

recenzovaný vědecký časopis

ACTA STING

3
2018



AKADEMIE STING, o. p. s.
vysoká škola v Brně

ISSN 1805-6873

VYDAVATEL:

AKADEMIE STING, o. p. s., vysoká škola v Brně
Stromovka 1, 637 00 Brno
IČ: 26 23 96 04

REDAKČNÍ RADA:

Šéfredaktor:	Ing. David Král, Ph.D.
Výkonný editor:	Ing. Eva Vincencová, Ph.D.
Editor:	Mgr. Michal Kuneš
 Předseda:	 doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc. AKADEMIE STING v Brně
Místopředseda:	doc. RNDr. Zdeněk Karpíšek, CSc. AKADEMIE STING v Brně

ČLENOVÉ:

doc. Ing. Jakub Fischer, Ph.D.
(Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta ekonomické statistiky)

doc. Ing. Roman Horák, CSc.
(AKADEMIE STING v Brně, Katedra účetnictví a daní)

prof. JUDr. Ján Husár, CSc.
(Univerzita Pavla Jozefa Šafárika Košice, Právnická fakulta)

doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D.
(Slezská univerzita Opava, Obchodně podnikatelská fakulta)

doc. Ing. Hanna Kalač, CSc.
(Národní univerzita statní daňové služby Ukrajiny Irpeň, Fakulta ekonomiky a zdanění)

prof. Ing. Vojtěch Koráb, Ph.D., MBA
(Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská)

doc. JUDr. Ivan Malý, CSc.

(Masarykova univerzita Brno, Ekonomicko správní fakulta)

prof. JUDr. Karel Marek, CSc.

(Vysoká škola finanční a správní v Praze)

doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

(Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta)

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková

(Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky)

prof. Giovanni Schiuma, Ph.D.

(Università della Basilicata Potenza, Itálie, Centre for Value Management)

prof. Inna Stecenko, Ph.D.

(Baltic International Academy, Riga)

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.

(Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská)

prof. Ing. Alena Vančurová, Ph.D.

(Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví)

doc. Ing. Roman Zámečník, Ph.D.

(AKADEMIE STING v Brně, Katedra ekonomiky a řízení)

Přebírání materiálů je povoleno s prokazatelným souhlasem autora a redakční rady.

ISSN (online):

1805-6873

EVIDENČNÍ ČÍSLO:

MK ČR E 20461



© AKADEMIE STING, o. p. s., Brno, 2018

OBSAH

TAXATION OF DIVIDEND IN THE EUROPEAN UNION – A COMPARATIVE STUDY

KRISTÝNA BĚLUŠOVÁ.....6

ATRIBUTY DEVELOPERA A DEVELOPERSKÉ ČINNOSTI VE STAVEBNICTVÍ – PŘÍPAD ČESKÉ REPUBLIKY

DEVELOPER AND ATTRIBUTES OF REAL ESTATE DEVELOPMENT IN CONSTRUCTION INDUSTRY – A CASE OF THE CZECH REPUBLIC

DAGMAR HALABRINOVÁ, KAREL BRYCHTA23

KE VZNIKU FINANČNÍ SPRÁVY ČESKOSLOVENSKA

TO THE ESTABLISHMENT OF THE FINANCIAL ADMINISTRATION OF CZECHOSLOVAKIA

ROMAN HORÁK40

OCEŇOVÁNÍ NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICCE A VE SPOLKOVÉ REPUBLICCE NĚMECKO

VALUATION OF PROPERTIES IN CZECH REPUBLIC AND GERMANY

IVANA IMRIŠOVÁ.....55

ZDANĚNÍ POZEMKŮ V ČR

LAND TAXATION IN THE CZECH REPUBLIC

JANA JANOUŠKOVÁ, ŠÁRKA SOBOTOVIČOVÁ.....75

MANAGEMENT RIZIK MSP VE SHODĚ S GDPR

RISK MANAGEMENT IN SME UNDER GDPR

DAVID KRÁL.89

THE POSITION OF THE JUDICIAL POWER ACCORDING TO THE CONSTITUTIONS OF THE REPUBLIC OF MACEDONIA FROM 1945 UP TO 1991

MSC.SENADA LAČKA.....104

AKTUÁLNÍ TRENDY V OBLASTI DANÍ

CURRENT TRENDS IN THE TAX AREA

EVA VINCENCOVÁ.....116

TAXATION OF DIVIDEND IN THE EUROPEAN UNION – A COMPARATIVE STUDY

Kristýna Bělušová

Abstract: *The aim of this contribution is to identify the criteria and to classify the Member States of the European Union into individual groups based on the rules for dividends taxation. The paper focuses on selected rules for taxation of domestic and also dividends received from other EU Member States in case of tax residents – legal entities. The selected taxing rules for the dividend income were monitored over three time periods, namely years 2016-2018 . Based on the comparison made, it was found out that there is a variability among EU Member States' legal regulations. On the other hand, EU Member States can be divided into several groups that show, if not directly identical, very similar parameters for the taxation of the categories of dividends in question. As regards the exemption of dividends from taxation, the EU Member States' legal regulations set three options: exemption without any conditions laid down, exemption conditioned by meeting the criteria set on the part of the taxable person, or partial exemption of 95 % of that income. Dividend income that are not exempt due to non-compliance with the conditions set are taxed either within the global tax base or in a separate tax base.*

Keywords: *Tax Resident, European Union, International Taxation of Dividends.*

JEL classifications: *H25, H26.*

1 INTRODUCTION

Dividends in general represent profits generated by companies and distributed to shareholders (Parker et al., 2009) in the form of cash dividends or stock dividends (Parua and Gupta, 2009). Stock dividend "is a dividend paid in shares of stock instead of cash, and is properly payable only out of surplus profits" (Business World, 1998). The amount of the dividend is determined by dividend policy (Abbadi et al., 2016), which can be defined as a compromise between the size or earned and undivided profit and divided cash or securities (Parua and Gupta, 2009). The most important factors influencing dividend policy can be deemed to be cash flow stability, availability of profitable investment opportunities, controlling matters regarding corporate ownership

structure and continuity of previous dividend payments (Pourheydari, 2009). The dividend policy further represents an important factor in evaluation of firm value, and tax rates in particular are used to determine its influence (Ince and James, 2009 in Khalid and Ur Rehman, 2015). However, such influence does not always have to be positive: for instance, according to Black's study (1976), the distribution of dividends has a negative impact on the firm value if their taxation is taken into account.

Taxation of dividends further has an impact on investment incentives (Khalid and Ur Rehman, 2015). A high tax rate has a negative impact on dividends, while investors whose dividend income is exempt from the tax, try this influence and get higher dividend (Tehmina Khan, 2005 in Khalid and Ur Rehman, 2015). In this regard, legal regulation of dividend taxation therefore plays an important role: it can be viewed as one of the key factors together with investment decisions on the location or re-location of a company's headquarters. There are many reasons for this. Some states have not yet adopted certain more stringent rules for the taxation of profits in relation to a controlled foreign company ("*Controlled Foreign Company rules*"), or provide certain advantages to shareholders in the taxation of dividends - lower tax rates, exemption from tax, etc. (Pihlgren and Weijs, 2010). Stunda's study (2016) even showed a mutual dependence between the tax rate and share prices. According to conclusions drawn in this study, a low tax rate triggers share price growth notwithstanding company size.

The situation is highly specific in the European Union (the "EU") where provisions of law of the member states are also regulated by EU law – both primary and secondary. In primary law, this means in particular the free movement of capital pursuant to Article 63 of the Treaty on the Functioning of the EU and the right of establishment pursuant to Article 49 of the Treaty on the Functioning of the EU (Eur-lex, 2018a). As regards secondary law, this means *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States* (hereinafter referred to as "2011/96/EU Directive") (Eur-lex, 2018b).

This article focuses on the situation in the EU. Its objective is to compare selected rules for the taxation of dividends of tax residents of member states of the European Union, namely, legal entities, in 2016-2018. A contribution presented at a conference, "*DANĚ -TEORIE A PRAXE 2017*" (TAXES -

THEORY AND PRACTICE 2017) forms the core of this article, expanded by a further time period.

2 OBJECTIVE AND METHODOLOGY

The objective of this contribution is to identify criteria, and subsequently, to classify member states of the European Union into individual groups based on their rules for the taxation of dividends. Specifically, the article focuses on basic rules for the taxation of national dividends, as well as dividends received from other EU member states by tax residents - legal entities. An individual objective is to compare such basic rules for the period of 2016–2018. General rules for the taxation of dividend income, stipulated with regard to cash dividends, are always in force and effect as of June 1 of the relevant taxation period. Rules relating to stock dividends, set forth by the legislation of some EU member states, were not taken into account.

Based on an analysis of selected sources (Eur-lex, (2018b); PwC (2016); PwC (2017), PwC (2018), Russo et al. (2007)), individual criteria were identified to which the existent variants were subsequently assigned. The matrix provided below (see table 1 below) served as a basis used to classify states by means of the criteria defined.

Table 1: Comparative criteria

	Criterion	Variants
Tax base	Determination of tax resident base	• Territorial
		• Global
Taxation of dividends	Method of taxation of national dividends	• Exempt without any restrictive conditions • Exempt subject to conditions of a minimum share of 10% held for at least 1 year <i>Note: the variant was chosen as a benchmark, these are criteria stipulated by Czech legislation</i>
		• Exempt subject to conditions other than a minimum share of 10% and/or held for at least 1 year • Partly exempt up to 95%, provided certain conditions are met; the balance is subject to corporate tax • Income subject to corporate tax (unless the legal entity meets conditions for exemption) • Income taxed by inclusion into a separate tax base (if the legal entity does not meet conditions for exemption)

Method of taxation of dividends received from EU member states	• Exempt without any restrictive conditions • Exempt subject to conditions of a minimum share of 10% held for at least 1 year <i>Note: the variant was chosen as a benchmark, these are criteria stipulated by Czech legislation</i>
	• Exempt subject to conditions other than a minimum share of 10% and/or held for at least 1 year • Partly exempt up to 95%, provided certain conditions are met; the balance is subject to corporate tax • Income subject to corporate tax (unless the legal entity meets conditions for exemption) • Income taxed by inclusion into a separate tax base (if the legal entity does not meet conditions for exemption)
Tax rates	• Corporate tax (general tax rate)
	• Tax rates applicable to separate tax base

Source: Own elaboration, with reference to PwC (2016), PwC (2017), PwC (2018), (Eur-lex, 2018b), Russo et al. (2007).

The results of the above analysis of the relevant sources are presented in the following chapter. The final summary is preceded by discussion, in which selected issues are outlined, together with certain options for further research in this area.

3 RESULTS

The taxation of dividends is regulated by international, EU and national laws. In international law, this means "only" double taxation treaties, which are based on model agreements. Of primary importance in this regard is the OECD model treaty (for the up to date version, see OECD (2017)). As regards taxation rules in the state of tax residence of the dividend recipient, the OECD model treaty merely stipulates that the state of tax residence is authorized to subject the relevant income to tax. This rule is incorporated into the relevant individual treaties. Therefore, the state of residence of the dividend recipient is not limited in this regard - the double taxation treaties provide for the right, rather than duty, to subject such income to tax.

