD spojeno s nezanedbatelným rizikem.

## 2.3 Zdanění licenčních poplatků v režimu zákona o daních z příjmů

### 2.3.1 Obecný režim zdanění

Podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ve spojení s § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 ZDP jsou příjmy daňových nerezidentů za náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití počítačových programů (licenční poplatky za software) vyplacené českým daňovým rezidentem či stálou provozovnou daňového nerezidenta umístěnou v České republice považovány za příjem ze zdroje v České republice srážkové daní.

Z výše uvedených kategorií se dle aktuálních výkladů srážková daň uplatní pouze na úhrady za standardizovaný software pro komerční použití a jiný než standardizovaný software. Z pohledu srážkové daně je tedy u standardizovaného software nutné rozlišovat, za jakým účelem je tento software užíván. Za komerční využití se považuje poskytnutí práva k software za účelem jeho dalšího rozvoje, zakomponování do výrobků či služeb nabyvatele či poskytnutí sublicencí. Je-li software využíván pro vlastní použití v podniku, nejedná o komerční využití, a úhrady za takovéto užití nepodléhají srážkové dani.

Licenční poplatky podléhají obecně srážkové dani ve výši 15 % nebo 35 %. Sazba daně může být snížena příslušnou aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění (k jejich aplikaci podrobněji viz kapitola 2.3). Sazba daně ve výši 35 % se uplatní, pokud je příjemcem licenčního poplatku poplatník, který není prokazatelně daňovým rezidentem:

- jiného členského státu Evropské Unie, nebo
- třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, nebo
- třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu či dohodu o výměně informací v daňových záležitostech, nebo
- třetího státu, který je smluvní stranou mnohostranné mezinárodní smlouvy o výměně daňových informací, která je závazná i pro Českou republiku.

Daňové rezidentství příjemce licenčních poplatků, které je rozhodné pro aplikaci správné sazby daně, je v případě daňové kontroly povinen prokázat plátce licenčních poplatků, k prokazování podmínek pro aplikaci srážkové daně viz kapitola 2. 3. 3.

Základem daně je obecně hrubý příjem z licenčních poplatků. V případě, že srážková daň není řádně sražena a odvedena, stanovuje se základ daně tzv. brutací podle § 38 s ZDP. V těchto případech je základem pro výpočet daně částka, ze které by po sražení zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi skutečně vyplacena.<sup>6</sup> Správce daně tedy efektivně vždy považuje částku vyplacenou zahraniční osobě za částku řádně zdaněnou.

Výpočet základu daně v případě aplikace tzv. brutace lze tedy vyjádřit následovně:

$$\text{základ daně} = \frac{100 \times \text{úhrada do zahraničí}}{100 - \text{sazba daně}}$$

Tento postup stanovení daně se uplatní nejen v případech, kdy daň není sražena vůbec, ale rovněž v dalších případech, kdy není daň sražena ve správné výši, např. při neoprávněné aplikaci výhodnější sazby podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění či neprokázání splnění podmínek pro aplikaci této smlouvy, při aplikaci 15 % srážkové daně v případech, kdy měla být aplikována sazba ve výši 35, % či při dodatečném nesplnění podmínky časového testu pro aplikaci osvobození (viz níže).

### 2.3.2 Osvobození licenčních poplatků od srážkové daně

#### Podmínky osvobození licenčních poplatků

Zákon o daních z příjmů v souladu s evropskou směrnicí<sup>7</sup> umožňuje při splnění určitých podmínek a na základě předem vydaného rozhodnutí správce daně osvobodit od srážkové daně licenční poplatky plynoucí právnickým osobám, které mají některou z vyjmenovaných právních forem (obecně se jedná o ekvivalenty společností s ručením omezeným a akciových společností) a jsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské

<sup>6</sup> § 38 s zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7</sup> Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Unie, Švýcarska, Norska, Islandu nebo Lichtenštejska<sup>8,9</sup>. Seznam právních forem, které může mít příjemce licenčního poplatku, aby mohlo být aplikováno osvobození, je uveden v příslušné evropské směrnici a publikováno ve sdělení Ministerstva financí.<sup>10</sup> Zahraničí entita dále musí ve své domovské zemi podléhat dani, která má stejný nebo podobný charakter jako česká daň z příjmů. Seznam těchto daní je opět součástí evropské směrnice a byl rovněž zveřejněn Ministerstvem financí.

Od daně lze takto osvobodit licenční poplatky, pokud je vyplácí buď:

- obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky; nebo
- stálá provozovna obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU nebo výše uvedených států, umístěna na území České republiky.

