

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Pohyblivý příspěvek pro rok 2015	2
IAASB vyzývá ke komentářům k revidované verzi standardů ISA 800 a ISA 805	3
Nový standard IPSAS 33.....	3
IPSASB vydala nové standardy IPSAS, které se zabývají účtováním o obchodních podílech v jiných subjektech.....	4
Novela zákona o auditorech a auditorská zkouška.....	4

TÉMA ČÍSLA – JUDIKATURA

Judikatura a judikáty	6
Závaznost soudních rozhodnutí v (nejen) daňových sporech (<i>Radek Novotný</i>).....	7
Rozsudek tam, rozsudek sem, rozsudek kam se podíváš aneb význam judikatury v oblasti daní a účetnictví na příkladu absolutní neplatnosti (<i>Jiří Nesrovnal</i>).....	13
Zneužití práva (<i>Hana Skalická</i>)	18
Vybrané případy oprav a technického zhodnocení v judikatuře (<i>Markéta Tomaníková</i>)	22
<i>Rozhovor s Janem M. Passerem:</i> Jak práci soudu vnímá soudce	24

NA POMOC AUDITORŮM

Rozhodování o přístupu auditora k ověření zprávy o vztazích	27
---	----

e-příloha Auditor 2/2015

- Téma čísla – Judikatura
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **12. 3. 2015**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **16. 3. 2015**

O činnosti Výboru pro IFRS a finanční instituce



Michaela Kubjová

Výbor pro IFRS a finanční instituce pracuje ve své stávající podobě již dva roky. Jeho členy jsou nejen zástupci auditorské profese, ale i České národní ban-

ky a Bankovní asociace. Naším cílem je umožnit výměnu informací a zkušeností a přispět k zajištění jednotného přístupu v oblasti implementace IFRS a v oblasti auditu finančních institucí.

Dalším naším záměrem je podporovat aktivity směřující k širšímu přijetí IFRS v České republice a k eliminaci rozdílných účetních postupů.

Výbor má své stálé zástupce ve Federaci evropských účetních (Fédération des Experts-comptables Européens – Federation of European Accountants, FEE), kde se účastní jednání pracovních komisí pro účetnictví a bankovníctví. Tyto pracovní skupiny se podílí zejména na připomínkování návrhů mezinárodních účetních standardů.

V oblasti IFRS jsme připravili odpovědi ke konzultaci Evropské komise k dopadům používání IFRS. V této konzultaci jsme souhlasili s rozsahem použití IFRS v rámci EU. Doporučili jsme však zahrnutí možnosti dobrovolného použití IFRS, účetní výkazy podle nich sestavené by plně nahradily statutární účetní výkazy. Výhody zavedení IFRS vidíme ve zvýšení transparentnosti zveřejňovaných informací, zjednodušení výkaznictví ve skupině, v úsporách za audit mezinárodních společností a usnadnění mezinárodních akvizic. Tyto výhody jsou ale negativně ovlivněny tím, že společnosti musejí pro daňové účely vést účetnictví dle českých účetních pravidel.

Aktivity v rámci auditů finančních institucí směřovaly zejména k výměně zkušeností v případě specifických oblastí, např. v souvislosti s penzijní reformou. Na platformě výboru rovněž vznikla pracovní skupina, která se dále zabývá určením základního přístupu k ověřování řízení kontrolního systému (ŘKS). Ověření ŘKS je prováděno na základě požadavků vyhlášky ČNB č. 23/2014 Sb. a jeho výsledkem je zpráva auditora dle konkrétních požadavků této vyhlášky. Cílem pracovní skupiny je dosažení konzistence mezi zprávou a prováděnými testy a tím i větší relevance pro uživatele. Skupina vznikla na základě iniciativy Rady pro veřejný dohled nad auditem a ČNB.

V uplynulém období jsme se podíleli na připomínkování regulatorních směrnic a účetních vyhlášek pro finanční instituce. Jednotliví členové výboru se podíleli na přípravě a prezentaci školení v oblasti IFRS v rámci klubových večerů pořádaných Komorou auditorů.

V nastávajícím období se chceme zaměřit zejména na výměnu zkušeností v souvislosti se zavedením nových standardů IFRS 15 – *Vykazování výnosů* a IFRS 9 – *Finanční instrumenty*. Chtěli bychom posílit výměnu informací mezi jednotlivými členy výboru tak, abychom zajistili jednotný přístup v oblasti auditu finančních institucí i ve vybraných oblastech aplikace IFRS. V souvislosti s novým standardem IFRS 9 očekáváme nutnost změny účetních standardů týkajících se finančních instrumentů, a budeme se podílet na jejich připomínkování.

Michaela Kubjová
předsedkyně Výboru pro IFRS
a finanční instituce KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 16. února, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi odborných výborů KA ČR. Významným bodem jednání byla informace o přípravě novely zákona o auditorech (ZoA) ve vazbě na schválené změny evropské legislativy. Jednání se zúčastnil jako host prezident Federace evropských účetních (FEE) Petr Kříž, který informoval o stavu implementace evropské legislativy schválené v roce 2014 v jednotlivých zemích a o aktuálních novinkách z FEE.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- plán činnosti Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání na rok 2015,

- návrh na 50% slevu pro auditory a asistenty auditora na školení na téma „ověřování dotací“,
- žádost Městského soudu v Praze o zproštění mlčenlivosti dvou auditorů,
- plán činnosti Výboru pro veřejný sektor na rok 2015,
- dotazník Výboru pro veřejný sektor ke kontrole kvality u přezkoumání hospodaření,
- časový plán úpravy vnitřních předpisů KA ČR v návaznosti na novelizaci ZoA,
- návrh postupu spolupráce s Poslaneckou sněmovnou,
- úhradu ztráty za rok 2013 z účtu nerozděleného zisku z minulých let,
- aktualizaci tří vnitřních směrnic.

Výkonný výbor dále projednal:

- a doporučil zapracování podnětu z RVDA do vnitřního předpisu,
- a schválil postup při uznávání dílčích auditorských zkoušek ve vazbě na novelu ZoA, která je účinná od 13. ledna 2015,
- a schválil zástupce na společné jednání kulatého stolu

s Českým institutem interních auditorů (ČIIA)

a vzal na vědomí:

- informaci o novele zákona o účetnictví,
- zprávu o přehledu auditů u subjektů veřejného zájmu,
- informace o zahraničních cestách a zprávách ze zahraničních cest,
- zprávu o plnění rozpočtu za leden–prosinec 2014,
- informace prezidenta FEE,
- zprávu o změně legislativních pravidel vlády,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace z jednání prezidentky KA ČR s ČNB a ICAEW,
- legislativní monitoring,
- informace Kárné komise týkající se statistiky uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu

Komory auditorů ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2015

Jako každoročně se dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR, schváleného sněmem v listopadu 2009, podává **vyúčtování příspěvků, a to do 31. března. Vyúčtování příspěvků podávají na Komoru všichni auditoři a auditorské společnosti.** Tato povinnost pro auditory vyplývá z ustanovení zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. a v návaznosti z § 3 odst. 1, 2 a 3 Příspěvkového řádu KA ČR.

Splatnost pohyblivého příspěvku na činnost KA ČR pro rok 2015 je pak dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu KA ČR do **30. června 2015.** Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem Komory auditorů ČR příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2014, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu KA ČR na 0,45 % z uvedeného základu.

Formulář **vyúčtování příspěvků** jak za auditora, tak za auditorskou společnost lze vyplnit **prostřednictvím on-line aplikací** na www.kacr.cz. Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti v části Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČ auditorské společnosti včetně čísla oprávnění.

*Vyúčtování
příspěvků*

Dále je možné použít také **tradiční tištěný formulář** „Vyúčtování příspěvků auditora“, jenž byl přílohou předchozího čísla časopisu Auditor. Auditorským společenstvem byl formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou v únoru.

Třetí možností je využít **formulář vyúčtování příspěvků**, který naleznete rovněž na našich webových stránkách www.kacr.cz v části Pro členy, sekce Formuláře, **kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat** Komoře e-máilem na snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Pohyblivý příspěvek zasílejte na bankovní účet číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo oprávnění, a u auditorských společností ve struktuře xxx32,

z toho xxx je číslo oprávnění. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze tří uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. Upozorňujeme, že v případě pozdního zaplacení příspěvku bude nutné uhradit Komoře úrok z prodlení.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

IAASB vyzývá ke komentářům k revidované verzi standardů ISA 800 a ISA 805



V souvislosti s vydáním nových a revidovaných standardů týkajících se zprávy auditora (ISA 700 – *Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce*, ISA 701 – *Komunikace klíčových záležitostí auditu ve zprávě nezávislého auditora* a ISA 570 – *Předpoklad dalšího trvání podniku*) vydala IAASB dne 21. ledna 2015 návrh změn ve standardech ISA 800 – *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro*

zvláštní účely a ISA 805 – *Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu*.

Komentáře k návrhu budou přijímány do 22. dubna 2015 na webových stránkách IAASB www.iaasb.org.

Plné znění návrhů změn je k dispozici taktéž na www.iaasb.org – Publications & Resources.

Nový standard IPSAS 33

Rada pro mezinárodní standardy ve veřejném sektoru (IPSASB) vydala 29. ledna nový standard IPSAS 33 – *První přijetí standardů aplikujících akruální princip ve veřejném sektoru (First-Time Adoption of Accrual Basis IPSASs)*.

Standard obsahuje vodítka a výjimky pro subjekty, které přecházejí k používání standardů aplikujících akruální princip ve veřejném sektoru. Cílem je nastavit pravidla, která zajistí, že první účetní závěrka účetní jednotky sestavená v souladu se standardy aplikujícími akruální princip bude – bez ohledu na stávající účetní standardy aplikované účetní jednotkou – obsahovat vysoce kvalitní informace, které bude možné získat za cenu nepřevyšující benefit z těchto informací.

Prvouzivatelům tak například umožňuje pro určitá aktiva a závazky (nehmotná a hmotná dlouhodobá aktiva, zásoby, zaměstnanecké požitky, finanční instrumenty apod.) po dobu tří let po prvotní aplikaci IPSAS neměnit stávající účetní metody. Cílem je dát subjektům dostatek času na vytvoření spolehlivých modelů pro uznání a ocenění aktiv a závazků v průběhu přechodného období. Standard rovněž řeší např. situace, kdy nejsou k dispozici spolehlivé historické informace o hodnotě majetku a závazků.

Plné znění standardu je k dispozici na webu IFAC www.ifac.org – About IFAC – Publications & Resources.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR



IPSASB vydala nové standardy IPSAS, které se zabývají účtováním o obchodních podílech v jiných subjektech



Rada pro mezinárodní standardy ve veřejném sektoru (IPSASB) vydala 30. ledna 2015 nové standardy IPSAS, které se zabývají problematikou obchodních podílů v jiných subjektech. Jedná se konkrétně o tyto standardy:

- IPSAS 34 – Samostatné finanční výkazy (Separate Financial Statements)
- IPSAS 35 – Konsolidované finanční výkazy (Consolidated Financial Statements)
- IPSAS 36 – Investice do přidružených a společných podniků (Investments in Associates and Joint Ventures)

- IPSAS 37 – Společné dohody (Joint Agreements)
- IPSAS 38 – Zveřejnění informací o účasti v jiných subjektech (Disclosure of Interests in Other Entities)

Tyto standardy nahradí dosavadní požadavky dle IPSAS 6, IPSAS 7, IPSAS 8.

Plná znění standardů lze získat na webových stránkách IFAC www.ifac.org – About IFAC – Publications & Resources.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR

Novela zákona o auditorech a auditorská zkouška

Novela zákona o auditorech, která vstoupila v účinnost dnem 13. ledna 2015, se v průběhu jejího zrodu označovala jako „technická“. Její obsah přináší spíše dílčí úpravy, které nemají zásadní kvalitativní vliv na cíle, obsah a strukturu práce ani Komory auditorů ČR, ani samotných auditorů. Některé ze změn však přesto vyžadují zvýšenou pozornost. Takovými změnami jsou i úpravy § 8, který vymezuje relativně široké souvislosti spojené s auditorskou zkouškou.

Zřejmě nejvýznamnější z těchto změn vyplývá z úpravy odstavce 3 uvedeného paragrafu: „*Pokud uchazeč složil vysokoškolskou zkoušku formou státní zkoušky..., jejíž rozsah a obsah se v rozhodující části shoduje s oblastmi auditorské zkoušky..., je tento uchazeč od části auditorské zkoušky, které se taková zkouška týká, osvobozen, pokud o to požádá...*“.

Uvedená změna významně zužuje rozsah možných uznávání předchozích vysokoškolských zkoušek. Předchozí dikce umožňovala žadateli, aby požádal o uznání dílčí auditorské zkoušky jen na základě dokumentů, kterými prokazoval složení obsahem a rozsahem srovnatelné vysokoškolské zkoušky. Podle nové úpravy bude muset prokazovat, že znalosti, vyžadované dílčí auditorskou zkouškou, prokázal v průběhu státní zkoušky.

Co víc, doplnění výše uvedených tří slov vyvolává návaznou otázku: zatímco vysokoškolské zkoušky jsou zpravidla obsahově orientovány na příslušné problemové oblasti, z jakých se skládají dílčí auditorské zkoušky na Komoře auditorů, u státních zkoušek tomu

tak často není. Jsou koncipovány výrazně širěji, s důrazem nejen na problémové oblasti, jako jsou finanční účetnictví, manažerské účetnictví, zdanění, podnikové finance a informační technologie, ale také na vazby mezi nimi.

Nová dikce § 8 tak vyvolává otázku: složil uchazeč vysokoškolskou zkoušku formou státní zkoušky například z manažerského účetnictví, pokud je v seznamu např. šedesátí otázek ke státní zkoušce, z nichž si uchazeč ke zkoušce losuje dvě, uvedeno např. deset otázek z manažerského účetnictví, které svým zaměřením pokrývají např. padesát procent vědomostí vyžadovaných u dílčí auditorské zkoušky z manažerského účetnictví?

Jakkoli lze na tuto otázku s podporou různých argumentů odpovědět „ano“ i „ne“, na Komoře auditorů, která dle zákona bude i v budoucnu rozhodovat o shodě rozsahu a obsahu zkoušek a která je dlouhodobě spíše konzervativní při uznávání zkoušek, dnes zcela jednoznačně převládá názor, že takovou státní zkoušku uznat nelze.

Na základě této úvahy lze pak vyjádřit i pozitivní předpoklady k tomu, aby příslušná státní zkouška mohla být podkladem k úspěšnému uznání dílčí auditorské zkoušky. Měla by to být taková státní zkouška, která je:

- svým obsahem v rozhodující části srovnatelná s obsahem dílčí auditorské zkoušky (v systémech profesního vzdělávání u nás i ve světě se dnes standardně považuje za dostatečnou osmdesátiprocentní kompatibilita obsahu obou zkoušek),

- která je obdobně srovnatelná i co se týče rozsahu – tedy šíře a podrobnosti – příslušné dílčí auditorské zkoušky, a
- organizována takovým způsobem, že neexistuje ani teoretická možnost, že by se uchazeč mohl vyhnout ověření svých znalostí z příslušné problemové oblasti.