In EU law, international taxation of dividends is regulated by both primary and secondary law. In secondary law, this involves, as noted above, Directive 2011/96/EU which regulates the taxation of dividends distributed between parent companies and subsidiaries of different member states. The directive sets

forth conditions on which such dividend income is exempt (the basic criteria have to do with the duration of possession, interest size and legal forms - see in particular Articles 2 and 3 of Directive 2011/96/EU) (Eur-lex, 2018b). However, the way in which the conditions are defined gives the states a great deal of discretion, which, as shown by the results attained, the member states use.

Despite the relatively high degree of discretion for national legislation, the influence of primary law cannot be disregarded. It happens through the case law of the Court of Justice of the European Union. In its decisions, the Court of Justice of the EU provides interpretations of EU law, including in the context of dividend taxation in relation to fundamental freedoms (for details, see Bělušová, Brychta, 2017).

One of the few aspects of international taxation of dividends which is not determined by EU or international law in EU member states is the way in which the tax resident's tax base is determined. Most member states provide for "unlimited tax liability" for their tax residents - i.e., a situation where the tax resident reports its global income for the purpose of taxation in the country of tax residence. Only Romania stipulates a "limited tax liability" for its tax residents. This means that a tax resident of Romania only reports territorial income - i.e., income from sources in Romania - for taxation purposes.

Table 2 provided below divides EU member states according to rules for the exemption of national dividend income during the period under observation. The comparison made, the result of which are provided in the table, shows that legislation pertaining to the taxation of dividends appears to be stable, i.e., no legislative amendments have occurred with regard to the rules. However, the results of the below classification manifest a certain variability as regards the criteria under observation.

Thirteen member states stipulated in its legislation that national dividend income is exempt from tax regardless of the size of the shareholding or without the length of the holding period, or rather, that they are not subject to tax. Specifically, the legislation of the following countries contains such provisions: Austria, Bulgaria, Cyprus, Finland, Croatia, Hungary, Ireland, Latvia, Poland, Romania, Sweden, Slovakia, and the Great Britain.

Three member states - Czech Republic, Portugal and Lithuania - adopted limits in the form of minimum shareholding of 10% and minimum holding period of 1 year into their legislation.

Table 2 Classification of EU member states according to available exemption from national dividend taxation in 2016-2018

Type of exemption	States					No. of states
Exempt without any restrictive conditions	AT	BG	CY	FI	HR	(13/28)
	HU	IE	LV	PL	RO	
	SE	SK	UK			
Exempt subject to conditions of a minimum share of 10% held for at least 1 year	CZ	LT	PT			(3/28)
Exempt subject to conditions other than a minimum share of 10% and/or held for at least 1 year	DK	EE	EL	ES	LU	(7/28)
	MT	NT				
Partly exempt up to 95%, provided certain conditions are met; the balance is subject to corporate tax	BE	DE*	FR	IT*	SI*	(5/28)

Source: Own elaboration, with reference to PwC (2016), PwC (2017), PwC (2018), Deloitte (2016), Deloitte (2017), Deloitte (2018)

* Exempt up to 95%, without conditions

Abbreviations used:

AT – Austria, BE – Belgium, BG – Bulgaria, CY – Cyprus, CZ – Czech Republic, DE – Germany, DK – Denmark, EE – Estonia, EL – Greece, ES – Spain, FI – Finland, FR – France, HR – Croatia, HU – Hungary, IE – Ireland, IT – Italy, LT – Lithuania, LU – Luxembourg, LV – Latvia, MT – Malta, NL – Netherlands, PL – Poland, PT – Portugal, RO – Romania, SE – Sweden, SI – Slovenia, SK – Slovakia, UK – United Kingdom.

Exemption on conditions other than a minimum shareholding of 10% and minimum holding period of 1 year is stipulated by the legislation of 7 member states, specifically, Denmark, Estonia, Greece, Spain, Luxembourg, Malta and the Netherlands. The legislation of Malta and the Netherlands stipulates that national dividend income is exempt if the shareholding is at least 5%. Estonian and Danish legislation also provides only for the condition concerning the size of the shareholding, however, for the dividend recipient - tax resident - to be able to claim exemption, it must have a shareholding of at least 10%. The remaining three member states, i.e., Spain, the Netherlands and Greece, stipulate both a condition concerning the size of shareholding and a condition concerning the length of holding period. Spanish legislation stipulates the following conditions for exemption: a minimum shareholding of 5%, or

shareholding value of at least EUR 20 million, and the length of the holding period for 12 months. Dutch legislation stipulates a minimum shareholding of 10%, or shareholding value of at least EUR 1.2 million, and the length of the holding period for 12 months. National dividends received by a tax resident - legal entity - of Greece are exempt of corporate tax only if the company has a 10% share for 24 months in the company distributing the dividend.

The legislation of five member states - Belgium, Germany, France, Italy and Slovenia - provides for a partial exemption of dividend income without any conditions. French tax residents can claim exemption for national dividend income if they hold a share of at least 5% for the period of two years. Belgian tax residents need to hold a 10% interest, or an interest worth at least EUR 2.5 million, for 1 year.

Table 3 below provides a classification of EU member states based on dividend taxation where the entity did not qualify for exemption over the period under observation. The results indicate that the stipulation of the taxation method is a stable part of national legislation.

Table 3 Classification of EU member states upon non-compliance with conditions for exemption of national dividends in 2016-2018

Method of taxation dividend	States					No. of states
	BE	DE	DK	EE	EL	
Corporate tax (general tax rate)	ES	FR	IT	LT	LU	(14/28)
	MT	NT	PT	SI		
Tax rates applicable to separate tax base	CZ					(1/28)

Source: Own elaboration, with reference to PwC (2016), PwC (2017), PwC (2018), Deloitte (2016), Deloitte (2017), Deloitte (2018).

In 10 member states, income from dividends which did not qualify for exemption are included in the tax base of the tax resident and are subject to corporate tax. In the Czech Republic, such income is taxed in a separate tax base.

Table 4 below presents a classification of EU member states according to type of exemption in relation to dividends received from other member states during the period under observation. This classification shows that even where intra-community dividends are taxed on the part of beneficiaries - tax residents - legal entities, no changes had occurred that would impact the rules under observation.

Table 4 Classification of EU member states according to type of exemption in relation to dividends received from other member states in 2016-2018

Type of exemption	States					No. of states
Exempt without any restrictive conditions	BG	CY	HR	HU	LV	(8/28)
	PL	SK	UK			
Exempt subject to conditions of a minimum share of 10% held for at least 1 year	CZ	FI	LT	PT	RO	(6/28)
	SE					
Exempt subject to conditions other than a minimum share of 10% and/or held for at least 1 year	AT	DK	EE	EL	ES	(9/28)
	IE	LU	MT	NL		
Partly exempt up to 95%, provided certain conditions are met; the balance is subject to corporate tax	BE	DE*	FR	IT*	SI*	(5/28)

Source: Own elaboration, with reference to PwC (2016), PwC (2017), PwC (2018), Deloitte (2016), Deloitte (2017), Deloitte (2018).

* Exempt up to 95%, without conditions

The comparison shows that the legislation of eleven EU member states provides for exemption or exclusion from taxation of dividends received from other EU member states, notwithstanding the size of the shareholding and without the length of the holding period. This is true for legislation of the following states: Bulgaria, Cyprus, Hungary, Latvia, Poland, Slovakia and the Great Britain.

Exemption upon satisfaction of conditions – a shareholding of at least 10% and the length of holding period for at least 1 year can be found in the legislation of six member states – the Czech Republic, Finland, Lithuania, Portugal, Romania and Sweden.

Exemption upon satisfaction of conditions other than those mentioned above can be found in the legislation of 9 member states, namely, Austria, Denmark, Estonia, Greece, Spain, Ireland, Luxembourg, Malta, the Netherlands. The legislation of Ireland, Malta and the Netherlands only exempts dividend income if the recipient - tax resident - legal entity holds a minimum 5% shareholding in the company distributing the income. Domestic legislation of Austria, Denmark and Estonia provide for such exemption for holdings of at least 10%. The remaining countries, i.e., Spain, Greece and Luxembourg provide for both the size of the shareholding and the duration of possession. Luxembourg legislation provides for exemption If a 10% interest, or an interest worth at least

EUR 1.2 million, is held for 12 months. Greek legislation works with a 10% shareholding, however, for the tax payer to be exempt, the interest must be held for 24 months. Exemption under Spanish law applies to 5% shareholdings, or shareholdings worth at least EUR 20 million, held for 1 year.

A partial exemption equivalent to 95% of income was adopted by 5 member states. Once again, Italy, Germany and Slovenia adopted such exemption in their legislation without any conditions as to a minimum shareholding or duration of possession. Under Belgian law, the same conditions apply as those for national dividends, i.e., a minimum shareholding of 10% or acquisition price of shares in excess of EUR 2.5 million, held for 1 year. In France, a partial exemption of dividend income applies if the condition of a minimum shareholding of 10% of the company is satisfied. French law does not provide for the duration of possession. The methods of dividend taxation if the conditions for exemption are not satisfied during the relevant 3-year period are provided in Table 5 below.

Table 5 Classification of EU member states according to the system of taxation of dividends received from other EU member states, which do not qualify for exemption, in 2016-2018

Method of taxation dividend	States					No. of states
	AT	BE	DE	DK	EE	
	EL	ES	FI	FR	IE	
Corporate tax (general tax rate)	IT	LT	LU	MT	NT	(18/28)
	PT	SE	SI			
Tax rates applicable to separate tax base	CZ	RO				(2/28)

Source: Own elaboration, with reference to PwC (2016), PwC (2017), PwC (2018), Deloitte (2016), Deloitte (2017), Deloitte (2018)

The results shown indicate that no changes have occurred in the legislation of the member states over the relevant time period, where such changes would impact such classification. Income from dividends received from other member states, which did not qualify for exemption, are to be included in the tax base of the tax resident and taxed at corporate tax rate in 18 member states. Two member states - the Czech Republic and Romania - stipulated that such income is to be included in a separate tax base.

The rates of taxation of dividend income in individual member states are provided in Table 6. These apply to both types of dividends - both national and those received from another member state as of June 1, 2018

Table 6 Tax rates in force as of June 1, 2018

5 % RO	12,5 % IE	15 % CZ	18 % nebo 15 % LU	19 % SI, PL
20 % EE, FI	22 % DK	22,83-36,8 % DE	24 % IT	25 % ES, NL, DE, AT
29 % BE, EL	33,33 % FR	35 % MT		

Source: Own elaboration, with reference to PwC (2016), PwC (2017), PwC (2018), Deloitte (2016), Deloitte (2017), Deloitte (2018)

Unlike general rules for taxation of national or intra-community dividend income, corporate tax rates have changed during the period under observation. Slovenia increased the corporate tax rate in its legislation from 17% to 19% as of January 1, 2017. Contrary to that, Italy reduced its rate from 31.4% to 24% in the same year. Corporate tax rate was also modified in Luxembourg legislation as of January 1, 2018, specifically, from 21% to 18%, and from 20% to 15%. This declining trend can be observed in the same year also in Belgian legislation, where a reduction from 33.99% to 29% was made.