Osvobození lze však uplatnit pouze za splnění všech následujících podmínek:

- plátce a příjemce licenčních poplatků jsou vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými po dobu alespoň 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích,<sup>11</sup>
- příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem,<sup>12</sup>
- licenční poplatky nejsou přičitatelné stálé provozovně umístěné na území České republiky nebo státu, který není členským státem EU, státem tvořícím Evropský hospodářský prostor nebo Švýcarskou konfederací, a
- příjemci licenčních poplatků bylo vydáno příslušné rozhodnutí správce daně o osvobození od srážkové daně (podle § 38nb ZDP).<sup>13</sup>

Pro účely osvobození jsou osoby vzájemně přímo kapitálově spojené, pokud se jedna osoba podílí na základním kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby alespoň z 25 % nebo pokud se jedna osoba podílí na kapitálu nebo

<sup>8</sup> § 19 odst. 1 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>9</sup> § 19 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>10</sup> Sdělení Ministerstva financí č. j. 15/112988/2006-151, k § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

<sup>11</sup> 19 odst. 5 bod 1. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a § 23 odst. 7 písm. a) bod 1. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>12</sup> § 19 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>13</sup> § 19 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

hlasovacích právech více osob alespoň z 25 %. Přímou kapitálově spojenými osobami tedy mohou být společnosti ve vztahu mateřské a dceřině společnosti a sesterské společnosti při splnění minimální hranice podílu na kapitálu či hlasovacích právech.

Zákon o daních z příjmů předpokládá splnění současně všech výše uvedených podmínek, nicméně ve vztahu k časovému testu přímé kapitálové propojenosti příjemce a plátce licenčních poplatků umožňuje splnění této podmínky i následně. Pokud by k jejímu splnění nedošlo ani následně, stanovil by se základ daně tzv. brutací (viz výše).

## 2.4 Aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění

Výše popsaný režim zdanění, zejména výše sazby srážkové daně, může být upraven ve prospěch příjemce poplatků aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění. Nejčastěji tyto smlouvy snižují aplikovatelnou sazbu daně. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se obecně uplatní pouze ve prospěch daňových poplatníků, tj. nesmějí zakládat nové daňové povinnosti. Z praktického pohledu to tedy znamená, že pro poplatníka se vždy uplatní výhodnější z obou režimů upravených smlouvou o zamezení dvojímu zdanění či lokálním zákonem.

*2.4.1 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavírané Českou republikou*  
Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které má uzavřena Česká republika zpravidla přiznávají právo na zdanění licenčních poplatků jak státu zdroje, tak státu rezidence příjemce poplatků.<sup>14</sup>

Část smluv uzavřených Českou republikou, např. s Velkou Británií, USA, Rakouskem či Slovenskem, rozlišuje ve vztahu k licenčním poplatkům dvě kategorie, a to

- tzv. průmyslové licenční poplatky, kam řadí obvykle úhrady za právo na užití patentů, plánů, výrobních postupů a rovněž počítačových programů, a
- tzv. kulturní licenční poplatky, kam se obvykle řadí úhrady za právo na užití autorských práv k literárním, uměleckým, vědeckým i filmovým dílům.

<sup>14</sup> Tím se české mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění odlišují od OECD Modelové smlouvy.

Tzv. kulturní licenční poplatky potom obvykle požívají výhodnější režim v podobě nulové či snížené maximální sazby. Ve vztahu k licenčním poplatkům za software je nutno mít v případě těchto smluv na paměti, že na licenční poplatky za software se uplatní sazba aplikovatelná pro tzv. průmyslové licenční poplatky.

#### 2.4.2 Sazby srážkové daně pro licenční poplatky podle smluv o zamezení dvojímu zdanění s vybranými zeměmi

Níže je uvedena tabulka shrnující sazby srážkové daně v případě licenčních poplatků u rezidentů z vybraných států, se kterými má Česká republika uzavřenou účinnou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění.

Země	Účinnost smlouvy od	Sazba daně u licenčních poplatků za software
Rakousko	1. leden 2008	5 %
Německo	1. leden 1984	5 %
Irsko	1. leden 1997	10 %
Lucembursko	1. leden 2015	10 %
Slovensko	1. leden 2004	10 %
Velká Británie	1. leden 1992	10 %
Spojené státy americké	1. leden 1994	10 %

#### 2.4.3 Podmínky aplikace smluv a prokazování jejich splnění

V případě aplikace výhodnějšího režimu podle smlouvy musí být poplatník podle Pokynu Ministerstva financí D-286<sup>15</sup> schopen prokázat, že jsou splněny následující podmínky:

- příjemce licenčních poplatků je rezidentem druhé smluvní země,
- příjemce licenčních poplatků je skutečným vlastníkem příslušného příjmu, a
- případně další podmínky, pokud by je stanovovala příslušná smlouva.