Jak bylo uvedeno na zmíněném příkladu dílčí auditorské zkoušky z manažerského účetnictví, Komora osvobodí uchazeče od povinnosti skládat tuto dílčí auditorskou zkoušku, pokud:

- z jeho podkladů vyplývá, že rozsah a obsah znalostí vyžadovaných v rámci státní zkoušky a vymezených např. povinnou literaturou k této státní zkoušce, byl v rozhodující části srovnatelný se znalostmi vyžadovanými u této dílčí auditorské zkoušky,
- seznam otázek, resp. problémových okruhů ke státní zkoušce z manažerského účetnictví pokrývá výše uvedený rozsah a obsah znalostí, a
- způsob losování otázek zkoušky je takový, že uchazečovy znalosti z manažerského účetnictví byly v průběhu státní zkoušky jednoznačně a nerozporně ověřeny.

Uvedená změna je tou nejvýznamnější, kterou novela zákona do oblasti auditorské zkoušky přináší. Pro úplnost však zmiňme i další. Novela:

- zejména s ohledem na rychlost rozvoje lidského poznání zkracuje interval mezi datem složení státní zkoušky, resp. srovnatelné profesní zkoušky, která zakládá možnost požádat o osvobození od dílčí auditorské zkoušky, a žádostí o vykonání auditorské zkoušky z původních sedmi na pět let;
- naopak prodlužuje časový interval pro složení celé auditorské zkoušky (jinak řečeno, všech dvanácti dílčích auditorských zkoušek) z původních tří na pět let; zde byla inspirací zejména praxe obdobných profesních zkoušek skládaných ve světě, a zejména

pak skutečnost, že relativně krátký interval pro složení tak náročných zkoušek nejen není vyžadován příslušnou evropskou směrnicí, ale ve vyspělém světě nemá obdobu;

- odstraňuje nelogickou tvrdost vůči uchazečům, kteří nesložili všechny dílčí auditorské zkoušky v daném intervalu; těmto uchazečům při novém vstupu do systému tyto zkoušky nemohly být uznány; docházelo tak k paradoxním situacím, že jednomu z uchazečů byla uznána srovnatelná profesní zkouška vykonaná před sedmi lety u jiné profesní instituce, zatímco jinému uchazeči nemohla být uznána zkouška, kterou zcela nedávno vykonal přímo na Komoře auditorů;
- stanoví, že pokud má uchazeč pochybnosti o tom, zda jeho dílčí auditorská zkouška byla hodnocena korektně, žádá o přezkoumání hodnocení přímo Komoru auditorů; Rada pro veřejný dohled, na níž se až dosud uchazeč obracel, nově pouze jmenuje odvolací komisi, která provede přezkum hodnocení a která musí být složená z těch členů zkušební komise, kteří nerozhodovali o výsledku posuzované dílčí zkoušky.

Závěrem je třeba uvést, že všechny uvedené změny byly iniciovány přímo Komorou auditorů ČR. Návrh změn pak vyplynul z dlouhodobé diskuse, vedené zejména ve Výboru pro auditorské zkoušky. Není cílem tohoto příspěvku rekapitulovat všechna pro a proti, která byla předmětem diskuse. Souhrnně lze však podle mého názoru konstatovat, že novela zákona představuje v oblasti zajištění auditorské zkoušky pozitivní posun, který zakládá předpoklady pro zajištění vyšší kvality při vstupu auditorů do profese.

Bohumil Král

předseda Výboru
pro auditorské zkoušky KA ČR



Judikatura a judikáty

Termín judikatura označuje buď rozhodovací praxi určitého soudu nebo publikovaná rozhodnutí, které se dotýkají určité dílčí otázky právní normy. Judikatura neboli soudní praxe nám může poskytnout užitečné informace, jak v případech podobných tomu našemu či tomu, co nás zajímá, rozhodl vyšší soud. Znalost judikatury může pomoci vyhrát soudní spor. Je však přitom třeba mít na zřeteli, že každý soud je nezávislý a nezávisle rozhoduje. Judikát v širším smyslu znamená soudní rozhodnutí, ve smyslu užším pak rozhodnutí vyššího soudu, které má význam pro další rozhodování obdobných věcí.

Třebaže v českém právním systému nefunguje systém precedentu, může okresní nebo krajský soud přihlídnout k rozsudku – judikátu vyššího soudu. V současnosti je u soudu argumentace judikáty, resp. judikaturou vyšších soudů zcela běžná.

Slovy Nejvyššího soudu ČR (viz rozsudek 30 Cdo 2811/2007 ze dne 03.12.2009, dostupný na www.nsound.cz): „... došlo-li v soudní rozhodovací praxi při řešení určité materie k judikatornímu ustálení právního názoru, je z povahy věci nezbytné, aby soudy nižších stupňů tento judikatorní posun ve své rozhodovací praxi reflektovaly a v případě, že takový právní názor nesdílejí, jej ve světle jimi pečlivě vyložené argumentace (kriticky) konfrontovaly a seznatelným způsobem (v odůvodnění písemného vyhotovení svého rozhodnutí) vyložily, proč, resp. z jakého (jakých) nosného (nosných) důvodu (důvodů) nebylo lze se ve věci s obdobným skutkovým či právním základem s předmětným judikátem ztotožnit...“.

Soudy v ČR

Soudní moc vykonávají podle zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, nezávislé soudy. Soustavu soudů tvoří Nejvyšší soud, Nejvyšší správní soud, vrchní, krajské a okresní soudy.

Nejvyšší soud (NS) má sídlo v Brně a je vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů v občanském soudním řízení a v trestním řízení s výjimkou záležitostí, o nichž rozhoduje Ústavní soud a Nejvyšší správní soud (viz www.nsound.cz).

Nejvyšší správní soud (NSS) sídlí taktéž v Brně a je vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví (viz www.nssoud.cz).

Dalšími články naší soudní soustavy jsou Vrchní soud v Praze, Vrchní soud v Olomouci a dále okresní a krajské soudy.

V následujících tabulkách a grafech najdete vybrané údaje z agend soudů převážně z roku 2013. Tyto a další údaje jsou dostupné na Veřejném portálu statistiky a výkaznictví Ministerstva spravedlnosti ČR – infoData a na webových stránkách NSS.

Agendy Nejvyššího soudu v roce 2013

	vyřízeno (počet věcí)
trestní kolegium	1840
občanskoprávní kolegium	5538

Zdroj: Veřejný portál statistiky a výkaznictví Ministerstva spravedlnosti ČR – infoData; dostupný na <http://cslav.justice.cz/>

Nejvyšší správní soud v letech 2012–2014

	2014	2013	2012
převzato + napadlo	4636	5072	4693
rozhodnuto	3369	3787	3347
z toho			
rozsudek	2000	1992	1769
usnesení	978	1290	1155
jinak	340	438	320
rozhodnutí	51	67	103

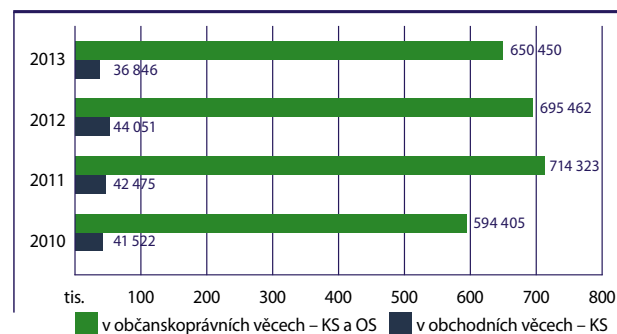
Zdroj: Statistiky Nejvyššího správního soudu; www.nssoud.cz

Vrchní soudy v roce 2013

agendy Vrchního soudu	vyřízeno (počet věcí)	
	trestní úsek	civilní úsek
v Praze	1978	13614
v Olomouci	924	5074

Zdroj: Veřejný portál statistiky a výkaznictví Ministerstva spravedlnosti ČR – infoData; dostupný na <http://cslav.justice.cz/>

Krajské soudy (KS) a okresní soudy (OS) – celkem věcí (spisů)



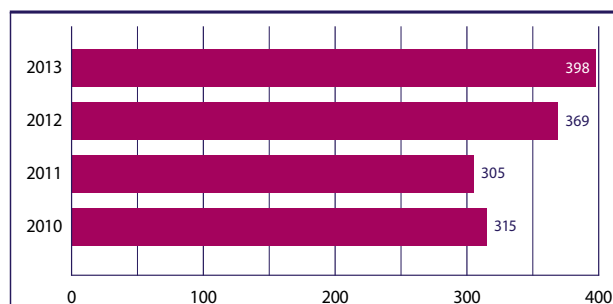
Zdroj: Veřejný portál statistiky a výkaznictví Ministerstva spravedlnosti ČR – infoData; dostupný na <http://cslav.justice.cz/>

Krajské a okresní soudy – pravomocná rozhodnutí v roce 2013

	počet věcí (spisů)
v občanskoprávních věcech – KS a OS	654106
v obchodních věcech – KS	36580

Zdroj: Veřejný portál statistiky a výkaznictví Ministerstva spravedlnosti ČR – infoData; dostupný na <http://cslav.justice.cz/>

Krajské a okresní soudy – průměrná délka řízení ode dne nápadu do dne právní moci ve dnech v občanskoprávních věcech



Zdroj: Veřejný portál statistiky a výkaznictví Ministerstva spravedlnosti ČR – infoData; dostupný na <http://cslav.justice.cz/>

V obchodních věcech u krajských soudů byla průměrná délka řízení v roce 2013 ode dne nápadu do dne právní moci 543 dní.

Dostupnost judikátů

Judikáty jsou veřejně dostupné na internetu. Například rozhodnutí a stanoviska Nejvyššího soudu najdete na jeho webu www.nsoud.cz, rozhodnutí správních soudů jsou k dispozici na webu Nejvyššího správního soudu www.nssoud.cz. Na portálu Evidance soudních rozhodnutí vrchních a krajských soudů ministerstva spravedlnosti ČR, dostupného z www.justice.cz pod záložkou Judikatura, je možné vyhledávat rozhodnutí dalších soudů.

-Vel-, -av-

Závaznost soudních rozhodnutí v (nejen) daňových sporech



Radek
Novotný

Sledování daňové judikatury patří již řadu let do běžné činnosti daňových poradců, ale i samotných daňových poplatníků. Shrnutí aktuálních vybraných soudních rozhodnutí, zejména rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, jsou běžnou součástí časopisů zaměřených na daňovou problematiku. Daňoví poradci dokonce pravidelně seznamují své

klienty s větším či menším počtem zajímavých rozhodnutí. Obdobně s judikaturou pracují i další profese. Přesto si jistě každý z nás již položil otázku, zda je konkrétní rozhodnutí možné zevšeobecnit a vztáhnout myšlenky v něm uvedené i na jinou (svoji) situaci. V tomto článku se krátce zamýšlím nad tím, za jakých podmínek lze uvažovat o zobecnění rozhodnutí soudu, a kdy naopak je odůvodnění soudu relevantní pouze pro posuzovaný případ.

Právní řád České republiky

Teorie práva¹ rozlišuje dva základní modely práva, kterými jsou *právo kontinentální* (také označováno jako *právo románskogermánské*) a *právo angloamerické* (také označováno jako *common law*).

Charakteristickým rysem kontinentálního práva je to, že vychází pouze z práva psaného. V tomto právním systému soudce právo vykládá. Naproti tomu v angloamerickém právu soudce právo také tvoří. I v tomto systému

existuje právo psané, hlavním pramenem práva je nicméně právo soudcovské. Soudcovské právo je tvořeno rozhodnutími soudu, která mají povahu závazných *precedentů*. Přesto i současná právní teorie připouští, že soudní rozhodnutí v systému kontinentálního práva (zejména konstantní judikatura vyšších soudů) působí, jako by byla pramenem práva.

Právní řád České republiky vychází z kontinentálního práva, a je proto založen na právu psaném. Mezi hlavní prameny práva tedy patří právní předpisy, ratifikované a vyhlášené mezinárodní smlouvy, k nimž dal souhlas Parlament ČR, a specifické nálezy Ústavního soudu (např. nálezy, kterými Ústavní soud zrušil právní předpis nebo jeho část). Ve světle současného pohledu právní teorie na kontinentální právo je nicméně nutné uvažovat i o tom, do jaké míry může být pramenem práva judikatura českých soudů.

Judikatura s precedenčními účinky – ano, či ne?

Ve správním soudnictví, které je v České republice dvoustupňové, rozhodují krajské soudy² a Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud jako vrcholný soudní orgán ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování správních orgánů. Mimo správní soudnictví pak jako zvláštní soudní orgán stojí Ústavní soud, který rozhoduje o tom, zda rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou v souladu s ústavním pořádkem České republiky³. Ústavní soud tedy do jisté míry také zajišťuje jednotnost a zákonnost

¹ KNAPP, V. Teorie práva. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995.

² V obvodu hlavního města Prahy působnost krajského soudu vykonává Městský soud v Praze.