4 DISCUSSION AND CONCLUSIONS

The basic rules which were compared over a period of three years were in force and effect always as of June 1 of the relevant calendar year. General rules were stipulated for cash dividends, i.e., special rules which apply to stock dividends and which are provided for in the laws of some EU member states were not taken into account. Selected rules pertaining to the taxation of national and intra-community dividend income were surveyed. The analysis showed that the taxation of the relevant type of income can be considered relatively constants. However, the author of this article expects that in light of *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*, certain changes will occur in the legislation of the individual states. Such legislative changes which will concern the taxation of earned and undivided dividend income only apply to companies which will be deemed to

be controlled foreign companies pursuant to the definition set forth in the directive (see Eur-lex, 2018c).

Nevertheless, for the sake of protection against aggressive tax planning, certain member states adopt conditions in their legislation which apply to exemption of dividend income received in relation to foreign companies with their registered seats in third countries. Exemption is thus conditioned on the satisfaction of the applicable conditions. The analysis showed that such conditions relate in particular to the tax burden on the part of companies distributing the dividends. Cypriot legislation can be mentioned as an example: the recipient of the dividend – tax resident– legal entity only qualifies for exemption if the company distributing the dividend income is subject to a significantly higher tax rate in the country of its residence, as compared to the tax burden in Cyprus (i.e., effective tax rate higher than 6.25%) (PwC, 2018). The assessment of benchmarks in relation to third countries provides room for follow-up research.

Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). should also contribute to the fight against aggressive tax planning, however, its adoption, in light of Article 8 of the draft, should not impact heretofore results of the survey, unless the companies are classified as controlled foreign companies (for the definition, see Article 59) (Eur-lex, 2018d). Despite that, according to Ortmann and Sureth-sloane (2016), taxation of dividends, together with taxation of interest and options for reflecting losses, has a significant impact on tax subjects deciding whether to use a common consolidated tax base (CCCTB) and on their potential selection of tax systems. The above facts and the results of the analysis show that tax systems within member states are becoming more and more alike under the initiative of the European Union (Gerritsen and Kuipers, 2017); nevertheless, the author of this article believes despite that that certain variability will survive in their laws. Tax competition can be expected to continue in this area as well. This is undoubtedly an aspect tax payers will appreciate because they profit from it.

As regards future developments, pending legislative changes will presumably have a considerable impact (factual implementation of the BEPS plan), and so will Brexit. The author of this article is of the opinion that it can be expected to have a broader impact, perhaps including a stronger tax competition in the effort to attract capital. Due to Brexit, current legal regulations, pursuant to which dividends received from other EU member states were exempt from tax,

will no longer apply. It is thought that such dividend distributions will then be subject to a 5% withholding tax. (Treatment, 2017)

In the context of this topic, one must not forget about case law of the Court of Justice of the European Union, by now rather extensive. If recipients of dividends are in comparable positions, the different treatment under domestic law results in a breach of fundamental freedoms (Ernst and Young, 2013). However, the decision of the Court of Justice of the European Union equally applies to dividends received from third countries (for details, see Bělušová, Brychta, 2017). If further aspects, such as the issue of dividends received from third countries, prevention of double taxation and issues related to abuse of the law, are included in these contemplations, the area and complexity of research inevitably increases greatly. There is ample room for research also in the area of a more detailed research of the legislation of member states in conjunction with the relevant statistical data.

Redemption of shares and its taxation is also worth mentioning in connection with a more in-depth analysis of the legislation of member states. This is due to the fact that cash dividends and redemption of shares are two tools a company can use to pay shares in profit to its shareholders (Bechmann, Raaballe, 2006). Such action is caused in particular by the regime of capital gains taxation (Allia et al., 1993, Allen and Michaely (2003) and Bernhardt et al. (2005) in Kao and Chen (2011), which is more advantageous than the taxation of dividend income. Nevertheless, redemption of shares is prohibited within the European Union (see *Second Council Directive 77/91/EEC of 13 December 1976 on coordination of safeguards which, for the protection of the interests of members and others, are required by Member States of companies within the meaning of the second paragraph of Article 58 of the Treaty, in respect of the formation of public limited liability companies and the maintenance and alteration of their capital, with a view to making such safeguards equivalent*) However, the directive provides for a certain degree of discretion even in this case, and its application makes it possible to extend the research

This research focused on a relatively small area which can be viewed as a basis for follow-up research. Specifically, it focused on the identification of rules for the taxation of dividend income of EU tax residents (legal entities) and a subsequent classification of EU member states according to selected criteria. Attention was directed both at the rules for the taxation of national dividends, and the taxation of dividends received from other EU member states. The relevant rules were assessed over a period of three years. The comparison

carried out shows that there is a certain degree of variability between the provisions of law of the individual member states. On the other hand, EU member states could be divided into several groups which manifest if not identical, then very similar parameters for the taxation of the relevant dividend categories. Thirteen member states have provisions of law which provide for the exemption of such income regardless of the duration of possessions or the size of the interest in the relevant company, ten member states have exemption of income subject to the satisfaction of stipulated conditions, and five member states a partial exemption at the level of 95% (three member states without any conditions, two member states subject to the satisfaction of stipulated conditions). As regards dividends received from other EU member states, unconditional "exemption" is provided for in eight member states, exemption subject to the satisfaction of stipulated conditions in fifteen member states, and a partial exemption at the level of 95% in five member states (in three member states without any conditions, in two member states subject to the satisfaction of stipulated conditions).

AFFILIATION

The paper represents an output of the two projects - Selected Aspects of Holdings in the Construction Industry (FP-J-18-5036) and International Taxation of Dividends in the Context of Multinational Enterprise Tax Management (FP-J- 17-4224), both supported by the Brno University of Technology.

CITATION LIST

- [1] ABBADI A. F. A. et al.. The Impact of the Dividend Policies on the Value of the Stock of Public Shareholding Companies in the Jordanian Industrial Sector. *International Management Review* 12(2): 29-36,74. Proquest Central. 2016. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 10.09. 2017]. ISSN: 15516849.
- [2] BAKER, H. K. and WEIGAND, R. Corporate dividend policy revisited. *Managerial Finance* 41(2): 126-144. Proquest Central. 2015. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 20.09.2018]. ISSN: 03074358.

- [3] BĚLUŠOVÁ, K. and BRYCHTA, K. Selected aspects of international dividend taxation within the case-law of the Court of Justice of the European Union. In: Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie, Bratislava: Ekonóm, 2017, 21-26. ISBN: 978-80-225-4415-3.
- [4] BECHMAN, K. L. and RAABALLE, J. Taxable cash dividends. St. Louis: Federal Reserve Bank of St Louis. Proquest Central. 2006. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 20.09.2018].
- [5] BUSINESS WORLD. Business Case Law: Tax on stock dividend. Manila: The Financial Times Limited. Proquest Central. 1998. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 20.09.2018].
- [6] DELOITTE. International Tax: Lithuania Highlights 2016. Deloitte. 2016. Available at: <http://eucham.eu/downloads/finish/86-lithuania/1859-lithuania-tax-highlights-deloitte-2016>. [cit. 25.07.2018].
- [7] DELOITTE. International Tax: Lithuania Highlights 2017. Deloitte. 2017. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-lithuania-int-tax-en-2017.pdf>. [cit. 25.09.2018].
- [8] DELOITTE. Tax guides and highlights. Deloitte. 2018. [Online]. Available at: <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>. [cit. 26.09.2018].
- [9] ERNST a YOUNG. Dividend Withholding Taxes in Several Countries Contrary to EU Law. Journal of International Taxation, 24(2): 9-11. Proquest Central. 2013. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 23.09.2017]. ISSN: 10496278.
- [10] EUR-LEX. Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union. Eur-lex. 2018a. [Online]. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT> [cit. 10.09.2018]
- [11] EUR-LEX. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast) Eur-lex. 2018b. [Online]. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02011L0096-20150217> [cit. 22.09.2018].

- [12] EUR-LEX. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Eur-lex. 2018c. [Online]. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>. [cit. 18.09.2018].
- [13] EUR-LEX. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Eur-lex. 2018d. [Online]. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0683>. [cit. 15.09.2018].
- [14] EUR-LEX. Second Council Directive 77/91/EEC of 13 December 1976 on coordination of safeguards which, for the protection of the interests of members and others, are required by Member States of companies within the meaning of the second paragraph of Article 58 of the Treaty, in respect of the formation of public limited liability companies and the maintenance and alteration of their capital, with a view to making such safeguards equivalent. Eur-lex. 2018e. [Online]. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A31977L0091>. [cit. 12.09.2018].
- [15] GERRITSEN, R. a KUIPERS, I. The post – BEPS advantages of the Netherlands. International Tax Revue. Proquest Central. 2017. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 17.09.2017].
- [16] KAO, L., and CHEN, A. Dividend policy and elimination of double taxation of dividends. Asia-Pacific Journal of Financial Studies 40(2): 261. Proquest Central. 2011. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 17.09.2018].
- [17] .KHALID, S., and UR REHMAN, M. Determination of factors effecting the dividend policy of organizations. International Journal of Information, Business and Management 7(3): 319-333. Proquest Central. 2015. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 20.09.2018]. ISSN: 20769202.
- [18] OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD, 2017. [Online]. Available at: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en [cit. 15.09.2018]. ISBN: 9789264287952.

- [19] ORTMANN, R., and SURETH-SLOANE, C. Can the CCCTB alleviate tax discrimination against loss-making european multinational groups? *Zeitschrift Für Betriebswirtschaft* 86(5): 441-475. Proquest Central. 2016. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 20.09.2018]. ISSN: 00442372.
- [20] PARKER, D. et al. Taxation of dividend income. *Wainwright Star*. Proquest Central. 2009. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 10.09.2017].
- [21] PARUA, A. and GUPTA, A. Dividend histories and determinants in selected Indian companies: a study during 1993-'94 to 2004-'05. *Australasian Accounting Business & Finance Journal* 3(4): 45-83. Proquest Central. 2009. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 20.09.2018]. ISSN: 18342000.
- [22] PIHLGREN C. E. and WEIJLE L. Overview of Corporate Migration to a European union. *Tax Management International Journal*. Proquest Central 2010. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 10.09.2017].
- [23] POURHEYDARI, O. A survey of management views on dividend policy in Iranian firms. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management* 2(1): 20-31. Proquest Central. 2009. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 10.09. 2018]. ISSN: 17538394.
- [24] PWC. Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2016/17. PwC. 2016. [Online]. Available at: <https://www.pwccn.com/en/tax/worldwide-tax-summaries-1617.pdf>. [cit. 20.09.2018].
- [25] PWC. Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2017/18. PwC. 2017. [Online]. Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18-europe.pdf>. [cit. 20.09.2018].
- [26] PWC. Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2018/19. PwC. 2018. [Online]. Available at: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/PPAA-85RDKF>. [cit. 20.09.2018].
- [27] RUSSO, R. a kol. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBDF, 2007. ISBN: 978-90-8722-016-7.

- [28] STUNDA, R. A. The Impact of the Jobs and Growths Tax Relief Reconciliation Act on Dividends and Stock Prices. *Journal of Business and Behavioral Sciences* 28(1): 98-105. Proquest Central. 2016. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [cit. 10.09.2017]. ISSN: 10995374.
- [29] TREATMENT, N. Post Brexit Tax Changes Stir Uncertainty in Europe –WSJ. Dow Jones Institutional News. Proquest Central. 2017. [Online]. Available at: <http://search-proquest.com>. [16.09.2017]

AUTHOR

Ing. et Ing. Kristýna Bělušová., Department of Finance, Brno University of Technology, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, e-mail: Kristyna.Belusova@vutbr.cz.