Pojem skutečného vlastníka není ve smlouvách obecně definován, dle aktuálních výkladů se jím rozumí osoba, které lze tento příjem objektivně přisoudit a která ho také zdaňuje.<sup>16</sup> Zákon o daních z příjmů potom skutečného

<sup>15</sup> Pokyn D-286 Ministerstva financí č. j. 49/85 663/2005-493 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.

<sup>16</sup> Sdělení k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“ č. j.:251/122 867/2000.



vlastníka definuje jako osobu, která licenční poplatky „*přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoli jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.*“

Podle výkladového pokynu D-286 lze k prokázání splnění podmínek pro aplikaci výhodnějšího režimu zajištěného smlouvou či zákonem využít zejména:

- potvrzení o daňovém rezidentství vydané zahraničním správcem daně;
- prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem;
- případně další důkazní prostředky prokazující naplnění dalších podmínek.

V případě, že plátce příjmu není schopen prokázat splnění výše uvedených podmínek, nelze automaticky uplatnit nárok na poskytnutí výhodnějšího režimu podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

Zákonná úprava ani související pokyny nepředepisují, že by plátce licenčního poplatku musel disponovat výše uvedenými důkazními prostředky již v okamžiku sražení daně. Z praktického pohledu lze nicméně doporučit zajistit dokumentaci prokazující nárok na aplikaci výhodnějšího režimu v předstihu, tj. před případnou daňovou kontrolou.

## 2.5 Procesní aspekty srážkové daně z licenčních poplatků

### 2.5.1 Splatnost daně

U srážkové daně je v oblasti placení daní nutno odlišovat dva termíny, a to okamžik sražení daně a lhůtu pro odvedení sražené daně místně příslušnému správci daně.

Plátce licenčního poplatku za software je povinen srazit daň v příslušné výši při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch příjemce poplatků, avšak nejpozději v den, kdy je o dluhu v podobě licenčního poplatku účtováno.<sup>17</sup> Zjednodušeně řečeno, pokud je o dluhu z titulu licenčního poplatku účtováno dříve, než je zaplacen, sráží se daň ke dni zaúčtování dluhu.

Sraženou daň pak plátce musí odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byla

<sup>17</sup> § 38d odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

sražka provedena. Pokud je tedy licenční poplatek vyplacen či je o něm jako dluhu účtováno např. v červnu, potom je termín pro úhradu sražené daně na účet správce daně 31. červenec stejného roku.

### 2.5.2 Hlášení a vyúčtování

Se sražkovou daní obvykle souvisí povinnost zpracovat a podat dvě daňová tvrzení, a to hlášení a vyúčtování.

V případě sražení daně z částek vyplácených zahraničním subjektům má plátce daně povinnost podat správci daně Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané sražkou. Toto hlášení se podává na tiskopise Ministerstva financí České republiky ve stejném termínu jako je termín splatnosti sražené daně, tj. do konce měsíce následujícího po měsíci, kdy měla být sražka daně provedena. Efektivně se tedy hlášení podává měsíčně, přičemž v měsících, kdy nebyla provedena žádná sražka daně zahraničnímu subjektu, se nepodává žádné „nulové“ hlášení. Daňové subjekty, které mají zpřístupněnu datovou schránku, mají povinnost podávat hlášení elektronicky.<sup>18</sup>

Plátce, který v průběhu kalendářního roku srazil a odvedl sražkovou daň, je povinen podat po skončení roku Vyúčtování daně vybírané sražkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob. Termín pro podání vyúčtování je nejpozději do tří měsíců od uplynutí příslušného kalendářního roku, tj. obvykle do 1. dubna či do nejbližšího následujícího pracovního dne. Pro úplnost upozorňujeme, že tuto lhůtu neprodlužuje případně podaná plná moc daňovému poradci. Vyúčtování se opět podává na oficiálním formuláři Ministerstva financí České republiky, a to u plátců sražkové daně se zpřístupněnou datovou schránkou elektronicky.

Výše uvedené lhůty pro podání hlášení a vyúčtování nelze ani na žádost daňového subjektu prodloužit.

## 2.6 Sankce

V případě, že není sražková daň z licenčních poplatků sražena a odvedena finančnímu úřadu řádně a včas, vzniká povinnost uhradit příslušné sankce, a to v závislosti na konkrétní situaci

- úrok z prodlení a / nebo
- penále.

<sup>18</sup> § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Výše uvedené sankce mohou být dle současných výkladů uloženy současně, jsou-li splněny individuální podmínky pro každou z nich. Výše uvedené sankce vznikají automaticky ze zákona, správce daně tedy nemá možnost modifikovat jejich výši či se rozhodnout je nevalit.