³ Článek 112 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

správního rozhodování. Z postavení jednotlivých soudů lze usuzovat, že pramenem práva dotvářejícím právo psané je zejména judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

K postavení judikatury v českém právním řádu se dlouhodobě vyjadřují i soudy samotné. Ústavní soud konstantně rozhoduje, že mezi základní principy právního státu patří princip předvídatelnosti práva. Vzhledem k tomu, že s principem předvídatelnosti práva úzce souvisí i legitimní předvídatelnost postupů orgánů veřejné moci, dovozuje Ústavní soud precedenční účinky judikatury soudů vyšší instance i v českém právním řádu.⁴ To však neznamená, že ani konstantní judikatura soudů (nazývaná též jako *rozhodovací soudní praxe* nebo *judikatorní praxe*) nemůže být změněna. Dle Ústavního soudu totiž nemůže být judikatura bez vývoje a není vyloučeno, aby byla doplňována či dokonce měněna. Ačkoli tedy samotná změna rozhodovací soudní praxe představuje v zásadějev nežádoucí, za určitých podmínek je přípustná.⁵ Jinými slovy, změna dlouhodobé soudní praxe za nezměněného stavu právních předpisů může nastat jen ze závažných a principiálních důvodů; v žádném případě se tak nesmí dít svévolně. Tato změna navíc nesmí mít retroaktivní účinky.⁶

Pokud čtenáři výše uvedené připomíná daňovým poplatníkům již dnes důvěrně známou správní praxi⁷, nemýlí se. Ústavní soud dokonce v některých svých rozhodnutích postavil soudní a správní praxi na roveň.⁸

Míra závaznosti soudních rozhodnutí

Je nutné si uvědomit, že míra závaznosti soudního rozhodnutí se může velmi lišit. Faktorů, které je třeba vzít v tomto případě v úvahu, je celá řada:

- Jedním z významných faktorů je to, který soud, případně senát, v dané věci rozhodoval. Rozhodnutí Ústavního soudu má nepochybně větší závaznost než rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V rámci

Nejvyššího správního soudu má větší váhu rozhodnutí rozšířeného senátu, který zajišťuje jednotu rozhodování jednotlivých senátů Nejvyššího správního soudu.⁹ Obdobně rozhodnutí pléna Ústavního soudu má větší relevanci než rozhodnutí senátu Ústavního soudu.¹⁰

- Dalším podstatným faktorem je skutečnost, zda se jedná o rozhodnutí jediné, či existuje konstantní judikatura v dané věci. Konstantní judikatura má bezesporu větší význam než rozhodnutí jediné. Ačkoli i v případě existence konstantní judikatury je budoucí změna možná, její odůvodnění je pro soud mnohem obtížnější.
- Důležitým vodítkem je i ta skutečnost, zda bylo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „Sbírka NSS“). Zatímco nálezy Ústavního soudu je ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu (dále jen „Sbírka ÚS“) publikován vždy,¹¹ ve Sbírce NSS jsou publikována pouze vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.¹² Rozsudek, který je publikován ve Sbírce NSS, má proto větší význam než rozsudek nepublikovaný. Obdobným způsobem je rozhodováno o publikaci usnesení¹³ Ústavního soudu. K relevanci publikace usnesení ve Sbírce ÚS se vyjádřil i samotný Ústavní soud.¹⁴
- Pro praxi pravděpodobně nejpodstatnějším, ale zároveň nejméně zřetelným, je to, zda právní názor vyjádřený soudem byl součástí nosných důvodů (nazývány též *ratio decidendi*) předmětného rozsudku. Dle právní teorie má precedenční charakter pouze právní názor, který je součástí nosných důvodů.¹⁵ Také Nejvyšší správní soud a Ústavní soud konstantně judikují, že je třeba rozlišovat, do jaké míry bylo řešení dané právní otázky nosným důvodem rozhodnutí, které má precedenční charakter, anebo naopak pouze argumentací podpůrnou, doplňkovou či argumentací *obiter dictum*.¹⁶

⁴ Například rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 17. dubna 2011, sp. zn. IV. ÚS 2656/08 nebo z 5. srpna 2010, sp. zn. II. ÚS 3168/09.

⁵ Například rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 5. srpna 2010, sp. zn. II. ÚS 3168/09 nebo z 22. prosince 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/10.

⁶ Například rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 22. prosince 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/10 nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. září 2010, čj. 1 As 77/2010-95.

⁷ K otázce správní praxe se stručně vyjadřuje článek DUŠEK, M., NOVOTNÝ, R. Osvobození dividend u transparentních entit – realita, či iluze? Daně a právo v praxi, č. 9, 2010, s. 14.

⁸ Například rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 12. února 2009, sp. zn. III. ÚS 619/06 nebo ze dne 19. března 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07.

⁹ § 17 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

¹⁰ § 23 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu (viz také názor Ústavního soudu vyjádřený v rozhodnutí ze dne 30. března 2009, sp. zn. IV. 2701/08).

¹¹ § 59 odst. 1 zákona č. 182/1993Sb., o Ústavním soudu.

¹² § 22 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

¹³ Usnesení je vydáno v případě, kdy je ústavní stížnost posouzena jako neopodstatněná a je zamítnuta.

¹⁴ Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 14. února 2008, sp. zn. II. ÚS 2672/07.

¹⁵ KNAPP, V. Teorie práva, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995.

¹⁶ Například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. ledna 2010, čj. 2 Afs 180/2006-75 a rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 10. září 2009, sp. zn. Pl. ÚS 27/09.

- V případě nálezů Ústavního soudu může poskytovat další vodítko i případné odlišné stanovisko člena senátu nebo pléna, ve kterém soudce vyjadřuje svůj nesouhlas s odůvodněním rozsudku (tzv. *disentní stanovisko*).¹⁷ Od 1. ledna 2012 má možnost vyjádřit své odlišné stanovisko v některých případech¹⁸ i soudce Nejvyššího správního soudu.¹⁹

Lze uzavřít, že ačkoli rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu mají precedenční povahu, nelze takto přistupovat paušálně ke všem rozhodnutím, případně k celému zdůvodnění uvedenému v textu rozsudku. Zároveň je nutné vzít v potaz, že i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu může být za určitých podmínek změněna.



Příklady vývoje daňové judikatury

Lhůta pro vyměření daně

Skoro až učebnicovým příkladem, který demonstruje precedenční účinky judikatury, ale i možnou změnu interpretace, je běh lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění do 31. prosince 2009 (dále také jen „lhůta pro vyměření daně“). Podle tohoto ustanovení daň nešlo vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Od počátku existence tohoto zákona se předmětné ustanovení vykládalo způsobem, že lhůta pro vyměření daně ve vztahu k dani z příjmů se odvozuje od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání, tj. například lhůta pro vyměření daně za kalendářní rok 2006 počíná běžet dnem 1. ledna 2008 (tzv. výklad 1 + 3).

Z výkladu 1 + 3 dlouhodobě vycházel ve svých rozhodnutích jak Nejvyšší správní soud²⁰ tak Ústavní soud.²¹ Nejvyšší správní soud se dokonce předmětným ustanovením výslovně zabýval a došel k závěru, že výklad 1 + 3 odpovídá předmětnému ustanovení.²² Domnívám se, že byla vytvořena správní i soudní praxe potvrzující výklad 1 + 3 ve vztahu ke lhůtě pro

vyměření daně. Přesto Ústavní soud dne 2. prosince 2008 rozhodl ve věci daně z příjmů fyzických osob opačně, protože dle jeho názoru výklad 1 + 3 porušuje základní právo daňového subjektu vlastnit majetek ve smyslu Listiny základních práv a svobod.²³ Podle jeho výkladu se lhůta pro vyměření daně odvozuje od konce předmětného zdaňovacího období, tj. například lhůta pro vyměření daně z příjmů za kalendářní rok 2006 počíná běžet dnem 1. ledna 2007 (tzv. výklad 0 + 3).

Navzdory existenci výše uvedeného rozhodnutí Ústavního soudu použil 9. senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozhodnutí z 22. ledna 2009 ve věci daně z přidané hodnoty výklad 1 + 3.²⁴ Pro úplnost je vhodné uvést, že předmětný rozsudek nezmiňoval rozhodnutí Ústavního soudu z 2. prosince 2008, a tudíž neobsahoval ani žádné vysvětlení odchýlení od výkladu použitého Ústavním soudem. Následná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu již přijala výklad 0 + 3.²⁵ Je zajímavé, že tato rozhodnutí byla vydána bez postoupení do rozšířeného senátu.²⁶ V červnu 2009 se nicméně 5. senát Nejvyššího správního soudu rozhodl odchýlit od výkladu 0 + 3.²⁷ Dne 16. června 2009 tak 5. senát postoupil věc rozšířenému senátu spolu s argumentací, proč je podle jeho

¹⁷ § 14 a § 22 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu.

¹⁸ Ve správním soudnictví se jedná o rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

¹⁹ § 55a zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

²⁰ Například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2006, čj. 5 Afs 42/2004-61.

²¹ Například rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 2. října 2001, sp. zn. II. ÚS 450/01.

²² Například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. května 2007, čj. 2 Aps 5/2006-98.

²³ Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 2. prosince 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07.

²⁴ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. ledna 2009, čj. 9 Afs 42/2008-84.

²⁵ Například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. února 2009, čj. 8 Afs 3/2009-101.

²⁶ Dospěje-li senát k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je povinen věc předložit k rozhodnutí rozšířenému senátu. Důvodem pro nepředložení věci rozšířenému senátu mohla být (i) absence odkazu na rozhodnutí Ústavního soudu v rozhodnutí ze dne 22. ledna 2009, čj. 9 Afs 42/2008-84, případně také (ii) odlišná daň, o které bylo předmětnými senáty rozhodováno.

²⁷ Ve svém rozhodnutí o postoupení rozšířenému senátu stává 5. senát rozhodnutí 9. senátu z ledna 2009 (rozhodujícího ve věci daně z přidané hodnoty) na roveň rozhodnutí ostatních senátů (rozhodujících ve věci daně z příjmů). Logikou argumentace 5. senátu by tedy odlišná daň neměla být důvodem pro nepředložení věci do rozšířeného senátu.



právního názoru správný výklad 1 + 3.²⁸ O měsíc později, dne 22. července 2009, postoupil shodnou otázku rozšířenému senátu také 1. senát, který naopak argumentoval tím, že správný je výklad 0 + 3.²⁹ Zatímco 5. senát, který rozhodoval o dani z příjmů, se hodlal odchýlit od výkladu 0 + 3 přijatého několika senáty Nejvyššího správního soudu, 1. senát, který rozhodoval o dani z přidané hodnoty, naopak hodlal aplikovat výklad 0 + 3.³⁰

Argumenty 5. senátu hovořící pro výklad 1 + 3 byly dle mého názoru velmi racionální a relativně podrobné. Naopak 1. senát se zaměřil pouze na argumentaci, že lhůta pro vyměření daně by měla být vykládána obdobně pro daň z příjmů i pro daň z přidané hodnoty. V okamžiku postoupení obou věcí rozšířenému senátu tedy nešlo vyloučit, že se rozšířený senát přikloní k výkladu 1 + 3. Přesto Nejvyšší správní soud dále ve svých rozhodnutích používal výklad 0 + 3.³¹ Rozšířený senát se k dané problematice vyjádřil až v usnesení ze dne 12. ledna 2011 (tj. po takřka 19 měsících!), kterým odpověděl 5. senátu, že lhůta pro vyměření daně má být stanovena výkladem 0 + 3.³² Rozhodujícími argumenty rozšířeného senátu

nebyla ani tak polemika s argumenty vznesenými pátým senátem, jako zejména to, že (i) výklad 0 + 3 již akceptovaly ostatní senáty Nejvyššího správního soudu v nejméně 15 dalších rozhodnutích, (ii) nepřímo tento výklad podpořil Ústavní soud ve svém dalším rozhodnutí³³ a (iii) v neposlední řadě také to, že výklad 0 + 3 veřejně akceptovaly správní orgány. Ve stejný den rozšířený senát také odpověděl 1. senátu, že jeho výklad 0 + 3 je správný, přičemž odůvodnění bylo stručné s tím, že 9. senát chybně nereflektoval náleze Ústavního soudu.³⁴ Podle názoru rozšířeného senátu měl 9. senát buďto přijmout výklad 0 + 3, anebo se argumentačně vypořádat s tím, proč se od tohoto výkladu odchyluje.

Nerad bych dlouze polemizoval s tím, zda by lhůta pro vyměření daně měla být vykládána způsobem 0 + 3 či nikoliv. Podstatný je však podle mého názoru fakt, že hlavním argumentem pro zachování výkladu 0 + 3 byla již ustálená (změněná) rozhodovací soudní praxe. Důležitou skutečností bylo také to, že správní orgány výklad 0 + 3 akceptovaly. Zajímavá je v této souvislosti i ta skutečnost, že 4. senát Ústavního soudu podal 18. listopadu 2010 návrh plénu Ústavního soudu na přijetí stanoviska, kterým by byl náleze Ústavního soudu z prosince 2008 překonán. Jinými slovy, 4. senát chtěl aplikovat výklad 1 + 3. Avšak vzhledem k vývoji soudní i správní praxe byl tento návrh následně vzat zpět a 4. senát v zájmu zachování již ustálené soudní praxe rozhodl dne 8. února 2011 s využitím výkladu 0 + 3.³⁵

Je tedy čistě spekulativní otázkou, zda by výklad 0 + 3 vydržel, pokud by se k této otázce vyjádřil rozšířený senát dříve a zároveň by tento výklad neakceptovaly správní orgány.

Namátková daňová kontrola

Dalším pěkným příkladem z daňové praxe je otázka, zda správce daně může zahájit daňovou kontrolu, aniž by měl konkrétní pochybnosti o tom, že daňový subjekt stanovil svoji daňovou povinnost správně. Troufám si tvrdit, že tato myšlenka nenapadla ani nejsmělejšího daňového poradce. Přesto Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 18. listopadu 2008 přirovnal řízení daňové k řízení trestnímu, z čehož dovodil, že nutnou podmínkou pro zákonnost daňové kontroly je existence konkrétní pochybnosti.³⁶ Nemá-li správce

²⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. června 2009, čj. 5 Afs 15/2009-105.

²⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. června 2009, čj. 1 Afs 27/2009-86.

³⁰ Vzhledem k tomu, že 1. senát již 11. června 2009 akceptoval výklad 0 + 3 pro daň z příjmů ve svém rozhodnutí č. 1 Afs 8/2009-46, logikou rozhodnutí 1. senátu může být odlišná daň důvodem pro nepředložení věci do rozšířeného senátu.

³¹ Například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2010, čj. 1 Afs 2/2010-103 a ze dne 24. března 2010, čj. 2 Afs 126/2009-60.

³² Rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2011, čj. 5 Afs 15/2009-122.

³³ Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. března 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09.

³⁴ Rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2011, sp. zn. 1 Afs 27/2009-98.

³⁵ Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 8. února 2011, sp. zn. IV. ÚS 154/09.

³⁶ Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

daně konkrétní podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná daň je nižší, než měla být, je daňová kontrola nezákonná pro rozpor s Listinou základních práv a svobod. Předsedkyně senátu Ústavního soudu v tomto případě využila svého práva na zveřejnění odlišného právního názoru. Podle jejího názoru došlo k setření rozdílu mezi dvěma odlišnými instituty, daňovou kontrolou a vytýkáčím řízením, a popření účelu daňové kontroly jako takové.

Odborná veřejnost se k tomuto překvapivému rozhodnutí Ústavního soudu stavěla opatrně a samotné správní orgány veřejně odmítly tento právní názor akceptovat. Celkem logicky však toto rozhodnutí bylo daňovými subjekty takřka okamžitě využito v daňových řízeních a v soudních sporech. Nejvyšší správní soud se k dané problematice postavil značně rezervovaně. Ve svých prvních rozhodnutích došel k závěru, že posuzovaná situace stěžovatele je odlišná od té, kterou posuzoval Ústavní soud.³⁷ Na sklonku roku 2009 se pak Nejvyšší správní soud od právního názoru Ústavního soudu výslovně odchýlil, přičemž svůj právní názor podrobně odůvodnil a nabídl alternativní způsob k dosažení ochrany ústavních práv daňového subjektu.³⁸ Ve většině těchto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla následně podána daňovým subjektem ústavní stížnost. Ústavní soud však v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu neshledal porušení ústavních práv daňového subjektu, neboť odlišil posuzovanou situaci od situace z předmětného rozhodnutí.³⁹ Ústavní soud se navíc dne 3. listopadu 2010 výslovně ztotožnil s právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí, podle kterého je namátková daňová kontrola obecně přípustná.⁴⁰

Výše uvedené názorně ilustruje, jaké možnosti se nabízí soudu, pokud se chce od předchozí judikatury odchýlit. V ideálním případě se podrobně vypořádá s odlišným právním názorem a své odchýlení odůvodní. Je nicméně také možné, že soud poukáže na skutkové odlišnosti jednotlivých případů, na základě kterých nelze předchozí judikaturu bez dalšího vztáhnout na posuzovaný případ. Zároveň se jedná o exemplární příklad rozhodnutí, které během relativně krátké doby ztratilo svůj precedenční charakter.