ATRIBUTY DEVELOPERA A DEVELOPERSKÉ ČINNOSTI VE STAVEBNICTVÍ – PŘÍPAD ČESKÉ REPUBLIKY

DEVELOPER AND ATTRIBUTES OF REAL ESTATE DEVELOPMENT IN CONSTRUCTION INDUSTRY – A CASE OF THE CZECH REPUBLIC

Dagmar Halabrinová, Karel Brychta

Abstrakt: *Záměrem příspěvku je vymezit atributy developerské činnosti ve stavebnictví v podmínkách ČR. Pro lepší uchopení problematiky a s přihlédnutím k vymezenému cíli a způsobu jeho naplnění autoři zvolili kvalitativní výzkum. Atributy developera byly vymezeny s využitím poznatků uvedených v odborné literatuře a na základě výzkumu, kterému bylo podrobeno 27 členů Asociace developerů z. s. Ze zkoumaného vzorku vyplynula mj. převaha zahraniční majetkové kontroly u sledovaných subjektů; výsledky rovněž prokazují zapojení sledovaných subjektů do širších holdingových struktur. Relativně malý počet zaměstnanců u sledovaných subjektů ve spojení s dalšími faktory a ukazateli indikuje fakt, že i v podmínkách ČR je pro developerské projekty ve stavebnictví využíván tzv. institut Special Purpose Vehicle.*

Abstract: *The aim of this paper is to define the attributes of development activities in the construction industry in the Czech Republic. To understand better the issue and taking account of defined purpose and the way of its fulfillment, the authors have chosen qualitative research for meeting the aim set. The developer's attributes have been defined using the results of literature review and the results of the research in which 27 members of the Developers' Association of the Czech Republic were investigated. The results based on the sample research have shown, among others, the predominance of foreign property control in the subjects included in the research; the results also demonstrate the inclusion of the subjects in a broader holding structures. The relatively small numbers of employees engaged in the subjects included in research study indicate - in conjunction with other factors and indicators - that even in the Czech Republic so-called Special Purpose Vehicles are used for real estate development project in construction industry.*

Klíčová slova: *Asociace developerů, developer, developerská činnost, Česká republika, stavebnictví.*

Keywords: *Association of Developers, Developer, Developer Activity, Czech Republic, Construction Industry.*

JEL klasifikace: *L74, P12.*

1 ÚVOD

O významu stavebnictví pro ekonomiky států, pro zabezpečení jejich chodu (vybudování dopravních infrastruktur a inženýrských sítí) a o významu stavebnictví coby „tvůrce a udržovatele ubytovacích kapacit“ nelze pochybovat. Pro danou skutečnost hovoří i fakt, že jak v rámci EU, tak i v rámci jednotlivých států vznikají speciální instituce/odborné organizace zabývající se danou oblastí – pro EU viz např. (European Commission, 2018), pro Českou republiku viz (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2018). Důvodů je celá řada – jedním z nich je i fakt, že se jedná o oblast sociálně a tudíž i politicky velmi citlivou: jde tedy o oblast hodnou zájmu. Kromě toho se nejedná o oblast regulovanou pouze na úrovni jednotlivých států, ale v rámci tohoto odvětví jsou etablovány i cíle pro EU (viz (European Commission, 2018) s odkazem na (European Builders Confederation EBC, 2018)).

Dle statistik Evropské komise (2018) operovalo v ČR v roce 2016 v širším sektoru výstavby (*broad construction sector*) celkově 285.610 subjektů a byť v posledních šesti hodnocených letech (2010 – 2016) čelilo dané odvětví poklesu, jedná se stále o významnou část ekonomiky, která je nadto významně napojena i na čerpání peněz z fondů EU. S ohledem na uvedený počet není a nemůže být pochyb o významu malých a středních podnikatelských subjektů působících v dané oblasti. Tento článek však cílí na opačné spektrum – jmenovitě na kategorii tzv. developerů působících ve stavebnictví v České republice. Ty jsou v obecném povědomí vnímány jako velké kapitálově silné společnosti, které realizují velké stavební projekty. Tuto skutečnost ostatně potvrzují i výsledky provedeného šetření.

2 POUŽITÁ METODOLOGIE A DATA

Cílem tohoto příspěvku je vymezit atributy developera a developerské činnosti a to za užití literární rešerše a následně provedeného kvalitativního výzkumu, který lépe umožňuje uchopit sledovaný fenomén (viz např. (Hendl, 2016)), a jehož záměrem bylo identifikovat typické (zobecnitelné) znaky českých developerů. Zkoumání bylo v tomto ohledu podrobeno 27 členů Asociace developerů z. s. (dále jen „Asociace“). Do šetření byly zahrnuty ty subjekty, které byly uváděny členy Asociace k datu 18. 02. 2018 (Asociace developerů, 2018). Objektem výzkumu byly odborné publikace zaměřené na problematiku developerské činnosti, texty právních předpisů, judikatura správních soudů a informace zveřejňované o podnikatelských subjektech v obchodním rejstříku (viz (Ministerstvo spravedlnosti, 2018)) a dále registru ekonomických subjektů Českého statistického úřadu (viz (Český statistický úřad, 2018)). Technikou sběru dat bylo studium písemných dokumentů a informací uveřejněných ve shora uvedeném veřejném rejstříku a registru; tyto informace byly zjišťovány ke dni 18. 02. 2018. Tabulka 1 níže uvádí sledované ukazatele a zároveň zdůvodnění jejich významu.

Tabulka 1: Sledované ukazatele

Ukazatel	Význam ukazatele
Právní forma podnikání	Druh právní formy podnikání má vliv na minimální výši základního kapitálu, postavení společníků, výši podstupovaného rizika, způsob jednání za subjekt apod.
Vlastnická struktura	Charakter vlastnické struktury určuje způsob zdanění společníků, vypovídá o pozici investorů, ale také o finanční a vyjednávací síle subjektu.
Rezidentství společníků a existence holdingové struktury	Rezidentství společníků určuje místo, kam plynou zisky z podnikání. Zapojení do širší holdingové struktury může přinášet řadu daňových výhod, lepší přístup na trhy, lepší eliminaci některých rizik.
Základní kapitál	Jeho výše je indikátorem velikosti a finanční síly. Vypovídá o objemu vlastních investovaných prostředků a ochraně poskytnuté věřitelům.
Klasifikace CZ-NACE	Poskytuje přehled o ekonomických činnostech členů Asociace. Informace o velikosti podniku, na základě které lze zhodnotit, zda podnikatelský subjekt zabezpečuje služby

Ukazatel	Význam ukazatele
Velikostní kategorie dle počtu zaměstnanců	převážně vlastními zaměstnanci či nákupem od externích firem.
Institucionální sektor podle ESA2010	Vyhodnocení zastoupení národních společností pod zahraniční kontrolou. Tento statistický systém, který využívají země Evropské unie, vyjadřuje finanční vztahy v rámci ekonomiky a zahraničí (viz Česká národní banka, 2018).

Zdroj: vlastní zpracování.

V rámci prováděného šetření autoři identifikovali i existenci ekonomického propojení na jiné společnosti. Za tím účelem bylo zjišťováno, zda sledovaná společnost je společností ovládající či ovládanou ve smyslu definovaném v Tabulce 2 níže. Pro označení daných kategorií společností (ovládající a ovládaná) autoři příspěvku použili silně zaužívané označení mateřská a dceřiná společnost; autoři nicméně považují za vhodné upozornit na fakt, že se nejedná o mateřskou a dceřinou společnost tak, jak je vymezena v díkci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Tabulka 2: Mateřská a dceřiná společnost – vymezení pojmů pro účely příspěvku

Označení užitá pro účely článku	Charakteristika
Mateřská společnost	Ovládající osoba, která může přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Za ovládající osobu se vždy považuje většinový společník.
Dceřiná společnost	Ovládaná osoba.

Zdroj: vlastní zpracování s využitím zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

Autoři v rámci prováděného šetření identifikovali i sesterské společnosti, tj. subjekty, se kterými má člen asociace developerů shodnou mateřskou společnost.

Struktura dalšího textu příspěvku je následující. V následující kapitole jsou vymezeny atributy developera a developerské činnosti ve stavebnictví na základě výsledků provedené literární rešerše. Po té autoři prezentují výsledky provedeného šetření ve vztahu k 27 členům Asociace. Poslední kapitola obsahuje diskusi a závěr.

3 VYMEZENÍ POJMU DEVELOPER A DEVELOPERSKÁ ČINNOST

Jak poukazuje Skála (2015, s. 185), jeden z předních českých odborníků na daňové právo pro nemovitosti, v českém právní prostředí absentuje legislativní vymezení pojmu developer a developerská činnost. Definici daného pojmu nicméně uvedl, s odkazem na shora uvedeného autora, Nejvyšší správní soud České republiky (dále jen „NSS ČR“) ve svém rozsudku. V kauzách primárně vedených pod sp. zn. 8 Afs 60/2010, sp. zn. 8 Afs 61/2010 a sp. zn. 8 Afs 65/2010 následně spojených k projednávání pod jednu spisovou značku sp. zn. 8 Afs 60/2010 (blíže viz (NSS ČR, 2018)) se NSS ČR vypořádal s definováním ekonomické činnosti žalobce, který své podnikání označil jako developerskou činností, následovně: *„Ačkoliv náplň této činnosti není právně vymezena, obecně ji lze chápat jako investiční činnost ve stavebnictví, zabývající se rozvojem a zhodnocením území: obvykle od fáze vyhledání území a přípravy projektu až po fázi prodeje, případně nájmu nově vzniklých staveb (k tomu srov. např. Skála, M. Daňové dopady výstavby, I. část, Daň a právo v praxi, č. 8/2010, s. 34).“*

Komplexnější náhled na vymezení developerské činnosti jak ji vymezuje, event. přejímá NSS ČR je prezentován i v odborné literatuře. Kropáčková a kol. (2017, s. 34) specifikují developerskou činnost jako soubor činností, kam patří například činnost vyhledávací, tvorba projektu a jeho sladění s územním plánem, nákup pozemku včetně zajištění kupujících nebo nájemců nemovitých věcí, přičemž developeři využívají institut tzv. *Special Purpose Vehicle* (dále jen „SPV“). Autoři v tomto ohledu upřesňují, že SPV je společnost založená za účelem realizace developerského projektu. Tyto společnosti jsou majetkově, finančně a právně nezávislé na svých mateřských společnostech. Skála (2015, s. 185) důvody pro zakládání SPV u jednotlivých developerských projektů vymezuje následovně:

- a) opatrnost bank, které tímto nesou méně rizika;
- b) přehlednější řízení projektu;
- c) lepší sledování hospodaření a
- d) jednodušší kontrola finančních toků.

Ivanička a kol. (2007) uvádí, že developerské společnosti jsou většinou podnikatelské subjekty, které se nezabývají vlastní výstavbou a na tuto činnost si najímají stavební společnosti; nakupují pozemky s cílem zhodnotit investovaný kapitál. Posledně uvedení autoři zmiňují i další významný atribut developerské společnosti: průběžné sledování trhu nemovitostí a zjišťování

očekávání potencionálních klientů. Schafer (2017) v tomto ohledu konstatuje, že developeři vidí příležitosti např. v rozvoji města, v očekávání zákazníků, v ochotě bank financovat projekty. Ve svém hodnocení jde David Waronker, který je americkým realitním investorem, ještě dále (viz (Brown, 2015)). Ten označuje za developera vizionáře, který investuje nejen tam, kde již existují příležitosti výstavby, ale spíše vyhledává území, na kterém je možné si vytvořit zcela vlastní projektové řešení.