### 2.6.1 Úrok z prodlení

Není-li daň uhrazena řádně a včas, tj. ve správné výši a v zákonném termínu, vzniká plátcí povinnost zaplatit úrok z prodlení za každý den prodlení. Úrok z prodlení začíná nabíhat pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti daně až do dne platby včetně. Za den platby daně je považován den, kdy je částka připsána na účet banky příslušného správce daně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB<sup>19</sup> zvýšené o 14 procentních bodů.<sup>20</sup> Pokud úrok z prodlení nepřesáhne u jedné konkrétní daně částku 200 Kč, povinnost uhradit takový úrok nevzniká.

### 2.6.2 Penále

Penále vzniká pouze v případě doměření daně v důsledku úkonu ze strany správce daně (na základě daňové kontroly). V případě podání dodatečného daňového přiznání na vyšší daňovou povinnost tedy penále nevzniká.

Výše penále činí 20 % z částky doměřené daně<sup>21</sup> a bývá o něm rozhodnuto přímo v dodatečném platebním výměru vydaném na základě daňové kontroly.

## 3 Závěr

Jak bylo již v příspěvku naznačeno, problematika srážkové daně v souvislosti s licenčními poplatky za software je oblastí relativně komplikovanou. Situaci neulehčuje ani Ministerstvo financí, jehož přístup ke kategorizaci software a licenčním poplatkům se liší od přístupu OECD v Modelové smlouvě.

Licenční poplatky jsou v současné době vedle lokálních legislativ a evropské směrnice<sup>22</sup> upraveny zejména ve dvoustranných mezinárodních smlouvách proti zamezení dvojímu zdanění. Akční plán č. 15 - *Vytvoření vícestranného nástroje* navrhuje zavedení multilaterálního instrumentu, který by mohl jednotlivé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nahradit, čímž by byla zajištěna

<sup>19</sup> Platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

<sup>20</sup> § 252 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>21</sup> § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>22</sup> Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

včasnější implementace iniciativy BEPS. Za stávající situace je totiž zavádění změn v mezinárodním zdanění obvykle velmi časově náročné, neboť změna každé jednotlivé dvoustranné smlouvy musí být mezi zúčastněnými státy vyjednána a ratifikována příslušnými vnitrostátními postupy. Multilaterální smlouva nahrazující jednotlivé dvoustranné smlouvy by tak velice usnadnila změny a zavádění nových pravidel. Návrh nové multilaterální smlouvy dosud nebyl zveřejněn. Lze však předpokládat, že bude vycházet z původní Modelové smlouvy OECD a bude reflektovat současné trendy boje proti vyhýbání se zdanění včetně ostatních akčních plánů BEPS.

V současné době stále probíhá intenzivní diskuze ohledně praktické implementace některých bodů iniciativy BEPS a její dopady do oblasti licenčních poplatků tudíž budou teprve získávat přesnější obrysy.

## Literature

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version, 2010.

Pokyn D-40 z roku 1993 – Výklad ke zdaňování příjmů zahraničních subjektů z tzv. licenčních a jím podobných poplatků, č. j. 251/17 117/93 a pokyn D-235 z roku 2002 – Sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojímu zdanění, č. j. 494/39 661/2002.

Pokyn GFŘ D-22 č. j. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Pokyn D-286 Ministerstva financí č. j. 49/85 663/2005-493 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Sdělení Ministerstva financí č. j. 15/112988/2006-151, k § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

## Contact – e-mail

*325569@mail.muni.cz*

### **Vědecká redakce MU**

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

### **Ediční rada PrF MU**

doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D. (předseda)  
prof. JUDr. Josef Bejček, CSc.; prof. JUDr. Jan Hurdík, DrSc.;  
doc. JUDr. Věra Kalvodová, Dr.; prof. JUDr. Vladimír Kratochvíl, CSc.;  
doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.; doc. JUDr. Radim Polčák, Ph.D.;  
prof. JUDr. Petr Průcha, CSc.; doc. JUDr. Markéta Selucká, Ph.D.

## **DNY PRÁVA 2016 – DAYS OF LAW 2016**

### **Část II. – Rekodifikace daní z příjmů**

#### **(90 let od Englišovy daňové reformy)**

**Eds.: doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D., Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.,  
JUDr. Jiří Valdhans, Ph.D.**

Vydala Masarykova univerzita, Žerotínovo nám. 617/9, 601 77 Brno

Spisy Právnické fakulty MU č. 583 (řada teoretická)

1. vydání, 2017

ISBN 978-80-210-8553-4