Shrnutí, aneb přístup k (nejen) daňové judikatuře v praxi

Lze uzavřít, že ačkoliv sledování daňové judikatury představuje nedílnou a významnou část běžné činnosti daňového specialisty, je nutné každé soudní rozhodnutí posoudit individuálně. Je třeba zhodnotit preciznost a podrobnost odůvodnění vyjádřeného právního názoru. Je také nutné zjistit, zda již o obdobném případě bylo v minulosti rozhodováno, jak často a jak tato historická rozhodnutí korespondují s aktuálním rozhodnutím. V neposlední řadě je potřeba se také zamyslet nad případem, který byl předmětem soudního přezkumu. Nakonec i soudce je pouze člověk a nelze zcela vyloučit, že právní názor vyslovený v daňové záležitosti bude svým způsobem trest za učiněnou křivdu či nespravedlnost. Ostatně i Al Capone nebyl odsouzen za své zločinecké aktivity, nýbrž za daňový únik. Všechny tyto otázky by si daňový specialista měl při čtení nového rozsudku položit. Stejně tak daňový subjekt by měl podobné úvahy vyžadovat od svého daňového poradce, pokud za ním přichází s informací o novém judikátu.

Navzdory výše uvedenému je nutné konstatovat, že i překvapující nebo iracionální judikatura může být v praxi užitečná. Níže stručně shrnujeme některé z důvodů, proč může být potenciálně jakýkoli rozsudek přínosem:

- Nový právní názor obsažený v rozhodnutí soudu vyšší instance sice nemůže vyvolat přezkoumání již pravomocně uzavřených případů, má však vliv na dosud neskončená soudní řízení.⁴¹ Ačkoli obecně platí, že před správním soudem není možné namítat nové námítky,⁴² výjimku z tohoto pravidla představuje překvapivé rozhodnutí soudu (buďto zásadní změna v soudní judikatuře, nebo překvapivé rozhodnutí v rozporu s dosavadní správní praxí). V souladu s názorem Nejvyššího správního soudu překvapivé soudní rozhodnutí tvoří přípustnou novou kasační námítku, a to včetně možného doplnění kasační stížnosti až do okamžiku projednání této stížnosti.⁴³
- Ačkoliv nové překvapivé rozhodnutí může daňový subjekt využít ve svůj prospěch v probíhajícím správním řízení, může také navzdory tomuto rozhodnutí spoléhat na dosavadní praxi. Správní či soudní praxe totiž mohla za určitých podmínek

³⁷ Například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2009, čj. 5 Afs 43/2008-60.

³⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. října 2009, čj. 8 Afs 46/2009-59 a ze dne 3. prosince 2009, čj. 2 Aps 2/2009-52.

³⁹ Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/2010 a ze dne 13. dubna 2011, sp. zn. II. ÚS 761/2009.

⁴⁰ Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne ze dne 3. listopadu 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10.

⁴¹ Například rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. ledna 2009, čj. 6 As 7/2005-97.

⁴² Ve vztahu ke kasační stížnosti novou námítku nepřipouští § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Ve vztahu k žalobě nepřipustnost nové námítky dovozuje judikatura (např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2010, čj. 2 Afs 74/2010-135).

⁴³ Například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2008, čj. 8 Afs 48/2006-155 a ze dne 2. prosince 2010, čj. 7 Afs 130/2009-200.

založit legitimní očekávání daňového subjektu. Dle Nejvyššího správního soudu nelze při existenci ustálené judikatury spravedlivě požadovat, aby daňový subjekt předvídal budoucí zásadní obrat v judikatuře.⁴⁴ V obou posuzovaných případech bylo dodatečné daňové přiznání podané daňovým subjektem na konci lhůty pro vyměření daně dle výkladu 1 + 3 vyhodnoceno soudem jako přípustné (navzdory existenci již ustálené nové judikatury potvrzující výklad 0 + 3), neboť v době podání dodatečného daňového přiznání daňový subjekt jednal v dobré víře v souladu s dosavadní soudní praxí. Obdobně se vyjádřil i Ústavní soud ve vztahu ke změně soudní praxe v nedaňové judikatuře.⁴⁵

Nepostoupí-li senát Nejvyššího správního soudu věc rozšířenému senátu, je-li tak dle zákona povinen učinit,⁴⁶ porušuje takové rozhodnutí dle Ústavního soudu základní právo daňového subjektu na zákonného soudce garantované Základní listinou práv a svobod.⁴⁷ Daňovému subjektu se v takovém případě nabízí možnost podat ústavní stížnost.

V situaci, kdy pro posuzovanou právní otázku je relevantní komunitární právo, je Nejvyšší správní soud při existenci pochybností ohledně správného výkladu komunitárního práva povinen předložit Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“) žádost o posouzení předběžné otázky. Nepředložení předběžné otázky opět představuje porušení práva na zákonného soudce. Pro posouzení toho, zda existuje pochybnost

ve výkladu komunitárního práva, je klíčová judikatura SDEU. Dle názoru Ústavního soudu však důležitou roli hraje i judikatura soudů ostatních členských států EU.⁴⁸ Jinými slovy, při absenci judikatury SDEU je Nejvyšší správní soud povinen vznést k SDEU předběžnou otázku, existuje-li v jiném členském státě EU judikatura s odlišným právním názorem.

Zahraniční judikatura ovšem neslouží pouze jako vodítko pro výklad komunitárního práva. Dle konstantní judikatury i zahraniční judikatura může představovat podpůrný argument pro právní názor ve vztahu k českým daňovým předpisům.⁴⁹

Z uvedených příkladů vyplývá, že dává smysl sledovat veškerou judikaturu spolu s jejím vývojem v čase, a to včetně judikatury zahraniční. Toto se týká především těch profesí, které jsou povinny chránit a prosazovat práva a oprávněné zájmy svých klientů.⁵⁰ Na závěr tedy nezbyvá, než popřát čtenářům příjemné chvíle strávené při studiu nových (nejen) daňových judikátů.

Radek Novotný

Ing. Radek Novotný je daňovým poradcem od roku 1998. Po absolvování Vysoké školy ekonomické v Praze pracoval 10 let v poradenské firmě Ernst & Young. V advokátní kanceláři Allen & Overy působí od roku 2010. Věnuje se zejména přímým daním a mezinárodnímu zdanění.

⁴⁴ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. června 2011, čj. 8 Afs 32/2010-102 a ze dne 2. prosince 2014, čj. 5 Afs 49/2014-57.

⁴⁵ Například rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 22. prosince 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/10.

⁴⁶ § 17 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

⁴⁷ Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 12. května 2009, sp. zn. IV. ÚS 2170/08.

⁴⁸ Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 8. ledna 2009, sp. zn. II. ÚS 1009/08.

⁴⁹ Například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. března 2009, čj. 5 Afs 25/2009-98 a rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 1. března 2011, sp. zn. PI. ÚS 55/10.

⁵⁰ Například § 6 odst. 1 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky nebo § 16 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii.



Rozsudek tam, rozsudek sem, rozsudek kam se podíváš aneb význam judikatury v oblasti daní a účetnictví na příkladu absolutní neplatnosti



Jiří Nesrovnal

Judikatura čím dál více ovlivňuje oblast účetnictví i daní. Domnívám se, že dříve uváděné teze vycházející z toho, že náš právní systém je součástí kontinentálního práva a na rozdíl od systému anglosaského je postaven na psaném právu a rozhodnutí soudu mají dopad toliko na konkrétní řešené kauzy, již tak úplně neplatí. I právní experti se totiž shodují v tom, že oba zmiňované právní systémy se v poslední době začínají více sblížovat. To znamená, že v anglosaském právu již neplatí pouze judikatura a naopak kontinentální právo, včetně práva našeho, začíná judikatura ovlivňovat stále více. Jsem toho názoru, že to začíná stále více platit i v oblasti práva daňového, potažmo v oblasti účetnictví. Tento posun považuji za správný a pro oblasti daní a účetnictví za velmi přínosný. Výrazným činitelem v této věci se stal Nejvyšší správní soud (NSS). Od svého vzniku v roce 2003 se začal profilovat jako významný činitel v daňové a účetní oblasti. Je dobře, že zde Nejvyšší správní soud je a slouží jako nezávislý arbitr v daňových sporech. Je to totiž jako ve sportu. Když jsem ještě hrával basketbal, dobře si pamatuji, že dokud se hraje pro zábavu, fauly hlásí obrana. Když se hraje o něco (a v daních se vždy hraje o něco), bez rozhodčích se neobejdete. Takovým rozhodčím pak v oblasti daní a účetnictví je právě Nejvyšší správní soud. Jsem toho názoru, že je soudem velmi progresivním, jehož rozsudky se nebojí jít na dřev i kontroverzním tématům a volit i mnohdy velmi překvapivá řešení. Co je podle mě nejdůležitější, jeho rozhodnutí v mnohém zohledňují současnou ekonomickou, ale i společenskou realitu. To samozřejmě neznamená, že na některá rozhodnutí nelze mít jiný právní názor a případně se k nim i kriticky vyjádřit. Odborná polemika je dle mého názoru ku prospěchu věci i v oblasti judikatury. Mimochodem to, že k některým rozhodnutím se objevují kritické hlasy ze strany státní správy a k některým zase z řad daňových poradců či veřejnosti a u některých je to dokonce napůl bez ohledu na to, zda jde o berního úředníka či daňového poradce, svědčí o skutečné nezávislosti této soudní instituce. Zkrátka tato judikatura v mnoha případech nenechá nikoho lhostejným, a to je dobře.

Domnívám se, že znalost judikatury, a to nejenom Nejvyššího správního soudu, ale také v mnohých případech Ústavního soudu, Nejvyššího soudu, ale i některých rozhodnutí krajských soudů, bude do budoucna čím dál více patřit k nezbytné výbavě daňových

poradců, auditorů, ale i účetních či finančních ředitelů. Na druhé straně nelze na každý rozsudek hledět jako na disertační práci na dané téma. Je v této souvislosti nutné zohlednit princip správního soudnictví, který je primárně postaven na žalobních, respektive kasačních námitkách a velmi platí, co někdy říká soudci, a sice, jaká žaloba, respektive kasační stížnost, takový rozsudek. Z tohoto hlediska mají samozřejmě největší význam rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, respektive rozhodnutí velkého senátu Nejvyššího soudu či pléna Ústavního soudu. Významná jsou také rozhodnutí, která jsou publikována ve sbírkách tří nejvyšších soudních institucí. V případě Nejvyššího správního soudu pak jde o Sbíрку rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Zde však doporučuji určitou opatrnost v případě, kdy jsou v této sbírce publikována rozhodnutí krajských soudů. Byť by k tomu





dle mého nemělo ve větším rozsahu obecně docházet (rozhodnutí k publikaci schvaluje plénum NSS), nelze vyloučit, že závěry uvedené v tomto rozhodnutí mohou být následně korigovány ze strany Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodnutí pak má samozřejmě přednost. V praxi je možné uvést takový příklad z hlediska výkladu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP a v té době relevantní otázky, zda je pojem účetní jednotka nutné vykládat toliko dle ZoÚ nebo i například dle zahraničních právních předpisů (porovnej názor MS V Praze 7 Ca 87/2007-44 ze dne 1. 8. 2008 publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS 11/2009 na str. 979 č. 1935/2009 Sb. NSS a názor Nejvyššího správního soudu 7 Afs 210/2006-48 ze dne 22. 2. 2007). V případě rozhodnutí tříčlenných senátů Nejvyššího správního soudu je zvláště u kontrolních kauz vhodná určitá obezřetnost. Nelze totiž vyloučit, že jiný senát bude mít na věc opačný názor a předloží dle § 17 soudního řádu správního (s. ř. s.) věc k rozhodnutí rozšířenému senátu (některé příklady k této věci pak uvádím dále).

Nyní bych si dovolil malou ochutnávku toho, jak může být daňová judikatura zajímavá, ale zároveň přinášet množství otázek. Uvedu příklady některých rozhodnutí v oblasti daňové, které se týkají provázanosti soukromého práva s právem veřejným, a to na příkladu otázky dopadů absolutní neplatnosti do daňové oblasti. Předem zdůrazňuji, že rozhodně nejde o podrobný popis jednotlivých rozhodnutí, ale spíše námět na to, co si přečíst za dlouhých večerů končící zimy.

Absolutní neplatnost – dopad do oblasti daně z příjmů

Obecný přístup

Velkým tématem v oblasti daňové judikatury týkající se oblasti daně z příjmů je otázka, jaký dopad na zdanění má případná absolutní neplatnost či neúčinnost právního jednání, resp. dříve do 31. 12. 2013 právního úkonu (dále uvádím již současný pojem právní jednání). Původní přístupy Nejvyššího správního soudu, které vycházely z automatického ovlivnění zdanění většinou absolutní neplatností, byly časem korigovány.

V současné době vychází judikatura Nejvyššího správního soudu obecně z toho, že absolutní neplatnost ovlivňuje zdanění v oblasti daně z příjmů pouze v případech, kdy si zákon o daních z příjmů do soukromého práva „sahá“, neboli v případech, kdy určitý závěr pro zdanění je závislý na platnosti příslušného právního jednání. Z toho je pak dovozováno, že například absolutně neplatná nájemní smlouva neznámá daňovou neuznatelnost příjmů a výdajů, resp. nákladů a výnosů, které z ní vzniknou, pokud se smluvní strany po celou dobu chovaly tak, jako by smlouva byla platná (viz 9 Afs 81/2010-180 ze dne 31. 3. 2011 a 9 Afs 89/2013-56 ze dne 15. 5. 2014). Je důležité zdůraznit, že předmětné rozhodnutí zdůrazňuje, že takové neplatnosti se následně účelově nemůže dovolávat ani správce daně, ale ani daňový subjekt. Neboli v obecné rovině absolutně neplatná smlouva ještě neznámá nutnost vylučovat související příjmy a výdaje, resp. náklady a výnosy (viz 1 Afs 9/2012-97 ze dne 18. 7. 2012, případně 9 Afs 27/2012-30 ze dne 13. 6. 2013). Dokonce i v situaci, kdy smlouvou může například docházet k obcházení pravidel pro odměňování jednatele, nemusí znamenat toto porušení obchodního práva daňovou neuznatelnost souvisejícího nákladu (viz 2 Afs 19/2012-39 ze dne 26. 9. 2012). Z toho je možné také dovodit závěr, že daňové právo nemá řešit všechny hříchy tohoto světa.