Chodasová (*in* Ivanička *a kol.*, 2007) poukazuje na skutečnost, že v anglosaské literatuře je developerský projekt označován jako *real-estate development*. Tato autorka upozorňuje, že takto se označují projekty, které představují neustálou obnovu geografického území za účelem uspokojení společenských potřeb. Chodasová (*in* Ivanička *a kol.*, 2007) ve vymezení developera a developerské činnosti upřesňuje, že pojem developer sdružuje několik funkcí jako je funkce investora, stavebníka, zhotovitele, podnikatele ve stavebnictví, správce budovy apod. Dodává, že developerské společnosti v porovnání s jinými podnikatelskými společnostmi podstupují vyšší riziko ztrát. Je to dáno tím, že developerské projekty jsou dlouhodobé a finančně náročné. Rozsah funkcí, velikost rizika, finanční náročnost, atd. je pochopitelně odvislé od řady aspektů – jedním z nich je bezesporu i kategorie developerského projektu. Kategorizaci projektů v rámci developerské činnosti uvádí např. Tomek (2009, s. 34 – 42). Prvním typem projektů jsou přitom ty, kde je společnost pouze investorem a dodavatelem; druhou kategorií jsou pak projekty typu BOT či BOOT. U projektů typu BOT či BOOT je stavební podnik dodavatelem a dlouhodobým investorem: rozlišujícím znakem je tedy fakt, že nemovitosti provozuje a prodává je až po určité době (blíže viz Tabulka 3 níže).

Tabulka 3: Developerské projekty

Projekt	Anglický termín	Překlad
BOT projekt	<i>Built</i>	postavit
	<i>Operate</i>	provozovat
	<i>Transfer</i>	předat
BOOT projekt	<i>Built</i>	postavit
	<i>Own</i>	vlastnit
	<i>Operate</i>	provozovat
	<i>Transfer</i>	předat

Zdroj: vlastní zpracování dle (Tomek, 2009).

3.1 Developerská činnost ve stavebnictví dle klasifikace ekonomických činností

Developerská činnost je samostatnou a specifickou kategorií ekonomických činností dle klasifikace Českého statistického úřadu (dále jen “CZ-NACE”). Jak uvádí vysvětlivky k CZ-NACE, developerská činnost patří do sekce F – *Stavebnictví* (viz (Český statistický úřad, 2017)). Sekce 41 (bližší viz Tabulka 4 níže) se člení na dvě podsekce. Developerská činnost patří do podsektoru 41.10. Vysvětlivky k CZ-NACE upřesňují, které činnosti developerská činnost zahrnuje a které do této sekce nepatří. Dle CZ-NACE zahrnuje developerská činnost realizace bytových a nebytových stavebních projektů (záměrů), jestliže jsou tyto stavby určeny k pozdějšímu prodeji, a to formou zajištění finančních, technických a hmotných zdrojů. Naopak do kategorie developerských služeb není dle klasifikace CZ-NACE zahrnována samostatná výstavba budov, která patří do sekce 41.20. Do developerských služeb nepatří mj. ani služby projektového řízení stavebních projektů či činnost architektonických a inženýrských kanceláří, které patří do sekce 71.1 – Architektonické a inženýrské činnosti; technické zkoušky a analýzy. (Český statistický úřad, 2017)

Tabulka 4: Sekce 41 – Výstavba budov

Podsekce	Popis
41.1	Developerská činnost
41.10	Developerská činnost
41.2	Výstavba nebytových a bytových budov
41.20.1	Výstavba bytových budov
41.20.2	Výstavba nebytových budov

Zdroj: vlastní zpracování dle (Český statistický úřad, 2017).

Z hlediska klasifikace CZ-NACE je hodnou zřetele skutečnost, že pokud nejsou činnosti zaměřeny na pozdější prodej staveb, ale na jejich využívání (např. na pronájem) nebo k vlastnímu využití, spadají tyto činnosti do sekcí L – *Činnosti v oblasti nemovitostí* či do sekce C – *Zpracovatelský průmysl*. Konkrétně developerská činnost pak spadá, jak již bylo uvedeno výše, do sekce 41 – *Výstavba budov* a zahrnuje výstavbu budov všeho druhu. Výčet činností spadajících do sekce 41 – *Výstavba budov* je uveden v Tabulce 5 níže.

Tabulka 5: Činnosti v rámci sekce 41 – Výstavba budov

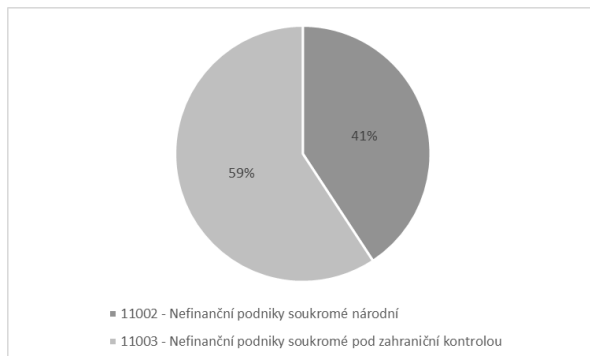
Název činnosti
Práce na nových stavbách
Opravy budov
Provádění nástaveb a přestaveb
Výstavba prefabrikovaných objektů (zařízení staveniště a staveb dočasného charakteru)

Zdroj: vlastní zpracování dle (Český statistický úřad, 2017).

4 VÝSLEDKY PROVEDENÉHO ŠETŘENÍ

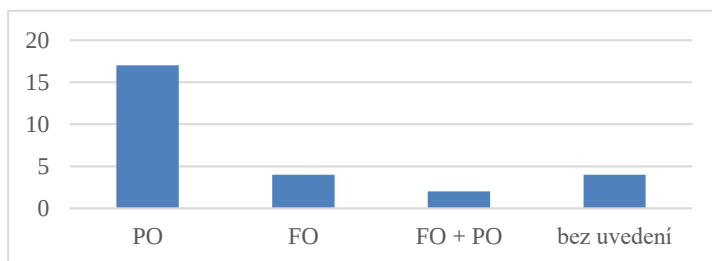
Zkoumání bylo podrobena 27 členů Asociace, přičemž čtyři subjekty účetní závěrky nezveřejnily a dvě společnosti neupřesnily složení dlouhodobých aktiv. Nicméně i navzdory tomuto deficitu bylo možné provést hodnocení řady sledovaných parametrů i u těchto členů Asociace.

Prvním ze sledovaných parametrů byla právní forma podnikání člena Asociace. Z provedeného šetření vyplynulo, že převažující právní formou podnikání členů Asociace je společnost s ručením omezeným (17 ze 27). Dalším využívaným typem je akciová společnost (9 ze 27). Zbývajících členů asociace zvolil evropskou společnost (1 ze 27), která svým charakterem odpovídá společnosti akciové. Jak je uvedeno na Obrázku 1, dle klasifikace ESA2010 převažují u členů Asociace společnosti, které jsou pod zahraniční kontrolou (17 ze 27).

Obrázek 1: Členění členů Asociace dle ESA 2010

Zdroj: vlastní zpracování dle výpisu z Registru ekonomických subjektů ČSÚ v ARES (Český statistický úřad, 2018).

Většina členů Asociace má za společníky pouze právnické osoby (17 ze 27), jedná se tedy o dceřiné společnosti (viz Obrázek 2 níže). Někteří členové, kteří si zvolili jako právní formu podnikání akciovou či evropskou společnost (4 ze 27), složení společníků v obchodním rejstříku neuvádí. Kombinace fyzické a právnické osoby se vyskytuje ojediněle (2 ze 27), přičemž v jednom případě má právnická osoba (dále jen “PO”) obchodní podíl ve výši 35 % a ve druhém 90 %. Čtyři členové asociace mají za společníka fyzickou osobu (dále jen “FO”), a to buď jediného akcionáře (3 ze 27) nebo jediného společníka (1 ze 27).

Obrázek 2: Druh společníků členů Asociace

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů uvedených v obchodním rejstříku (Ministerstvo spravedlnosti, 2018).

Základní kapitál členů Asociace se nejčastěji pohybuje v rozmezí 200 000 Kč až 210 000 Kč (7 ze 27). Základní kapitál ve výši 2 000 000 Kč vytvořilo 6 ze 27 členů Asociace. Nejnižší základní kapitál je ve výši 100 000 Kč (3 ze 27) a dvě nejvyšší hodnoty základního kapitálu se vyskytují u jednoho člena Asociace; ve věci posledně uvedeného se jedná o částku ve výši 4 000 000 000 Kč a částku ve výši 4 100 000 000 Kč.

Jak již bylo zmíněno, čtyři členové Asociace neuvádí v obchodním rejstříku informace o svých společnících. Tři členové mají společníky ze dvou různých zemí. Jak je patrné z Tabulky 6, společníci z České republiky sice převažují (10 ze 27), ale nepředstavují nadpoloviční většinu. Druhou nejčastější zemí původu společníků je Lucembursko. Odtud pochází společníci čtyř členů Asociace. Z Nizozemska jsou společníci tří členů. Společníka z Kypru, Rakouska a Slovenska nalezneme vždy u dvou různých členů Asociace. Členové Asociace dále mají jednoho společníka z Belgie, Malty a Švédska.

Tabulka 6: Četnost zemí původu společníků členů Asociace

Země původu	Počet členů
Česká republika	10
Lucemburské velkovévodství	4
Nizozemské království	3
Kyperská republika	2
Rakouská republika	2
Slovenská republika	2
Belgické království	1
Maltská republika	1
Švédské království	1

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů zveřejněných v obchodním rejstříku (Ministerstvo spravedlnosti, 2018).

Členové Asociace nejčastěji zaměstnávají 25 až 49 zaměstnanců (8 ze 27). Většina členů má však maximálně 9 zaměstnanců (11 ze 27). Nad 50 zaměstnanců se uvádí u tří členů, z toho jeden člen jich zaměstnává více než 100. Údaje o počtech zaměstnanců dvou členů asociace veřejný registr neobsahuje.

Mezi nejčastější činnosti uvedené v obchodním rejstříku u členů asociace patří volné živnosti. Alespoň jednu z nich má v obchodním rejstříku uvedeno 25 ze 27 členů. Volnou živností je také pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí. Konkrétně je tato činnost uvedena u 20 ze 27 členů. Činnost účetních poradců, vedení účetnictví a daňové evidence provozuje 8 ze 27 členů. Četnost dalších živností navázaných na developerskou činnost uvádí Obrázek 3.

Obrázek 3: Předmět podnikání a činnosti členů asociace a četnost jejich výskytu

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů uvedených v obchodním rejstříku (Ministerstvo spravedlnosti, 2018).

Další vybrané činnosti, kterými se členové Asociace zabývají, jsou uvedeny v Tabulce 7.

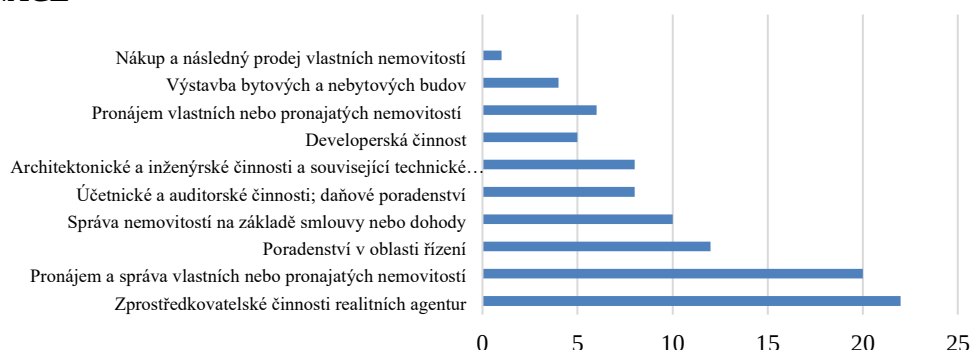
Tabulka 7: Vybrané stavební činnosti, které nepatří do sekce 41.1 Developerská činnosti a kterými se členové Asociace zabývají

Název činnosti	Kód CZ-NACE
Výstavba bytových a nebytových budov	41.2
Demolice a příprava staveniště	43.1
Elektrické instalace	43.21
Kompletační a dokončovací práce	43.3
Ostatní poskytování úvěrů	64.92
Ostatní poskytování úvěrů j. n.	64.92.9
Nákup a následný prodej vlastních nemovitostí	68.1
Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí	68.2
Pronájem vlastních nebo pronajatých nemovitostí s bytovými prostory	68.20.1
Pronájem vlastních nebo pronajatých nemovitostí s nebytovými prostory	68.20.2
Činnosti v oblasti nemovitostí na základě smlouvy nebo dohody	68.3
Zprostředkovatelské činnosti realitních agentur	68.31
Účetnické a auditorské činnosti; daňové poradenství	69.2
Poradenství v oblasti řízení	70.2
Ostatní poradenství v oblasti podnikání a řízení	70.22
Architektonické a inženýrské činnosti a související technické poradenství	71.1
Architektonické činnosti	71.11
Inženýrské činnosti a související technické poradenství	71.12

Zdroj: vlastní zpracování dle Registru ekonomických subjektů ČSÚ v ARES (Český statistický úřad, 2018).

Dle informací v Registru ekonomických subjektů ČSÚ většina členů Asociace provozuje *zprostředkovatelské činnosti realitních agentur* (22 ze 27). Činnost *pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí* je uvedena u 20 ze 27 členů. Dále 10 ze 27 členů vykonává *činnost správy nemovitostí na základě smlouvy nebo dohody*. Developerskou činnost s kódem CZ-NACE 41.100 uvádí překvapivě pouze 5 členů ze 27. Činností *výstavba bytových a nebytových budov* se zabývají 4 ze 27 členů, z toho jeden člen ji provozuje současně s developerskou činností. V souhrnu níže (viz Obrázek 4) jsou uvedeny nejčastěji provozované činnosti členů Asociace a četnost výskytu těchto činností.

Obrázek 4: Počet členů Asociace vykonávající ekonomické činnosti dle CZ-NACE



Zdroj: vlastní zpracování dle údajů uvedených v Registru ekonomických subjektů ČSÚ v ARES (Český statistický úřad, 2018).

Podle informací uveřejněných v obchodním rejstříku má k datu 18. 2. 2018 téměř polovina členů asociace alespoň jednu dceřinou společnost (14 ze 27). Nejvíce jich vlastní člen asociace, který zvolil jako právní formu podnikání evropskou společnost, a to celkem 48. Informace o jeho společnících v obchodním rejstříku není zveřejněna. Alespoň deset dceřiných společností mají 4 ze 27 členů asociace.

Většina členů má sesterskou společnost. Do výzkumu nebyly zahrnuty členové, kteří nemají informace o společnících v obchodním rejstříku uvedeny (4 ze 27) a členové, kteří mají za společníky pouze fyzické osoby (4 ze 27). Sesterskou společnost nemají pouze 3 ze zbylých 19 členů asociace. Alespoň 10 sesterských společností má 8 z 19 členů asociace.

5 DISKUSE A ZÁVĚR

Označení developerská činnost ve stavebnictví nepřínáleží jakékoliv stavební činnosti, ale stavební činnosti komplexnějšího charakteru. Pokud odhlédneme od jistého pejorativního nádechu, který pojem developer a developerská činnost získali ve spojení s realizací netransparentních a/nebo v řadě ohledů agresivních projektů, lze developerskou činnost v oblasti stavebnictví vymezit jako komplexní projekt, který:

- je pojmově nadřazen stavebnímu projektu, který představuje „pouze“ realizovanou zakázku pro investory;
- vyžaduje na straně developera výkon řady sdružených funkcí;
- představuje realizaci bytových a nebytových stavebních projektů (záměrů), jestliže jsou tyto stavby určeny k pozdějšímu prodeji, a to formou zajištění finančních, technických a hmotných zdrojů;
- je realizován subjektem, který neprovádí pouze developerskou činnost, ale je oprávněn k realizaci širokého spektra činností souvisejících se stavební, ale i jinou činností;
- není fakticky realizován pouze jedním subjektem, ale faktickým zapojením více členů holdingu a/nebo za participace dalších ekonomicky nespojených subjektů;
- má dlouhodobý charakter;
- je zpravidla vysoce rizikový;
- je vysoce náročný na dodržení všech legislativních podmínek a omezení;
- je zásadním způsobem determinován od jeho vzniku do zakončení veřejným právem a možnostmi danými územním plánem;
- lze v základní rovině rozdělit na tři fáze: fázi přípravnou, realizační a závěrečnou (*pro podrobnější členění fází viz např. (E15.cz, 2018)*);
- má přispívat k udržitelnému rozvoji měst a zvyšování kvality života, ochrany životního prostředí a to vše při respektování zainteresovaných stran.

Jak uvádí CZ-NACE, developerská činnost patří do stavebnictví. Náhledem klasifikace CZ-NACE lze konstatovat, že zadavatel je zařazen do skupiny 41.10 „*Developerská činnost*“ a dodavatel do 41.20 „*Výstavba bytových a nebytových budov*“. Problematickým aspektem je tak zařazení činností podle

klasifikace CZ-NACE, pokud subjekt vykonává více činností. S ohledem na počet zaměstnanců společností, kteří jsou členy Asociace, lze dojít k závěru, že samotnou výstavbu nemovitostí členové Asociace nevykonávají: na tyto práce si najímají externí dodavatele nebo jinou společnost v holdingu. Z informací zveřejněných ve veřejných registrech je rovněž zřejmé, že většina členů Asociace se zabývá rovněž pronájmem a poskytuje realitní činnosti. Někteří členové Asociace také nabízí své služby v oblasti řízení, účetního poradenství apod. Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých společností je pak uvedena u většiny členů Asociace.

5.1 Developeři v České republice

Na základě výsledků šetření provedeného na vzorku subjektů, kteří sebe sami vymezili jako developery, lze konstatovat následující skutečnosti. Developeři volí jako právní formu podnikání kapitálové společnosti (ve sledovaném vzorku byla převládající formou společnost s ručením omezeným). Zcela jednoznačný závěr však nelze v tomto ohledu učinit. Základní kapitál (odvislý pochopitelně i od zvolené formy podnikání) se pohyboval od 100 000 Kč do částky 4 100 000 000 Kč. U sledovaných společností se razantním způsobem lišila i velikost aktiv, podíl stálých a oběžných aktiv, výše koeficientu samofinancování a ukazatel zadluženosti. Z hlediska budoucího výzkumu se tedy jeví jako vhodné realizovat vícenásobnou případovou studii s cílem identifikovat existující vzory (platformy) a analyzovat důvody existence těchto rozdílů. Možným důvodem existujících rozdílů může být právě typ a způsob realizace projektu/projektů.

U členů Asociace se ukázalo, že v jejich případě převažují společnosti pod zahraniční kontrolou. Nicméně existenci zahraniční kontroly nelze vyloučit ani v případě existence české mateřské společnosti: ta totiž může být vnučkou, event. pravnučkou apod. zahraniční mateřské společnosti. Holdingy jsou zřejmě i v případě tohoto segmentu trhu vytvářeny za účelem lepší dostupnosti na příslušný tuzemský trh, z důvodu větší důvěryhodnosti pro tuzemské zákazníky, možnosti rychlejší reakci na nově vzniklé příležitosti, atd. Většina členů Asociace má za společníky právnické osoby a jsou tedy v pozici dceřiné společnosti. Společníci pochází kromě České republiky z jiných zemí Evropské unie, např. z Lucemburska, Nizozemska, Kypru, Rakouska, Slovenska apod. Analýza dostupných dokumentů potvrdila, že členové Asociace mají v holdingové struktuře postavení jak dceřiných, tak i mateřských společností. Mateřskou společností je v řadě případů zahraniční firma a polovina členů má alespoň jednu dceřinou společnost.

Na základě shora uvedených a dalších faktorů lze i v podmínkách České republiky předpokládat existenci SPV, přičemž na základě údajů o objemu aktiv lze přisvědčit tomu, že developerské projekty jsou dlouhodobé a finančně náročné. S ohledem na složitost a délku trvání projektu developeri čelí mj. i potenciálně významným daňovým rizikům (možné legislativní změny v podobě zvýšení sazeb DPH, zrušení podmínek osvobození od DPH, zvýšení sazeb daně z příjmů, odnětí daňových zvýhodnění týkajících se bydlení, změn podmínek v daňové uznatelnosti položek, atd.). Faktory jako je charakter financování, způsob zdanění, atd. jsou mimo jakoukoliv pochybnost rovněž velmi důležité a hodny zvláštní pozornosti (viz např. (Cumming, 2011)). S ohledem na holdingové uspořádání a zapojení spojených osob do realizace projektu pak do popředí vyvstává i jedná z nejaktuálnějších otázek současnosti – transferové ceny a jejich stanovení v souladu s principem tržního odstupu.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] ASOCIACE DEVELOPERŮ. [Online]. Praha: Asociace developerů. [přístup 18. února 2018]. Dostupné z: <http://www.wedvelop.cz/>.
- [2] BROWN, P. H. *How Real Estate Developers Think: Design, Profits, and Community*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 2015. [přístup 16. prosince 2017]. Dostupné z: <https://muse.jhu.edu/>.
- [3] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Statistika finančních účtů* [Online]. [přístup: 25. července 2018]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/statistika/stat_fin_uctu/.
- [4] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)*. [Online]. [přístup: 10. prosince 2017]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_cz_nace.
- [5] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Databáze, registry. Registr ekonomických subjektů* [online]. [přístup: 18. února 2018]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/res/registr_ekonomickych_subjektu.
- [6] CUMMINGS, J. *Real estate finance & investment manual*. Wiley, 9th ed., 2011.
- [7] E15.cz. *Magazín. Fáze developmentu rezidenčního projektu z právního hlediska*. [online]. [přístup 22. července 2018]. Dostupné z: <https://www.e15.cz/magazin/faze-developmentu-rezidencniho-projektu-z-pravniho-hlediska-979318>.