Na druhé straně typickým příkladem, kdy soukromé právo ovlivňuje právo daňové, je § 28 odst. 1 ZDP, ze kterého obecně vyplývá, že odpisovatel musí být právním vlastníkem. To znamená, že v těchto případech má případné zpochybnění právního vlastnictví vliv na možnost uplatnění daňových odpisů (srovnej 9 Afs 70/2009-66 ze dne 10. 12. 2009 č. 2023/2010 Sb. NSS, 8 Afs 19/2011-60 ze dne 23. 9. 2011 + I. ÚS 3817/11 ze dne 4. 1. 2012, 5 Afs 94/2009-56 a 5 Afs 93/2009-55 ze dne 27. 10. 2010 případně nepřímo 4 Afs 24/2004-95 ze dne 31. 5. 2005).

Sporné případy

Zdálo by se, že v této oblasti je tedy vše jasné. Bohužel tomu tak není, protože problémem je nalezení oné hranice, kdy si takřikajíc daňové právo do soukromého práva „sahá“ a kdy nikoliv.

Pohledávky a dluhy z hlediska ZDP

Spornou otázkou je, jaký dopad má případná absolutní neplatnost do oblasti pohledávek a dluhů. Domnívám se, že judikatura v této věci není zatím jednotná. Jedno rozhodnutí prvního senátu vychází z toho, že důsledkem absolutní neplatnosti je mimo jiné to, že k pohledávce vzniklé z takto absolutně neplatné smlouvy nebylo možné nikdy tvořit daňově relevantní zákonné opravné položky. To znamená, že nestačí opravnou položku rozpustit v době, kdy vyšla najevo absolutní neplatnost, ale je nezbytné podat dodatečné daňové přiznání (viz 1 Afs 98/2012-34 ze dne

30. 4. 2013). Toto rozhodnutí vychází z toho, že zákonnou opravnou položku je možné tvořit k právně existující pohledávce. S takovým výkladem by se dalo obecně souhlasit, byť je potřebné zdůraznit, že v minulosti se vyskytovaly i mírnější výklady vycházející z toho, že v případě zpochybnění opravné položky je dostačující rozpuštění opravné položky v okamžiku pravomocného zpochybnění existence pohledávky (viz např. odpovědi Ing. Pavlíka a Ing. Svobody na dotaz č. 4 na str. 59 Finančního daňového a účetního bulletinu, dále jen „FDÚB“, II/2008 a č. 7 na str. 55 FDÚB IV/2005).

Je ale minimálně zvláštní, že v případě dluhu (respektive v té době závazku), je tu diametrálně opačný názor, a to dokonce toho samého prvního senátu. V rozhodnutí 1 Afs 11/2013-84 ze dne 22. 8. 2013 vyslovil názor, že v případě závazku, který právně nikdy neexistoval a přesto byl chybně zachycen v rozvaze, je výnos z titulu jeho odúčtování do výnosů (pro tyto účely pomíjíme otázku, zda takový postup byl či nebyl účetně správný) daňově relevantní, neboť v tomto případě absolutní neplatnost nemá daňovou konsekvenci. Dovolím si v tomto případě vyslovit svůj nesouhlas s takovým závěrem, a to pro jeho nekonzistentnost s předchozím rozhodnutím. Mám za to, že by pohled na pohledávku a dluh měl být z hlediska absolutní neplatnosti shodný. Z tohoto hlediska bych se přikláněl k tomu, aby v těchto situacích byla absolutní neplatnost daňově relevantní. Neboli pokud k neexistující pohledávce nebylo možné nikdy vytvářet daňově relevantní opravnou položku, neměl by stejně tak být daňově relevantní výnos z titulu odpisu neexistujícího dluhu (do 31. 12. 2013 závazku). Domnívám se tedy, že tato kauza ještě čeká na definitivní rozřešení s tím, že může jít o otázku pro rozšířený senát Nejvyššího správního soudu.

Absolutně neplatná nájemní smlouva a možnost odpisování technického zhodnocení nájemcem (§ 28 odst. 3 ZDP)

Dalším sporným příkladem je otázka, zda je možné, aby v případě absolutně neplatné nájemní smlouvy nebyly zpochybněny odpisy technického zhodnocení, které uplatňoval nájemce dle § 28 odst. 3 ZDP. Domnívám se, že ani v této věci není judikatura zcela jednotná. Starší rozhodnutí sedmého senátu vychází z toho, že v takovém případě ztrácí nájemce právo na uplatnění daňových odpisů (viz 7 Afs 8/2007-49 ze dne 17. 4. 2007). Oproti tomu novější rozhodnutí pátého senátu tuto možnost minimálně nepřímo připouští (5 Afs 22/2011-75 ze dne 16. 11. 2011). Je tedy opět otázkou, co vlastně platí. V souladu s posledním zmíněným trendem v judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz část *Obecný přístup*) bych se přikláněl k názoru, že absolutní neplatnost v této situaci neovlivní právo nájemce na uplatnění daňových odpisů. Musíme si však počkat na další rozhodnutí

v této věci, případně na to, zda i tuto kauzu nebude nakonec řešit rozšířený senát.

Problematika souběhu

Dalším zajímavým případem, který od 1. ledna 2014 začal být opět aktuální, je problematika tzv. souběhu, tj. případy, kdy člen statutárního orgánu obchodní korporace či družstva má se společností uzavřen pracovní právní vztah, jehož obsahem je obchodní vedení společnosti. V tuto chvíli nechci rozebírat soukromoprávní aspekty této věci (viz například *JUDr. Petr. Bezouška, Ph.D., Doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D., Souběhy stále dokola – soukromoprávní pohled, Bulletin KDP ČR 4/2014, str. 43-46* případně tisková zpráva Ministerstva spravedlnosti ze dne 11. 7. 2014 uvedená na portálu justice.cz), ale zaměřím se na veřejnoprávní aspekty. Dopředu bych chtěl zdůraznit, že dle mého názoru i případná absolutní neplatnost pracovní smlouvy by v souladu s tím, co jsem již uvedl, neměla mít vliv na daňovou uznatelnost takové odměny (k této věci viz již zmíněné rozhodnutí 2 Afs 19/2012-39 ze dne 26. 9. 2012).

Posledním problémem zůstává oblast sociálního pojištění, především dávek a nejvíce pak důchodu. Bylo by samozřejmě velmi nepříjemné, pokud by po mnoha letech placení vysokého pojistného byl závěr, že důchod bude v důsledku neplatnosti pracovní smlouvy u člena statutárního orgánu obchodní korporace či družstva v minimální možné výši. V této věci způsobil velké pozdvižení rozsudek třetího senátu 3 Ads 119/2010-58 ze dne 9. 12. 2010 včetně jeho následného posouzení ze strany Ústavního soudu III. ÚS 184/11 ze dne 21. 4. 2011. Třetí senát dovedl, že v případě souběhu je pracovní smlouva absolutně neplatná, a proto není nárok na dávky



Počítám rezervu na odbahnění rybníka.

Kresba: Ivan Svoboda



(v daném případě nemocenskou), a to i v případě, kdy v průběhu doby bylo z této smlouvy placeno sociální pojištění. Z tohoto hlediska je nutné zdůraznit, že z takto případně neplatné pracovní smlouvy by se pojistné mohlo případně vracet pouze do uplynutí promlčecí, resp. prekluzivní lhůty. Potvrzuje to rozhodnutí, kdy NSS potvrdil dokonce nemožnost vrátit pojistné z vyplacených fiktivních mezd, pokud již uplynula pětiletá lhůta dle § 17 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. (viz 6 Ads 16/2009-81 ze dne 28. 5. 2009 č. 1916/2009 Sb. NSS).

Věc byla následně předložena šestým senátem k rozhodnutí rozšířenému senátu s tím, že šestý senát se chtěl odchýlit od zmiňovaného rozhodnutí třetího senátu. Nicméně dlouho očekávané rozhodnutí rozšířeného senátu tuto kauzu zatím definitivně neuzavřelo, neboť jeho rozhodnutí vychází z toho, že v dané věci nebyla splněna podmínka kompetence rozšířeného senátu dle § 17 s. ř. s. (viz 6 Ads 136/2012-57 ze dne 9. 12. 2014). Na definitivní uzavření této kauzy si tak budeme muset počkat. Lze jen doufat, že i případná neplatnost pracovní smlouvy nebude mít v těchto případech konsekvence do oblasti pojistného, ať již z titulu toho, že jde o neplatnost relativní (viz například *JUDr. Petr. Bezouška, Ph.D., Doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D., Souběhy stále dokola – soukromoprávní pohled, Bulletin KDP ČR 4/2014, str. 43–46*), či z důvodu, že i případná absolutní neplatnost by neměla v těchto případech věc ovlivnit, či na základě toho, co naznačil v bodu 20. svého rozhodnutí rozšířený senát, to je dovést vznik účasti na pojistném v takových situacích na základě § 2 odst. 2 zákona č. 54/1956 Sb. či na základě § 5 písm. a) bod 15 zákona č. 187/2006 Sb.

Srážková daň z titulu podílu na zisku a absolutní neplatnost právního jednání

Velmi zajímavou se jeví otázka, jaký vliv na odvod srážkové daně z titulu podílu na zisku má případná absolutní neplatnost právního jednání. Tuto otázku v poslední době řešil pátý senát v rámci svého usnesení, kterým předložil kauzu k rozhodnutí rozšířenému senátu. Podstata tohoto usnesení se týká procesní otázky. Jde o to, v jaké době je možné opravit případně chybně odvedenou srážkovou daň z titulu podílu na zisku. Dopředu je potřeba zdůraznit, že tuto otázku řešil pátý senát z hlediska v současné době již neplatného procesního předpisu, tj. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Ve svém usnesení dovodil, že v těchto případech nelze aplikovat obecnou tříletou prekluzivní lhůtu dle § 47 ZSDP (tu dle jeho názoru na srážkovou daň nelze aplikovat), ale na tyto případy se uplatní šestiletá lhůta pro možnost vrácení srážkové daně dle § 64 odst. 5 ZSDP. Jelikož se tento jeho právní názor odlišuje od předchozí judikatury NSS, rozhodl se předložit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. V této souvislosti je ale zajímavý názor Nejvyššího správního soudu na odvod srážkové daně a případnou neplatnost právního jednání. Pro jeho význam si jej dovoluji dále citovat:

„... Bude-li postaveno na jisto tvrzení stěžovatele, že při nabytí obchodních podílů dotčenými společnostmi dne 24. 10. 2003 byla opomenuta podmínka obsažená v ustanovení § 196a odst. 3 obchodního zákoníku a v důsledku tohoto pochybení jsou předmětné smlouvy o převodu obchodního podílu od počátku neplatné, nemohla ani nastat povinnost platit předmětnou srážkovou daň, výše splatné daně je nulová a částka zaplacená stěžovatelem je tedy přeplatkem ve smyslu § 64 odst. 1 ZSDP a vztahuje se na ni ust. § 64 odst. 5 ZSDP, tj. šestiletá lhůta pro jeho vrácení...“

Z uvedeného je patrné, že se názor pátého senátu opírá o předpoklad, že když se například následně prokáže, že smlouva o převodu obchodního podílu byla absolutně neplatná, nebylo možné z titulu výplaty podílu na zisku takovým osobám odvádět srážkovou daň. A pokud snad daň byla odvedena, je možné žádat o její vrácení. Bude samozřejmě záležet, jak se k této otázce postaví rozšířený senát a zda se případně vyjádří i k tomuto názoru pátého senátu. Nicméně pokud by tento názor byl potvrzen, bude to mít dle mého velkého významu, a to i z hlediska podmínek pro výplatu podílu na zisku dle nového soukromého práva. Mohou totiž nastat situace výplaty podílu na zisku v rozporu s podmínkami stanovenými zákonem o obchodních korporacích (viz např. § 40 odst. 1 a 2 zákona o obchodních korporacích) a na základě toho by tedy v těchto případech bylo možné žádat o vrácení srážkové daně.

Majetkové daně

V případě majetkových daní, především pak daně z převodu nemovitostí, respektive od 1. ledna 2014 daně z nabytí nemovité věci, je situace opačná. Zde případná absolutní neplatnost plně ovlivňuje odvod této daně (viz například 1 Afs 46/2006-80 ze dne 18.10.2006 č. 1114/2007 Sb. NSS, 1 Afs 63/2004-66 ze dne 31. 5. 2005, 1 Afs 157/2004-70 ze dne 22. 2. 2006, 2 Afs 94/2004-50 ze dne 3. 2. 2005 č. 973/2006 Sb. NSS, 2 Afs 9/2005-158 ze dne 29. 4. 2008 č. 1624/2008 Sb. NSS).

To však v některých kauzách může vést až k absurdním závěrům. Jedním z takových příkladů může být rozhodnutí prvního senátu 1 Afs 85/2012-54 ze dne 9. 1. 2013, posléze potvrzené rozhodnutím Ústavního soudu IV. ÚS 2122/13 ze dne 15.12.2013. Šlo o případ prodeje nemovitosti, kdy následně na základě právního auditu bylo zjištěno, že daná smlouva je absolutně neplatná pro porušení § 196a odst. 3 ObchZ. Na základě toho došlo k nápravě tohoto právního pochybení a k novému, v tomto případě již právně bezvadnému převodu, mezi těmi samými smluvními stranami. Problémem bylo, že v době, kdy k této nápravě došlo, uplynula již prekluzivní lhůta vzhledem k prvnímu odvodu daně z převodu nemovitostí na základě absolutně neplatné smlouvy. Nejvyšší správní soud z toho dovodil, že odvod daně z převodu nemovitostí na základě právně bezvadné smlouvy byl v pořádku, ale první odvod této daně na základě absolutně neplatné smlouvy byl nezákonný. V důsledku uplynutí prekluzivní lhůty však již nebylo možné dle názoru Nejvyššího správního soudu k této skutečnosti přihlídnout, což následně potvrdil i Ústavní soud. Výsledkem pak bylo, že uvedená daň byla ve svém souhrnu zaplacená do státního rozpočtu dvakrát.

Musím se přiznat, že mi toto rozhodnutí z hlediska základních principů správy daní a principu zdanění nepřipadá zcela ideální, když jeho závěrem je, že z jedné transakce je ve svém důsledku daň zaplacená dvakrát. Toto rozhodnutí mimo jiné dokumentuje, že by bylo nanejvýš žádoucí, aby se do daňového řádu znovu vrátila možnost promíjet nejen příslušenství daně (což se podařilo například na návrhy KDP ČR prosadit v rámci novely č. 267/2014 Sb. od 1. ledna 2015), ale i vlastní daň.