- [8] EUROPEAN BUILDERS CONFEDERATION EBC. *Construction 2020* [online]. © 2016. [přístup 17. července 2018]. Dostupné z: http://www.ebc-construction.eu/index.php?id=policyareas_construction2020.
- [9] EUROPEAN COMMISSION. *European Construction Sector Observatory* [online]. © 2018. [přístup 17. července 2018]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/growth/sectors/construction/observatory_en.
- [10] HENDL, J. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. 4. vyd. Praha: Portál, 2016. ISBN 978-80-262-0982-9.
- [11] IVANIČKA, K. a kol. *Trh nehnuteľností a developerský proces*. Bratislava: Vydavateľstvo STU, 2007. ISBN 978-80-227-2661-0.
- [12] KROPÁČKOVÁ, S. a kol. *Bytové domy, zdroj příjmů i povinností: komplexní průvodce od A do Z : rady a zkušenosti odborníků z praxe: správa nemovitostí v daňových a právních souvislostech*. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-53-3.
- [13] MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČESKÉ REPUBLIKY. *Rada vlády pro stavebnictví ČR* [online]. © 2005 – 2018. [17. července 2018]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/stavebnictvi-a-suroviny/rada-vlady-pro-stavebnictvi-cr/default.htm>.
- [14] MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *eJUSTICE. Veřejný rejstřík a sbírka listin* [online]. © 2012 – 2015. [přístup: 18. února 2018]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>.
- [15] NSS ČR. *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. května 2011 čj. 8 Afs 60/2010 – 63*. [online] © 2003 – 2018. [přístup: 17. července 2018]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&rjz_id=11&senat=8&cislo=2010&soud=13&pagesource=0.
- [16] SCHAFER, L. *New book confronts perceptions of real estate developers*. [online]. Star Tribune, © 2017 [přístup 10. prosince 2017]. Dostupné z: <http://www.startribune.com/schafer-new-book-confronts-perceptions-of-real-estate-developers/302212971/>.
- [17] SKÁLA, M. *Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-820-8.

- [18] TOMEK, A. *Řízení úspěšnosti stavebních firem a dodavatelských stavebních projektů*. Praha: České vysoké učení technické, 2009. ISBN 978-80-01-04349-3.
- [19] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [20] Zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

PODĚKOVÁNÍ

Příspěvek je součástí řešení interního projektu FP-J-18-5036 *Vybrané aspekty holdingů ve stavebnictví* realizovaného na Vysokém učení technickém v Brně, Fakultě podnikatelské.

AUTOŘI

Ing. Dagmar Halabrinová, Fakulta podnikatelská, Vysoké učení technické v Brně, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, Česká republika, e-mail: xphalabrinova@vutbr.cz.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D., Fakulta podnikatelská, Vysoké učení technické v Brně, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, Česká republika, e-mail: brychta@fbm.vutbr.cz.

AUTHORS

Ing. Dagmar Halabrinová, Faculty of Business and Management, Brno University of Technology, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, Czech Republic, e-mail: xphalabrinova@vutbr.cz.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D., Faculty of Business and Management, Brno University of Technology, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, Czech Republic, e-mail: brychta@fbm.vutbr.cz.

KE VZNIKU FINANČNÍ SPRÁVY ČESKOSLOVENSKA

TO THE ESTABLISHMENT OF THE FINANCIAL ADMINISTRATION OF CZECHOSLOVAKIA

Roman Horák

Abstrakt: Autor článku připomíná počátky vzniku finanční správy Československé republiky po vyhlášení samostatnosti v roce 1918. Seznamuje posluchače s realizací prvních opatření, jako byl vznik finančních orgánů. Zaměřuje se na úlohu českých úředníků při transformaci finanční správy a jejich roli při měnové reformě na Slovensku.

Klíčová slova: finanční správa, daně, historie, vznik Československa, organizace finanční správy, Slovensko, měnová reforma.

Abstract: The author of the article recalls the beginnings of the financial administration of the Czechoslovak Republic following the declaration of independence in 1918. It introduces students to the implementation of the first measures, such as the establishment of financial authorities. It focuses on the role of Czech officials in the transformation of financial administration and their role in the 1st Czechoslovak monetary reform in Slovakia.

Keywords: Financial administration, taxation, history, establish of the Czechoslovakia, organization of financial administration, Slovakia, monetary reform.

JEL klasifikace: H20.

1 ÚVOD

Nezávislost Československa byla prohlášena 28. října 1918 pětičlenným Národním výborem v Praze (Antonín Švehla, Alois Rašín, Jiří Stříbrný, Vavro Šrobár a František Soukup - „muži 28. října“) v součinnosti se zahraniční akcí Československé národní rady, která se již o 4 dny dříve prohlásila za prozatímní vládu nového státu. Národní výbor prosadil v zájmu uchování veřejného pořádku kontinuitu zákonů a vládl prostřednictvím dekretů. Na základě

tzv. recepční normy (zákon č. 11/1918 Sb. z. a n.). Mimo jiných úkolů bylo nutno provést měnovou odluku a zajistit podmínky pro správu státních financí.

Dr. Drachovský v roce 1919 představil nejbližší požadavky správy finanční a vůbec financí státních ve státě československém: *“Branná a finanční síla spojeny v rukou prvku organizačního jsou prvním podkladem a praktickým základem možnosti každého a jakéhokoli cíle sledujícího celku státního. Jest, tudíž tím spíše aktuální zabývat se problémy které z tohoto poznání vyplývali pro Národní shromáždění a nově organisovanou správu finanční. Jest tohoto tím spíše potřebí, že posaváde nebylo problémům těmto věnováno tolik péče praktické, kolik potřebovaly.”* Nastínil hlavní úkoly finančního hospodářství nového státu:

- Opatřovati hmotné potřeby státní a chrániti slabé.
- Vychovávat a zdokonalovat domácí činnost hospodářskou.
- Pomáhat při regulaci majetku a důchodu mezi obyvatelstvo.

Podle něj nová finanční správa by měla:

- Provést finanční opatření na základě dosavadních předpisů v platnosti zachovaných nutných.
- Doplnit zařízení správní chybějícími členy.
- Na základě změn ústavních a teritoria státního provést novou úpravu předpisů finančně správních. [1]

Prvotním vykonavatelem státní svrchovanosti se stal Národní výbor československý. Aby byla zachována kontinuita s dosavadním právním řádem, nařídil jménem československého národa mimo jiné, že veškeré dosavadní zemské a říšské zákony a nařízení zůstávaly v platnosti a všechny úřady samosprávné, státní a župní, ústavy státní, zemské, okresní a zejména i obecní byly podřízeny Národnímu výboru a jednaly dle dosavadních platných zákonů a nařízení (tzv. zákon recepční). Provedení zákona bylo současně uloženo Národnímu výboru. Zákon podepsali Alois Rašín, Antonín Švehla, František Soukup, Jiří Stříbrný a Vavro Šrobár.

2 CÍL A OMEZUJÍCÍ PODMÍNKY

Cílem článku je připomenout jeden z událostí vzniku samostatného státu a to založení finanční správy. Je příspěvkem k oslavám 100. výročí vzniku ČSR. Článek přibližuje daňovou a celní správu zřízenou v prvních letech

Československa a zejména jejich roli při kolkování měny. Na pozadí zkušeností berního ředitele Šimona Šelepky, který organizoval finanční správu na Slovensku včetně kolkování rakousko-uherských bankovek na Slovensku. Autor dokresluje napjatou atmosféru té doby, obrovské úsilí úředníků, vojáků i sokolů, ale i životy běžných občanů. Byly použity především materiály MF ČR a publikace historika Rychlíka.

3 ORGANIZACE A PRVNÍ ÚKOLY FINANČNÍ SPRÁVY

Historie ministerstva financí začala 2. listopadu 1918, kdy byl vydán zákon č. 2/1918 Sb. z. a n., jímž se zřídily nejvyšší správní úřady. Pro obstarání nejvyšší správy státní byl zřízen Úřad pro správu finanční. Byla zřízena odborná finanční komise při Úřadu pro správu finanční. Cílem komise bylo zajistit nerušený oběh platidel, dozor na všechny finanční obory československého státu, finanční potřeba jednotlivých odvětví státní správy a péče o úhradu těchto potřeb. Všechny státní orgány, ale i jiné orgány veřejné správy, byly povinny podávat komisi doklady o splnění nařízení. Odborná komise byla zrušena po vybudování Úřadu pro správu finanční.

Dne 13. listopadu 1918 byl vydán zákon č. 37/1918 Sb. z. a n., o prozatímní ústavě. V její části o moci výkonné a nařizovací bylo zakotveno zřízení 17-ti členné vlády odpovědné Národnímu shromáždění včetně Ministerstva financí. První vláda nové republiky byla jmenována 14. 11. 1918 v čele s Karlem Kramářem. Prvním ministrem financí se stal Alois Rašín. A. Rašín oddělil finanční správu od správy politické, osamostatnil ji po stránce

odborné, rozhodovací a personální. Ministerstvo financí se ihned ujalo řízení financí ve státě a již od roku 1918 vydávalo nařízení v této oblasti. Ministerstvu financí byly podřízeny berní úřady, které fungovaly i po zřízení samostatného československého státu. [2]

Po vzniku Československé republiky daňovou a celní správu zajišťovaly dosavadní orgány převzaté z Rakousko-Uherska. V českých zemích to byly následující orgány daňové a celní správy organizované na zemském principu, tzn, že byla zřízená zemská finanční ředitelství v Praze a v Brně a finanční ředitelství v Opavě.

Zemská finanční ředitelství byla úřady druhoinstančními, podřízenými vídeňskému ministerstvu financí. Personálně byla propojena se správou politickou, neboť v jejich čele stál místodržitel ve funkci presidenta. Po vzniku republiky šéf politické správy dané země), ve funkci vicepresidenta pak byl

vždy finanční odborník. Zemským finančním ředitelstvím byla podřízena okresní finanční ředitelství, která vykonávala v první instanci správu nepřímých daní a cel. V Čechách bylo 12 okresních finančních ředitelství, na Moravě. Ve Slezsku jejich činnost vykonávaly 3 finanční inspektoráty. Výkonnými orgány v oblasti kontroly nepřímých daní a cel byly důchodkové kontrolní úřady a celní úřady, mimo celní přechody strážila celní hranici finanční stráž. Zemským finančním ředitelstvím dále podléhaly tři úřady pro vyměřování poplatků (v každé zemi jeden), hlavní zemské pokladny v Praze a v Brně, hlavní celní úřad v Praze, kolkovní úřad v Praze, zemský ekonomát a sklad kolkových známek v Brně a v Opavě. Dozoru okresních finančních ředitelství podléhaly dále puncovní úřady, pražská burza a plodinová burza.

Správu přímých daní vykonávaly v první instanci berní referáty. Zákonem č. 153/1919 Sb. z. a n. ze dne 20. března 1919 se z berních referátů vytvořily berní správy. Byly dány z okresních hejtmanství do podřízenosti zemským finančním ředitelstvím nezávislých na politických orgánech. Nezávislost úředníků daňové i celní správy byla dána tzv. služební pragmatikou podle zákona č. 15/1914 ř. z., o služebním poměru státních úředníků a státního zřízení od r. 1919.