Platí to bez ohledu na to, že z hlediska daně z nabytí nemovité věci by situace popisovaná v uvedeném příběhu již nemohla nastat, neboť v takovém případě je nově možné daň vrátit, i pokud již uplynula prekluzivní lhůta (§ 55 odst. 3 zákona č. 340/2013 Sb., o dani z nemovité věci). K podobné situaci může totiž dojít také například v oblasti DPH u reverse charge (režim přenesení daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění), kdy správce daně bude mít jiný názor na použití či nepoužití tohoto mechanismu. Avšak v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty u jedné ze smluvních stran bude pouze DPH doměřena a nebude

již možné vrátit chybný druhý odvod DPH, daň se tak do státního rozpočtu opět může dostat dvakrát.

Absolutní neplatnost z hlediska DPH

Na závěr bych se také zmínil o návaznosti absolutní neplatnosti na oblast DPH. Zde by i z hlediska judikatury Soudní dvůr Evropské unie (viz např. Ing. Mgr. Petr Ševčík, *Rozhodovací praxe Evropského soudního dvora při zdaňování výnosů z protiprávních ekonomických aktivit, Daňový expert 5/2006, str. 4*) měla platit obecná teze, že absolutní neplatnost by odvod DPH neměla ovlivnit. Tento závěr v zásadě potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. 7 Afs 4/2008-64 ze dne 16. 1. 2009 + IV. ÚS 1017/09 ze dne 27. 5. 2009, 5 Afs 68/2009-113 ze dne 1. 2. 2010 č. 2036/2010 Sb. NSS či z poslední doby 4 Afs 97/2014-56 ze dne 19. 9. 2014). Na druhé straně je možné v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu objevit ojediněle i rozhodnutí, která tuto tezi částečně popírají. Nicméně dle mého názoru jde spíše o excesy, které by na tomto obecném závěru neměly nic měnit. Příkladem takového vybočujícího rozhodnutí může být rozsudek 7 Afs 75/2012-47 ze dne 8. 11. 2012:

„... Zcela proto ob stojí právní názor městského soudu, že okolnost, zda byla licenční smlouva platná, či neplatná, nebyla pro posuzování zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí prvního žalovaného (rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru správce daně na daň z přidané hodnoty za měsíc únor roku 2006) rozhodnou skutečností. Jinak řečeno, domníval-li se stěžovatel, že odvedl státu daň z přidané hodnoty z plnění na základě neplatné licenční smlouvy, měl tak učinit prostřednictvím mimořádných opravných



prostředků (např. podle § 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků) či prostřednictvím dodatečného daňového příznání na nižší daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období, ve kterém tuto daň z neplatného úkonu odvedl do státního rozpočtu...“

V této souvislosti je nutné zdůraznit, že názor o vlivu absolutní neplatnosti na oblast DPH vyslovený v tomto rozhodnutí neměl vliv na závěr dané kauzy a předmětné rozhodnutí sedmého senátu prošlo i testem ústavnosti (viz rozhodnutí Ústavního soudu III. ÚS 506/13 ze dne 17. 4. 2014).

Závěr

Doufám, že jsem touto krátkou exkurzí ukázal, že judikatura je důležitým zdrojem informací pro rozhodování ve věcech daní a účetnictví a že jsem k jejímu studiu přivedl další čtenáře chtivé informací. Rozhodně tedy jsou dle mého názoru liché obavy, které občas vyslovuje předseda NSS JUDr. Josef Baxa, že jejich rozhodnutí nikdo nečte. A pokud by se snad někomu zdálo, že rozhodnutí správních soudů jsou pouze suchým

čtením, doporučuji na úplný závěr k přečtení rozhodnutí 8 As 16/2012 ze dne 27. 3. 2013 (zdůrazňuji, že nejde o kauzu daňovou, ale kauzu týkající se dopravního přestupku).

Jiří Nesrovnal

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal absolvoval VÚT FE, obor technická kybernetika a dále VÚT FP, obor daňové poradenství. Je členem různých expertních týmů. Je také členem Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy Ministerstva spravedlnosti (KANCL). Je vítězem soutěže Daňář roku 2010, 2011 a 2013. Přednáší např. pro KA ČR, KDP ČR. Vystupuje na konferencích, např. na půdě NSS. Je spoluautorem deseti publikací. Publikuje v různých odborných časopisech. Je členem redakční rady časopisu Daňový expert. Specializuje se na daň z příjmů právnických osob a na oblast daňové judikatury. Je členem Prezidia KDP ČR a vedoucím sekce DPPO KDP ČR. Působí ve společnosti N-Consult s.r.o.

Zneužití práva



Hana Skalická

České daňové zákony institut zneužití práva neupravují. Nicméně české soudy pod vlivem Soudního dvora Evropské unie se již vícekrát ve svých rozhodnutích o tento institut opřely. V těchto případech bylo žalovaným uloženo, aby doplatili daň včetně příslušných sankcí, přestože tito neporušili znění žádného právního předpisu.

Institut zneužití práva aplikují již i finanční úřady v rámci daňových řízení. Zde se pak nabízí otázka, kde leží hranice mezi optimalizací daňové povinnosti a zneužitím (daňového) práva? Lze tento primárně občanskoprávní institut bez dalšího převzít a aplikovat ve veřejném právu?

Tento článek přibližuje rozsudek Nevyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, čj. 5 Afs 75/2011-57, www.nssoud.cz, v němž se Nejvyšší správní soud („NSS“) vyjadřoval k tomu, zda založení více společností jednou a tou samou osobou pro výkon téže činnosti může být zneužitím práva.

Právní věta:

„Přestože stěžovatel formálně naplnil zákonné předpoklady pro zaplacení nižší DPH, ze skutečného obsahu a významu jeho jednání vyplývá, že jeho hlavním (a zřejmě i jediným) účelem bylo získání daňové

výhody. Stěžovatel se tak stal součástí uměle vytvořené situace, která mu umožnila získat daňové zvýhodnění, na něž by bez vytvoření zákonem vyžadovaného „scénáře“ nedosáhl. Obohatil se tak nejen na úkor státního rozpočtu, ale především získal výhodu oproti ostatním plátcům DPH – soutěžitelům hospodářské soutěže. Takový postup je přitom ve smyslu judikatury Soudního dvora i zdejšího soudu zneužitím práva. Jednání stěžovatele je tedy třeba hodnotit jako jednáni zdánlivě právem dovolené, které má však ve skutečnosti povahu jednání protiprávního.

Je totiž nutné rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahu zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu.

Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhodu upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva.“

Související ustanovení:

§ 6 odst. 1, 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

Související rozhodnutí:

- náleží Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III ÚS 374/06,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005 čj. 1 Afs 107/2004-48, ze dne 23. 8. 2006 čj. 2 Afs 178/2005-64, ze dne 17. 12. 2007 čj. 1 Afs 35/2007 – 108, ze dne 27. 11. 2008 čj. 5 Afs 61/2008-80, ze dne 27. 5. 2010 čj. 1 As 70/2008 – 74.

V tomto případě se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k tomu, zda založení více společností jednou a tou samou osobou pro výkon téže činnosti může být zneužitím práva.

Správce daně zahájil daňovou kontrolu u daňového subjektu-fyzické osoby, který provozoval hostinskou činnost nejprve v jednom a později ve dvou non-stop barech. V obou barech byly umístěny hrací automaty. Oba bary byly daňovému subjektu pronajaty (jeden za 156 000 Kč a druhý za 71 400 Kč ročně). Daňový subjekt část obou barů, v nichž byly umístěny hrací automaty, dále podnájal společností, v nichž byl jediným společníkem a jednatelem, přičemž první společnosti podnájal část baru za cenu pronájmu celého baru, tj. za 156 000 Kč, avšak druhé společnosti za 1 Kč ročně). Tržby první společnosti za rok 2005 činily 933 000 Kč. Druhou společnost daňový subjekt založil až v okamžiku, kdy chtěl zprovoznit další hrací automaty. Tím dosáhl toho, že se tržby rozdělily mezi tyto společnosti, v důsledku čehož ani jedna nedosáhla obratu většího než 1 mil. Kč, a tedy se nestala plátcem DPH. Nutno poznamenat, že obraty první společnosti se blížily milionové hranici pro povinnou registraci: v roce 2008 obrat činil 925 000 Kč, v roce 2009 činil 898 000 Kč.

Správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt obě společnosti založil účelově z důvodu vykazování tržeb za služby související s provozováním výherních hracích automatů subjekty, které nejsou plátcí DPH. O účelovosti transakcí podle názoru správce daně svědčila i cena podnájmu. „*Stěžovatel neměl žádný důvod provádět nadbytečné úkony (založení společností, uzavírání podnájemních smluv s nimi) a v důsledku toho mít mnohem nižší odměnu, než mohl on, jako fyzická osoba, získat přímým uzavřením komisionářských smluv s provozovateli výherních hracích automatů. Toto jednání postrádá z ekonomického hlediska smysl a jeho cílem bylo získání zvýhodnění, které mu z takového jednání plynulo.*“

Po podaném odvolání finanční ředitelství potvrdilo rozhodnutí prvostupňového správce daně: „*Pokud stěžovatel u plnění týkajících se příjmů z provozu výherních hracích automatů a péče o ně nepřiznal daň*

na výstupu, jednal v rozporu s § 21 odst. 1 ZDPH, neboť přestože formálně došlo k naplnění zákonných podmínek, aby služby byly poskytovány osobou neregistrovanou k dani, ze skutečného obsahu a významu dotčených plnění vyplývá, že jediným a hlavním účelem tohoto počínání bylo získání daňové výhody pro stěžovatele ve formě nepřiznání a neuhrazení daně na výstupu.“

Daňový subjekt proti rozhodnutí o odvolání podal žalobu ke krajskému soudu. Argumentoval mj. i tím, že si v rámci svobody podnikání může zvolit jakoukoli právní formu pro jeho podnikatelskou činnost a že se může svobodně rozhodnout, zda podnikat jako fyzická nebo právnická osoba. Nikdo mu nemůže určovat, jaký bude předmět podnikání jeho společností, ani rozhodnout, že jejich příjmy nejsou výsledkem jejich podnikání, ale že se jedná o příjmy někoho jiného – tedy nikoli společností, ale jeho jako fyzické osoby. Daňový subjekt dále uvedl, že vzhledem k tomu, že je kontrolován jako fyzická osoba, je povinen poskytovat správci daně údaje o svém podnikání, avšak pouze za sebe jako osobu samostatně výdělečně činnou. Správce daně by podle jeho názoru po něm neměl požadovat, aby zdůvodňoval, proč ve stejné nemovitosti vykonávají činnost jiné právní subjekty, a to jenom proto, že jsou jím vlastněné. Daňový subjekt

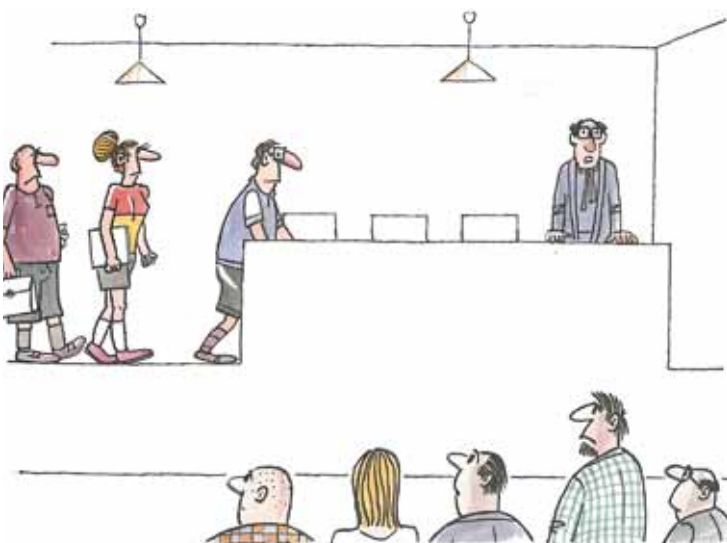


však rovněž uvedl, že: „... nemá důvod tvrdit něco jiného než to, že provozuje společnost s cílem dosažení zisku, přičemž výše zisku je dána i výší zdanění“. Tedy daňový motiv svého jednání nepopíral.

Krajský soud rozhodnutí správce daně potvrdil, přičemž uvedl, že: „Stěžovatel, jako fyzická osoba s cílem neplatit DPH v plném rozsahu ze svého podnikání, založil účelově, aniž by toto ekonomicky zdůvodnil, dvě společnosti s ručením omezeným, těmto pronajal část svých provozoven a v důsledku oddělení příjmů z provozování hracích automatů od příjmů a činnosti restauračního zařízení jako takového, docílil toho, že příjmy z činnosti hracích automatů nepodléhaly odvodům DPH.“ Krajský soud tedy uzavřel, že počínání stěžovatele nemá žádný ekonomický smysl, ani reálné opodstatnění, kromě vykazování tržeb za služby souvisejících s umístováním a zajištěním výherních automatů.

A jak věc posoudil Nejvyšší správní soud? Pokud je o právo svobodně si zvolit formu podnikání, pak přisvědčil daňovému subjektu – tedy, že mu žádný předpis nezakazuje založit si pro určitou část své obchodní činnosti obchodní společnost, příp. zvolit obě formy podnikání. „Pokud stěžovatel určil, že obě založené obchodní společnosti budou poskytovat služby související s umístováním a zajištěním výherních automatů, bylo předmětné rozhodnutí stěžovatele plně v jeho kompetenci. Takové rozhodnutí však musí pro účely daňového řízení najít obraz taktéž ve faktickém rozdělení prováděných činností mezi stěžovatele jako podnikající fyzické osoby a jím založených obchodních společností.“

NSS dále odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie („SDEU“), zejména na případ Halifax, Part Service, Recuel a Leur-Bloem. V případě Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, SDEU konstatoval, že



Povstaňte, rozhodčí soud přichází...

Kresba: Ivan Svoboda

o zneužití práva se jedná, pokud jsou splněny následující podmínky:

- Výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními Šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.
- Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.

Aby se jednalo o zneužití práva, musely by být naplněny obě výše uvedené podmínky zároveň.

A daňový subjekt nepopíral, že sledovaným výsledkem jeho činnosti bylo získání daňového zvýhodnění. NSS k tomu uvádí: „Tento výsledek je v rozporu s cílem sledovaným unijním právem, a sice zdaněním všeho, co představuje protiplnění, které se získá nebo má získat na základě poskytování služeb, a to s ohledem na to, že provozování výherních hracích automatů představuje poskytování služeb ve smyslu relevantních ustanovení šesté směrnice (a na ní navazující směrnice 2006/112) a toto plnění běžně podléhá DPH ... Mezi cíle unijní úpravy dále patří i vytvoření systému výběru DPH, který bude plně založen na zásadě daňové neutrality, podle níž nesmí být s podobnými službami a zbožím zacházeno z hlediska DPH odlišně, přičemž tyto musí na území každého členského státu nést stejné daňové zatížení.“

NSS se tedy domnívá, že první podmínka, formulovaná v rozsudku Halifax, je splněna. Aby se jednalo o zneužití práva, musí být splněna i druhá podmínka – tedy, že hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. NSS dodává, že hlavní účel je třeba hledat na základě skutečného obsahu jím provedených úkonů, přičemž je možné vycházet i z právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi stěžovatelem a jím založenými subjekty. Daňový subjekt i přes poskytnutý prostor neuvedl žádný obchodní důvod pro své jednání.

Přestože tedy daňový subjekt formálně naplnil zákonné předpoklady pro zaplacení nižší DPH, ze skutečného obsahu a významu jeho jednání vyplývá, že jeho hlavním (a zřejmě i jediným) účelem bylo získání daňové výhody. Stal se součástí uměle vytvořené situace, která mu umožnila získat daňové zvýhodnění, na něž by bez vytvoření zákonem vyžadovaného „scénáře“ nedosáhl. Takový postup je podle názoru NSS zneužitím práva.

Je totiž nutné rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce

je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. NSS odkazuje i na názor generálního advokáta Madura ve věci *Halifax*: „Daňové právo by se nemělo stát druhem právního „Divokého západu“, ve kterém prakticky každý typ oportunistického chování musí být tolerován tak dlouho, dokud je v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných daňových ustanovení a zákonodárce výslovně nepřijal opatření, aby zabránil takovému chování.“

A NSS dodává, že: „Je vždy třeba rozlišovat rovinu formální od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva.“

... založení obchodních společností stěžovatelem samo o sobě samozřejmě není v rozporu se žádným právním předpisem. Stěžovateli zajisté nic nebrání v tom, aby i v budoucnu pokračoval v praxi zakládání obchodních společností, nicméně pokud tak bude činit za účelem obcházení zákona a zneužívání práv, které pro něj vyplývají z daňových předpisů, nemůže očekávat, že této jeho praxi bude v daňovém řízení poskytnuta ochrana. Nejvyšší správní soud tímto svým

rozhodnutím v žádném případě nebrání stěžovateli v tom, aby si svobodně zvolil formu svého podnikání, nicméně nesmí tak činit způsobem, který je toliko formální, bez konkrétního obsahu, při němž bude poškozovat práva jiných subjektů.“

Hana Skalická

JUDr. Ing. Hana Skalická, Ph.D., BA je advokátkou zapsanou u České advokátní komory a u Slovenské advokátní komory. Specializuje se na daňové právo v České i Slovenské republice, zejména na mezinárodní zdanění a daňové spory. Rovněž působí jako vedoucí Katedry finančního a daňového práva ve ŠKODA AUTO Vysoké škole, o.p.s. V soutěži *Daňář & Daňová firma roku* byla zvolena „Daňovou hvězdou roku 2011“ v kategorii mezinárodní daně. Zároveň byla zařazena do „Daňové kanceláře snů roku 2011“ a do „Daňové kanceláře snů roku 2014“. Je členem International Fiscal Association (IFA), přičemž byla jmenována národním zpravodajem za Českou republiku pro roky 2013, 2014 a 2015. Je autorkou mnoha odborných článků včetně dvou vydání knihy *Mezinárodní daňové vztahy*. Před založením své advokátní kanceláře v roce 2012 působila ve společnostech PricewaterhouseCoopers, KPMG, Allen & Overy a Peterka & Partners.



Vybrané případy oprav a technického zhodnocení v judikatuře



Markéta
Tomaníková

Tento článek na příkladech ilustruje poměrně širokou škálu aspektů, které soudy berou v úvahu při rozhodování o tom, zda zásah do majetku je opravou či technickým zhodnocením (či dokonce jejich kombinací). Cílem článku je zejména upozornit na to, že každý, kdo stojí před podobným rozhodnutím, by se studiem související judikatury měl seriózně zabývat. Výčet soudně řešených případů zde uvedený však rozhodně není vyčerpávající.

Projektované vs. skutečné výdaje

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 6 Afs 17/2003 – 79 ze dne 28. února 2006 vyplývá, že není možné rozhodnout, zda náklady vynaložené na úpravy dlouhodobého majetku naplňují charakteristiku technického zhodnocení pouze na základě výdajů předpokládaných projektem. Je nutno rozhodnout na základě skutečně prokázaných výdajů a účelů jejich využití. Při posouzení není vhodné využít posudku znalce vytvořeného za účelem vyměření daně z nemovitosti, ale je třeba rozhodnout na základě posudku znalce z oboru stavebnictví vytvořeného za účelem posouzení stavebně technických účelů prací provedených na dlouhodobém majetku.

Důkazní břemeno u oprav

Rozsudkem č. 8 Afs 165/2005 – 67 z 16. 4. 2007 Nejvyšší správní soud potvrdil pravidlo, že pokud daňový subjekt v daňovém přiznání tvrdí, že úpravy provedené na dlouhodobém majetku jsou opravou, pak je právě na něm, aby tyto skutečnosti dokázal vhodnými důkazními prostředky. Ustanovení v době rozsudku platného § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků se použije pouze za situace, kdy se daňovému subjektu podaří tyto skutečnosti hodnověrně prokázat, ale správce daně tyto skutečnosti nepřijme. Pouze v této situaci se důkazní břemeno přenáší z daňového subjektu na správce daně. Avšak i při této skutečnosti Nejvyšší správní soud podotýká, že daňové řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, kdy je zcela v pravomoci správce daně, aby s vhodným odůvodněním posoudil, které důkazní prostředky jsou relevantní pro danou situaci a které nejsou.

Prokazování původního stavu majetku

Za nejzákladnější lze při posuzování technického zhodnocení a oprav majetku považovat pravidlo, na základě kterého je třeba zhodnotit stav majetku před

provedenými úpravami a stav majetku po provedených úpravách. Pouze tímto porovnáním lze správně posoudit, zda došlo k technickému zhodnocení nebo k opravě. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí č. 5 Afs 44/2008 – 57 vyvodil závěr, že není možné posoudit výměnu a zateplení pláště na budově, pokud není daňovým subjektem doložen původní stav budovy. Rozhodující v tomto případě je skutečnost, zda původní plášť budovy zateplení obsahoval nebo ne. Tato skutečnost je zjistitelná pouze z průkazně doložené dokumentace původního stavu budovy. Obdobné pravidlo Nejvyšší správní soud judikoval i v rozhodnutí č. 1 Afs 29/2006 – 87 a 5 Afs 106/2008 – 47.

Ne málo sporů skončilo v neprospěch daňového subjektu, protože nebyl schopen doložit věrohodnou dokumentaci, ze které by byl zjistitelný původní stav nemovitosti.

Nový majetek nebo technické zhodnocení?

V rozhodnutí č. 2 Afs 1/2003 – 47 ze dne 31. ledna 2005 Nejvyšší správní soud potvrdil pravidlo, že z definice pojmu hmotného majetku jasně plyne, že se jedná o věci, které jsou výhradně využívány k samostatnému užití. V § 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů za hmotný majetek považuje samostatné movité věci s výjimkou zásob a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, za které lze považovat i dílčí část výrobního celku. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu však nelze toto ustanovení použít pro řešení sporných otázek. Vždy je v takovém případě třeba vycházet z tzv. funkčního určení a účelu pořízení dané věci. Ve sporu řešeném Nejvyšším správním soudem tím bylo pořízení zařízení za účelem užívání s již stávajícím dlouhodobým majetkem, proto je třeba pořízení takového zařízení považovat za technické zhodnocení tohoto stávajícího majetku.

Výdaje na technické zhodnocení ještě před jeho domnělým zahájením

Na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 4 Afs 4/2004 – 87 ze dne 12. 5. 2005 není možné posoudit výdaj na nákup střešních oken, který proběhl rok před rekonstrukcí a modernizací střechy jako výdaj na nákup materiálu bez souvislosti s následující úpravou střechy. Tento výdaj je třeba vždy považovat jako výdaj související s technickým zhodnocením střechy a podle § 29 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů o něj zvýšit vstupní cenu majetku při zařazení technického zhodnocení jako celku do užívání, tedy v roce dokončení rekonstrukce střechy.

Nedostupnost původního řešení díky technologickému pokroku

V rozhodnutí č. 2 Afs 112/2007 – 92 ze dne 10 června 2008 prokázal Nejvyšší správní soud jistou míru tolerance, když povolil daňovému subjektu posoudit výměnu jednoho kotle o celkové výkonnosti 115 kW za 2 kotle s jednotlivou výkonností 80 kW jako opravu kotleny, přestože dva kotle poskytují uživateli vyšší variabilitu v užívání. Tuto skutečnost Nejvyšší správní soud podmínil skutečností, že nebude obdobný kotel, jako je původní, k dostání na trhu. Pokud by obdobný kotel bylo možné na trhu pořídit, pak by výměna jednoho kotle za dva musela být posouzena jako technické zhodnocení kotleny.

Upgrade software

Rozhodnutím č. 9 Afs 122/2007 – 88 ze dne 16. června 2008 potvrdil Nejvyšší správní soud již v dnešní době odborné veřejnosti známé pravidlo, že tzv. upgrade software má být klasifikováno jako technického zhodnocení nehmotného majetku. Nejvyšší správní soud své rozhodnutí argumentoval tím, že nová verze software vede k rozšíření vybavenosti a použitelnosti původního software a není reálný důvod, aby daňový subjekt využíval zastaralou verzi software, když nová technicky zhodnocená verze software umožňuje uživateli využívat vlastnosti, které měla i původní verze a zároveň má určité vlastnosti navíc, které původní verze software neobsahovala.

Sice původní stav, ale kvalitativně lepší

Za technické zhodnocení dlouhodobého majetku je třeba posuzovat i tzv. opravy vyšší kvality. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. 1 Afs 29/2006 – 87 ze dne 28. února 2007 potvrdil, že pokud při opravě nemovitosti dojde ke zvýšení odolnosti majetku např. proti vlhkosti a zdivo obsahuje vlastnosti navíc, které před úpravami neobsahovalo, pak je třeba úpravu posoudit jako tzv. opravu vyšší kvality, čili technické zhodnocení nemovitosti. Není možné uspět argumentem, že zdivo bylo původně suché, pak vlhké a opravou došlo k navrácení do původního suchého stavu, pokud bylo do zdiva zabudováno zařízení, které do budoucna zvyšuje odolnost zdiva proti vlhkosti.

Změna účelu využití nemovitosti

Kdykoli, kdy stavebními úpravami na nemovitosti dojde ke změně účelu využití nemovitosti, je třeba na stavební úpravy pohlížet vždy jako na rekonstrukci dle § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, jde tedy o technické zhodnocení nemovitosti. Toto pravidlo Nejvyšší správní soud potvrdil v rozsudcích č. 2 Afs 53/2008 – 84, 5 Afs 85/2009 – 67, 5 Afs 106/2008 – 47, 8 Afs 66/2012 – 29, 8 Afs 36/2011 – 103

a 8 Afs 165/2005 – 67. Ve všech případech daňový subjekt provádí přestavbu nemovitosti a dochází ke změně účelu užití nemovitosti, a tím dle výše zmínovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k technickému zhodnocení nemovitostí.

Oprava podmínkou technického zhodnocení

Z rozhodnutí soudu č. 8 Afs 33/2011 – 99, 8 Afs 36/2011 – 103 a 8 Afs 66/2012 – 29 týkajících se přestavby vnitřního uspořádání nemovitosti vedoucího ke změně účelu využití nemovitosti a zároveň výměny střechy na téže nemovitosti plyne Nejvyšším správním soudem mnohokrát judikované pravidlo, že je třeba na technické zhodnocení pohlížet jako na celek a není třeba se zabývat dílčími činnostmi zvláště, protože veškeré činnosti provedené na nemovitosti vedoucí ke změně účelu využití nemovitosti musí být posuzovány jako celek technickým zhodnocením. V daném případě došlo k úpravám vedoucím ke změně užití nemovitosti z prodejny na ordinace lékařů. Přestavba však byla podmíněna výměnou střechy, která by sama o sobě mohla být považována za opravu, ale protože byla střecha vyměněna zároveň s přestavbami na ordinace lékařů, pak je třeba i tuto výměnu střechy posoudit jako technické zhodnocení nemovitosti. Skutečnost, že je na technické zhodnocení třeba pohlížet jako na celek Nejvyšší správní soud judikoval také v rozhodnutí č. 2 Afs 53/2008 – 48, 5 Afs 85/2009 – 67, 5 Afs 106/2008 – 47 a 8 Afs 165/2005 – 67.

Rozdělení úprav na opravy a technické zhodnocení

Rozhodnutím č. 2 Afs 17/2012 ze dne 21. května 2013 připustil Nejvyšší správní soud možnost uznání části výdajů v rámci jedné rozsáhlejší stavební akce jako opravu a části výdajů jako technické zhodnocení. Tato skutečnost je možná pouze za Nejvyšším správním soudem zdůrazňovaných podmínek, že daňový subjekt je schopen předložit věrohodnou



Pracovně je nejnýkonnější JUDr. Vránová. Ročně dokáže zpracovat až dva a půl metráku podkladů pro správní řízení.

Kresba: Ivan Svoboda

dokumentaci, která jednoznačně potvrdí, že stavební úpravy, které mohou být uznané za opravu, skutečně vedou pouze k obnovení původní funkčnosti stavby a zároveň nesouvisí s ostatními stavebními úpravami, které naplňují charakteristiku technického zhodnocení. V daném rozsudku Nejvyšší správní soud připustil, že výměna střechy může být považována za opravu, i když byla provedena v rámci rozsáhlejší stavební akce, kterou docházelo ke změně účelu využití nemovitosti z autoopravny na tiskárnu a docházelo pouze ke změně vnitřního uspořádání nemovitosti v prvním

patře dané budovy. Toto rozhodnutí je považováno za zlomové, protože se v něm Nejvyšší správní soud odchýlil od dlouhodobě ustálené judikatury.

Markéta Tomaníková

Ing. Markéta Tomaníková v lednu 2015 ukončila studium na Vysoké škole ekonomické v Praze. Během studia pracovala na částečný úvazek v auditorské společnosti Finaudit, s.r.o., v současnosti pracuje v TMF Czech a.s. jako Account Assistant.

Rozhovor s Janem M. Passerem, soudcem Nejvyššího správního soudu

Jak práci soudu vnímá soudce

Ke konci roku 2013 plénum NSS rozhodlo o zrušení finančně správního kolegia a soud přestal být dělen na specializovaná pracoviště. S odstupem zhruba jednoho roku, jak se tato změna osvědčila?

Subjektivně zatím změnu vnímám mírně pozitivně. Obávám se ale, že onen odstup zatím neumožňuje jednoznačné objektivní hodnocení. Obecně lze říci, že specializace zvyšují efektivitu rozhodování, na druhé straně ovšem s sebou nesou riziko jistého „resortismu“, přehlížení kontextu a širších souvislostí právního řádu jako celku. V případě relativně malého soudu s širokou agendou, jakým je NSS, navíc specializace nikdy nemůže být hluboká.

Aby si čtenáři udělali představu o širší problematice, kterou každý soudce musí obsáhnout, jaké „typy“ případů NSS rozhoduje, tedy vedle případů daňových? Která z těchto agend je nejrozsáhlejší?

Velmi zjednodušeně řečeno, NSS, resp. správní soudy jako takové svým přezkumem pokrývají prakticky všechny oblasti rozhodování veřejné správy (o veřejných subjektivních právech). Různorodost agendy sahá od otázek daňového práva nebo práva sociálního zabezpečení přes přezkum územně plánovací dokumentace a věcí hospodářské soutěže až k mezinárodní ochraně (azylové právo), ke svobodnému přístupu k informacím nebo k rozhodnutím o honitbách a honebních společenstvech. Daňové věci přitom tvoří náročností i množstvím velmi významnou část agendy soudu.



JUDr. Jan M. Passer, Ph.D., LL.M. vystudoval Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze a Stockholmskou univerzitu. V letech 2001 až 2005 byl soudcem Obvodního soudu pro Prahu 2. Od září 2004 do srpna 2005 byl dočasně přidělen k Nejvyššímu správnímu soudu. Jeho stálým soudcem se stal v září roku 2005. V letech 2001 až 2003 působil jako externí přednášející Fakulty sociálních věd Univerzity Karlovy, v současnosti je externím přednášejícím na Právnické fakultě Masarykovy univerzity, Právnické fakultě Univerzity Palackého a Justiční akademie, převážně v oblasti práva Evropské unie a správního práva. Absolvoval řadu dlouhodobých pracovních a studijních pobytů v zahraničí. Nejvyšší správní soud reprezentuje v EU Forum of Judges for the Environment a patří mezi zakládající členy České společnosti pro evropské a srovnávací právo.

Je některá z agend považovaná za obtížnější? Je třeba možné říci, i s ohledem na stav právních předpisů v jednotlivých odvětvích, že spory v oblasti daňového práva se soudí lehčeji či obtížněji než třeba spory v oblasti stavebního práva apod?

Není jednoduché paušalizovat, existují daňové věci, které se mohou jevit složité v porovnání s např. některou otázkou svobodného přístupu k informacím nebo stavebního práva, ale poměr se velmi snadno obrátí, posuzuje-li soud (jako v minulém roce) právně složitou a komplexní otázku přístupu k informacím o odměňování ve veřejné sféře nebo zásady územního rozvoje některého kraje.

Celkově lze říci, že proměnlivost právního prostředí je vyšší, než by bylo ideální. Časté a zdaleka nikoliv jen kosmetické změny mj. v daňové oblasti nesvědčí právní jistotě. V tomto směru jsou ovšem soudy obětí podobně jako adresáti právních norem, často nebyvá snadné nalézt v legislativně nestálém a rozháraném prostředí rozumné a spravedlivé uspořádání právních vztahů.

Jak je mezi soudci oblíbena daňová, případně účetní problematika?

Účetní problematika je většinou spojena právě s daněmi. Mezi mými kolegy je několik opravdových fanoušků daňového práva, aniž by toto hobby muselo nutně souviset s jejich profesními kořeny. Naleznete mezi nimi jak bývalé pracovníky daňové správy nebo soukromé sféry zaměřené na daňovou problematiku, tak kariérní soudce. Vysokou účast mívají i semináře a vzdělávací akce věnované této problematice.

Kolik případů každý soudce vlastně během roku řeší? Liší se také podstatně jeho role v senátech sestavených pro jednotlivé případy (tj. jaká práce se očekává od člena senátu, od „zpravodaje“ a od předsedy senátu)?

Standardní „nápad“ případů i počet vyřízených věcí na jednoho soudce se v průběhu posledních několika let pohybuje řádově mezi deseti až dvanácti věcmi měsíčně. S některými časově náročnými agendami, např. předsedů kárných senátů, přitom bývá spojen nižší nápad v ostatních věcech. Vedle „svých“ věcí soudce samozřejmě projednává i obdobný počet věcí každého z ostatních kolegů v senátu.

Styl a způsob organizace práce jednotlivých senátů se může lišit. Pravidlem bývá, že soudce zpravodaj věc „referuje“ svým kolegům, navrhuje způsob jejího vyřízení a připravuje koncept rozhodnutí. Předseda senátu organizuje práci celého senátu a jako ten, kdo je pod rozhodnutími fyzicky podepsán, spolupracuje se soudcem zpravodajem i na procesní přípravě věci k rozhodnutí. Z hlediska projednávání a rozhodování mají ovšem všichni členové senátu stejný hlas a rozhodování lze bez jakékoliv nadsázky označit za kolektivní.

Jaká je přibližná doba od přijetí kasační stížnosti do vydání rozsudku?

Průměrná délka řízení u NSS je cca sedm měsíců. Ve složitých případech samozřejmě může být delší, některé věci projednávají ze zákona v přednostním režimu věci jsou často vyřízeny téměř obratem. V zásadě lze říci, že mimo výjimečných případů jsou věci rozhodnuty do roka – a věci starší jednoho roku předseda NSS také velmi bedlivě sleduje.

Jak soudce NSS vnímá mediální odezvu na vydané rozsudky, zaznamenal jste výraznější zájem médií o některé kauzy?

Soudce si má být vědom důsledků svého rozhodnutí, ale zároveň musí rozhodovat nezávisle a nestranně, nemůže svá rozhodnutí formulovat tak, aby byla mediálně dobře hodnocena. Ostatně, pokud se dnes v České republice u řady médií můžeme domnívat, že mají sloužit prosazování zájmů jejich vlastníků spíše než vyváženému a objektivnímu zpravodajství, je třeba vnímat i mediální odezvu s jistým odstupem a rezervou.

To samozřejmě neznamená, že by NSS s médii nekomunikoval. Mnoha rozhodnutím NSS byla věnována mimořádná pozornost. Tam, kde ji předem předpokládáme, bývá s vyhlášením rozhodnutí připravena i tisková zpráva. Zároveň je na NSS zvykem, že pokud mají po vyhlášení rozhodnutí média zájem, soudce zpravodaj nebo předseda senátu by měl být připraven poskytnout k rozhodnutí krátký komentář. V případech velmi sledovaných kauz, např. Dělnické strany nebo při registraci kandidátů prezidenta republiky, soud uspořádal tiskovou konferenci za účasti celého senátu. Jakkoliv sami mediální pozornost aktivně nevyhledáváme, vstřícnost v případě zájmu o některá z našich rozhodnutí významně přispívá k transparentnosti



rozhodovacího procesu a důvěryhodnosti rozhodnutí. Zároveň tento přístup svým způsobem odráží osobní odpovědnost, kterou soudce za rozhodnutí nese.

Jak vnímáte působení rozsáhlé judikatury NSS? Přispívá ke kultivaci soudního rozhodování a vylepšuje procesní ekonomiku? Umí s ní krajské soudy pracovat?

Judikatura NSS bezpochyby ovlivňuje rozhodování nejen krajských soudů, ale i správních orgánů. Zmiňujete-li rozsáhlost judikatury, musím připustit, že v tomto směru je NSS do jisté míry obětí svého úspěchu. Jinými slovy to, že je populárním soudem rozhodujícím v mnoha sporech, znamená, že musí věnovat mimořádnou pozornost udržování jednotnosti své rozhodovací činnosti. Zpětnou vazbu nám přitom poskytují i krajské soudy, které s judikaturou NSS velmi kvalitně pracují a naleznou-li v ní rozpory, neváhají na tuto skutečnost upozornit.

Jak advokáti a strany sporu používají judikaturu NSS? Jak často se setkáváte s účelovým, nepřiléhavým či povrchním používáním judikatury NSS?

Advokáti hájí především zájmy svých klientů, což předurčuje způsob jejich práce s judikaturou. Na druhou stranu krajské soudy i NSS s judikaturou i jejími vyhledávacími databázemi pracují velmi efektivně a kvalitně. Ze strany seriózně pracujícího advokáta je proto výhodnější „s otevřeným hledím“ upozornit na judikaturu, která je v jeho neprospěch,

a polemizovat s jejími argumenty, než tuto judikaturu v podání vyložit účelově či vytrženě z kontextu nebo ji úplně „zatajit“ a doufat, že si jí soud ne všimne. Dlužno dodat, že tento férový přístup není neobvyklý.

Ostatně, NSS pravidelně spolu/pořádá semináře mj. k daňové problematice, jichž se účastní nejen soudci nebo asistenti, ale i pracovníci daňové správy, daňoví poradci či advokáti. Tyto akce jsou možná méně spektakulární než dříve zmiňovaná mediální odezva, ale pro práci NSS jsou zásadní z hlediska korektní, ale kritické zpětné vazby, jíž se nám dostává. Při podobných příležitostech si lze vždy znovu ověřit, že judikatura NSS je sledována a analyzována nesmírně pečlivě a fundovaně.

Závěrem, NSS si během své existence vybudoval úctyhodnou pověst. Přesto, stojí soud nyní před nějakými aktuálními výzvami?

Dobrá pověst se těžko získává, ale snadno ztrácí. NSS si je velmi dobře vědom, že ji nemá „předplacenou“ do budoucna, ale že o ni musí svou každodenní praxí a kvalitním rozhodováním vždy stále znovu usilovat. Mohu-li použít sportovního příkladu, jednou z náročných věcí v námořním jachtingu prý je na dlouhé trati udržet stoprocentní nasazení v situacích, kdy soupeře nevidíte a zdánlivě se nic neděje. Pro NSS je dlouhodobě jednou z největších výzev udržet pozornost a neusnout na vavřínech.

Rozhovor vedl Jiří Pelák

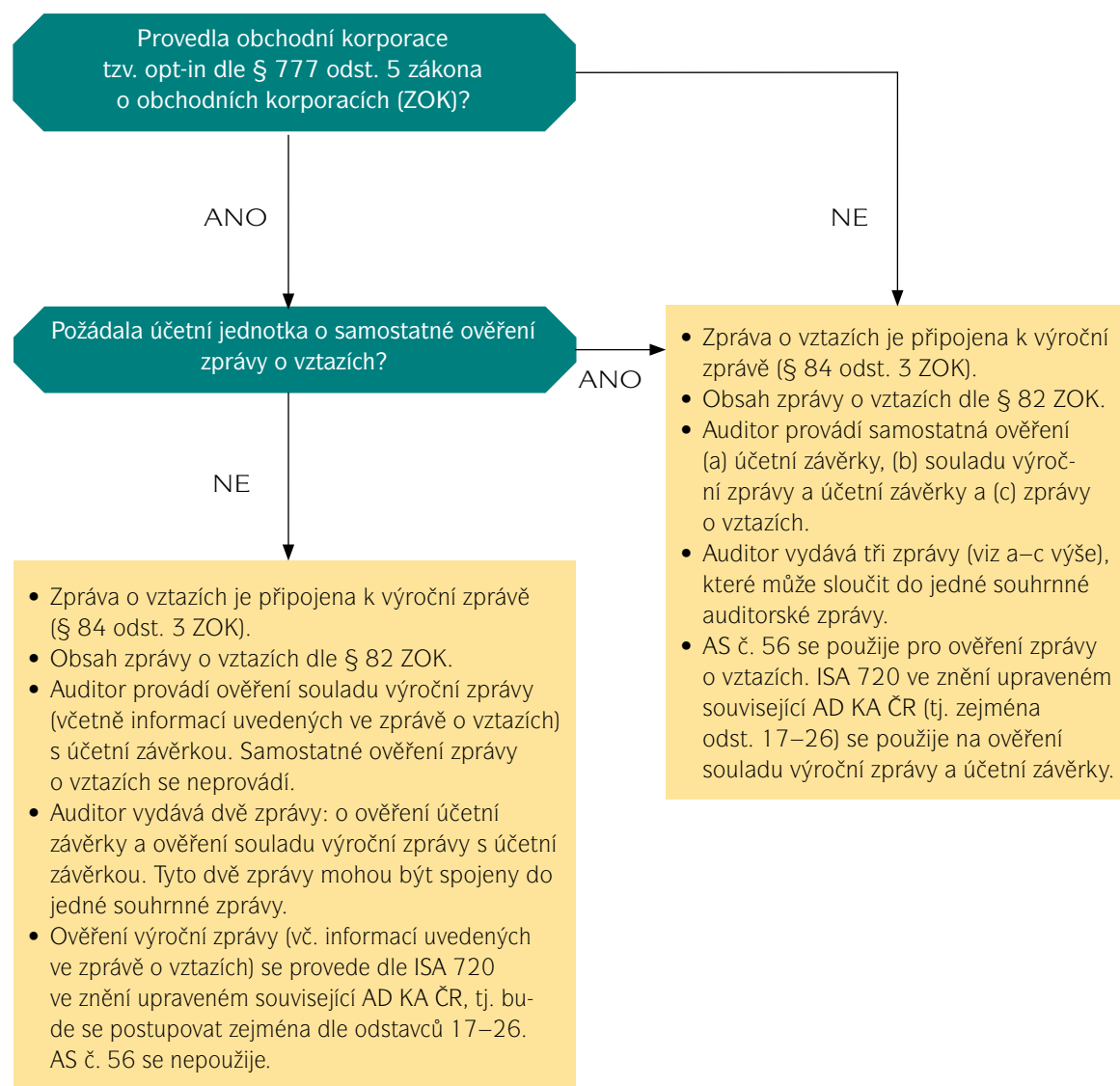


Rozhodování o přístupu auditora k ověření zprávy o vztazích

V časopise Auditor č. 2 a 8 roku 2014 byly publikovány články zabývající se metodikou ověřování zprávy o vztazích po 1. lednu 2014. Níže uvedené schéma tyto postupy pro přehlednost rekapituluje.

Předpoklady:

- auditor je pověřen jak ověřením účetní závěrky, tak i ověřením souladu výroční zprávy a účetní závěrky,
- ověřované dokumenty jsou sestavené za účetní období končící 31. prosince 2014 a později a
- účetní období odpovídá kalendářnímu roku.



Upozorňujeme, že výše uvedené postupy vycházejí z interpretace přechodných ustanovení zákona o obchodních korporacích, které se v praxi mohou lišit.



No a tady právě probíhá přezkum hospodaření našeho města.

Kresba: Ivan Svoboda

Co najdete v e-příloze č. 2/2015

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovacím jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Téma čísla – Judikatura

V této rubrice najdete přetisky článků pojednávajících

o zajímavých judikátech Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu České republiky.

- Nejvyšší správní soud k odpočtu DPH při nesprávně uvedených údajích na daňovém dokladu
- Význam účetnictví pro stanovení základu daně
- Rozsudek NSS – uplatnění odpočtu DPH
- Znalecký posudek – vysoce efektivní zbraň při obhajobě převodních cen
- Zajištění závazku a insolvence

Zaznamenali jsme

- Připravované změny kontrol ve veřejné správě
- Kontroloři mají ukáznit i obce
- Praha nechá vypracovat posudek k opencard za 1,9 milionu
- Krumlov chystá audit. Jenže jaký?
- Maléry podle pana účetního
- Radnice žádají magistrát, ať přezkoumá jejich účty

-VeL-