V roce 1919 začala být rovněž budována celní správa a finanční stráž na celní hranici s Rakouskem a dalšími sousedními zeměmi byly podepsány smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V roce 1920 byly provedeny další změny. Bylo zrušeno 36 berních úřadů. Nejvyšším orgánem daňové správy se stalo Ministerstvu financí, které mělo pět daňových sekcí: sekce daní a dávek přímých, sekce daní spotřebních a monopolů, sekce poplatků, sekce cel a odbor revizní pro dávky z majetku a pro přímé daně.

Ministerstvu byly podřízeny teritoriální finanční orgány II. instance, tj. zemská finanční ředitelství v Praze a Brně a finanční ředitelství v Opavě, která řídila finančními orgány ve svém obvodu. Byla odvolacím orgánem proti rozhodnutím finančních orgánů první instance. Pro daň důchodovou a všeobecnou daň výdělkovou byly zřízeny odvolací komise jmenované ministrem financí zčásti na návrh zemědělských rad a obchodních a živnostenských komor. Jejich předsedou byl přednosta příslušného ředitelství.

U zemského finančního ředitelství v Praze a v Brně byla v souvislosti s přijetím nového celního zákona v roce 1927 zřízena zvláštní oddělení okrskové celní správy pro výkon celní agendy ve II. instanci. V čele zemského finančního ředitelství stál prezident zemské finanční správy, jeden nebo dva viceprezidenti.

Přednostou finančního ředitelství v Opavě byl vládní rada. Skládala se z oddělení, účtárny, hospodářského a pomocných úřadů. Zvlášť byla řízena správa daní a dávek přímo ukládaných (tj. daní přímých, daně z obratu a daně přepychové) a zvlášť daní a dávek nepřímých (tzn. spotřebních daní, poplatků, fiskálních monopolů a cel). V oboru daní přímých byly prvoinstančními orgány berní správy. Ty vykonávaly vyměřovací agendu v oboru daní přímo ukládaných:

- daň důchodová, postihující veškerý příjem domácností,
- všeobecná daň výdělková, které podléhaly osoby nebo sdružení osob provozující výdělečný podnik,
- zvláštní daň výdělková, již podléhaly podniky právnických osob,
- pozemková daň, které byly podrobeny pozemky hospodářsky využitelné,
- domovní daň,
- daň rentová, které podléhaly např. úroky, licence, renty apod.,
- daň z tantiém, již podléhaly požitky členů představenstev akciových společností a komanditních společností na akcie,
- daň z vyššího služného, které podléhaly služební požitky převyšující 100 tis. Kč ročně,
- dále daň z obratu, zavedená v roce 1919, daň přepychová a další státní příjmy, např. dávka z majetku.

V čele berní správy stál přednosta; berní správa měla obvykle 10-40 pracovníků, výjimečně v sídlech politických okresů; na území dnešní České republiky jich bylo 156. Některé berní správy vykonávaly i trestní agendu berní, a to zpravidla pro obvod 8 až 12 berních správ. Trestní oddělení byla u 15 berních správ, která řešila případy zkrácení daně, tzv. úřední delikty, spočívající v odpírání výkonu veřejné funkce v daňových komisích, pořádkové přestupky, např. neuposlechnutí příkazů a výzev v daňovém řízení. Zvláštní trestní soudní senáty projednávaly závažnější případy zkrácení daně.

Berním správám byly podřízeny berní úřady (v oboru poplatků a nepřímých daní však byly podřízeny okresním finančním ředitelstvím), které sídlily ve většině sídel soudních okresů (s malými změnami jich bylo cca 300). V obvodu berní správy se nacházely 1 až 4 berní úřady. Berní úřady byly v podstatě účtárnami, pokladnami a exekučními místy – prováděly předpis, zúčtování, vybírání a vymáhání daní, a to přímých i nepřímých i poplatků.

Pokladní služba byla značně omezena od roku 1921, kdy bylo zavedeno povinné placení daní prostřednictvím poštovního šekového úřadu.

Vyměřovací činnost prováděly v omezené míře, a to pouze u poplatků a daně pozemkové. Vykonávaly pomocné úkony při vyměřování daní. Berní úřady měly 5-30 pracovníků. V čele úřadu byli dva vzájemně se kontrolující úředníci, a to přednosta a kontrolor, kteří společně ručili za správnost pokladních a účetních úkonů; v ostatních věcech řídil úřad pouze přednosta.

V oblasti daní nepřímých a poplatků (vyjma těch, které byly svěřeny berním úřadům) byly orgány první instance okresní finanční ředitelství. Jejich působnost se vztahovala na 5 až 13 politických okresů, jejich sídla byla v Brně, Čáslavi, Českých Budějovicích, Hradci Králové, Chebu, Chomutově, Chrudimi, Jihlavě, Jičíně, Liberci, Litoměřicích, Olomouci, Plzni, Praze, Táboře a Uherském Hradišti. Ve Slezsku namísto okresních finančních ředitelství existovaly finanční inspektoráty v Cukmantlu (nyní Zlaté Hory), Novém Bohumíně a Opavě. Do působnosti okresních finančních ředitelství spadaly:

- spotřební daně (daně z cukru, z lihu, z minerálních olejů, z piva, z limonád, minerálních a sodových vod, z droždí, z přípravků na kypření těsta, z kyseliny octové, z umělých jedlých tuků, z masa, z elektrických zdrojů záření, ze zapalovadel, z uhlí, z vodní síly,
- všeobecná nápojová daň, dávka ze šumivého vína, potravní daň na čáře,
- fiskální monopoly (tzn. výrobky, jejichž výroba či distribuce – a tedy i zisk – byly vyhrazeny státu – monopol solní, tabákový, umělých sladidel, výbušných látek),
- poplatky, a to zejména poplatky (příp. daně) dědické a darovací, z převodu nemovitostí, z řady právních jednání, dopravní daně, dávky z jízdného.

Okresní finanční ředitelství byla též vyšetřujícími úřady v trestním řízení týkajícím se spotřebních daní; pro větší porušení předpisů byly příslušné zvláštní důchodkové soudy. V čele okresního důchodkového soudu byl přednosta okresního finančního ředitelství. V čele vrchních a nejvyššího důchodkového soudu to byl soudce. Okresní finanční ředitelství mělo obvykle 50-70 pracovníků v čele s přednostou. Pro poplatkovou agendu byla zřízena zvláštní poplatková oddělení, v Praze, Brně a Opavě samostatné úřady pro vyměřování poplatků. U okresních finančních ředitelství byla pro technické záležitosti spojené s kontrolou výroby cukru, lihu, piva a minerálních olejů

zřízena finančně technická kontrola, jejíž pracovníci zčásti působili přímo ve výrobních podnicích.

Zatímco okresní finanční ředitelství vykonávala agendu rozhodovací a řídicí, výkonnými orgány jim podřízenými byly zejména důchodkové kontrolní úřady, které prováděly dozor (kontrolu) nad správným plněním předpisů, odkrývaly přestupky, ale vykonávaly též různé pomocné (zejm. vyhledávací) činnosti pro ostatní úřady daňové správy. Obvod důchodkového kontrolního úřadu byl zpravidla s obvodem berního úřadu. Důchodkový kontrolní úřad měl obvykle 4 až 10 pracovníků, výjimečně více, ale také pouze dva; v čele úřadu stál jeho přednosta. Počet těchto úřadů se měnil častěji než ostatních daňových orgánů, ve třicátých letech se pohyboval okolo 345.

Zvláštním druhem daňových úřadů, rovněž podřízených okresnímu finančnímu ředitelství, byly úřady potravní daně na čáře. Tato daň byla vybírána na obvodu Prahy a Brna při dovozu potravin do města.

V oboru cel byly prvoinstančními úřady celní úřady, které vykonávaly vyměřovací a ostatní správu celní včetně agendy kontrolní. Počet celních úřadů se pohyboval okolo 190, (často i s jedním nebo dvěma pracovníky), z nichž 24 bylo vnitrostátních. U řady celních úřadů byly zřízeny celní odbočky, např. na poštách nebo nádražích, či celní hlídky na jednotlivých silničních přechodech.

Mezi výkonné finanční orgány patřila finanční stráž. Byla ozbrojenou a uniformovanou složkou finanční správy. Prováděla strážní službu na celní hranici, kde zamezovala nejen úniku cla, ale i nepřímých daní, různou pomocnou službu celní a daňovou. Inspektoráty finanční stráže, jichž na území dnešní ČR bylo 53. Jako celní úřady podléhaly již zmíněným okrskovým celním správám u zemských finančních ředitelství. Inspektorátům byla podřízena jednotlivá oddělení finanční stráže, jichž bylo na území dnešní ČR okolo 325.

Do daňové správy patřily i katastrální měřické úřady, které byly pověřeny zakládáním a vedením evidence pozemkového katastru. Ten sloužil potřebám daně pozemkové, ale i dalším veřejným účelům. Katastrální měřické úřady byly zpravidla v sídlech berních správ. V Praze a v Brně pak byly zřízeny archivy map katastrálních a v Praze též Ústřední správa pozemkového katastru.

Vedle územně organizovaných finančních orgánů existovaly další odborné úřady podřízené přímo Ministerstvu financí. Bylo to Ředitelství státního dluhu, Ředitelství státních loterií, Ústřední ředitelství tabákové režie (jemu podléhalo

v českých zemích 13 tabákových továren a 4 úřady prodeje tabáku), Ústřední státní pokladna, k níž byl přičleněn i bývalý kolkový úřad. Chemicko-technická zkušebna finanční správy vyhotovovala pro potřeby úřadů spravujících spotřební daně, cla a monopoly odborné posudky a prováděla revize technických měřidel používaných při této správě (např. lihových kontrolních měřidel).

Zcela zvláštní postavení měly finanční prokuratury v Praze a v Brně, které vykonávaly funkci právního zástupce státu, hájily před soudy a před úřady majetková práva a další veřejné zájmy státu, ale i zemí a okresů.

4 MĚNOVÁ REFORMA

Správa daní je úzce spjatá s ekonomikou státu. Hospodářství českých zemí, Slovenska i Podkarpatské Rusi bylo značně vyčerpané po dlouhé válce. Hrozily neřešitelné problémy v zásobování a sociální nepokoje. Na území nového státu platila rakouská měna, jejíž emise byla v rukou rakouské cedulové banky. Byla mimo přímou kontrolu československé vlády. Společný cedulový ústav bývalé říše Rakousko – Uherské vykazoval v době převratu podle výkazu z 26. 10. 1918 skutečný oběh bankovek v objemu 30,68 miliard Korun. (Rakousko-uherská koruna „K“ od r. 1892 do r. 1918). Koncem roku 1918 v oběhu bylo dokonce 35,59 miliard K. Rakousko-Uhersko vykazovalo dále 101,57 miliard K válečných půjček rakouských a uherských.

Podle prvního ministra financí A. Rašína bylo prvořadou nutností oddělit se od této měny. To vyžadovalo v krátké době a utajeně připravit opatření. Mimo jiné bylo nutné uzavřít hranice Československa, což by umožnilo zahájit operace ke stabilizaci cenové hladiny a dostalo měnovou politiku pod řízení československého státu. A. Rašínem byl přípravou pověřen přednosta oddělení Karel Leopold, který byl od roku 1898 referentem pro české věci v censurním oddělení bývalého ministerstva financí ve Vídni. K. Leopoldovi byli přiděleni Václav Straka, Karel Brabenec a koncem prosince 1918 Václav Plocar. Plán měnové reformy rozpracovali tito pánové v jedné malé místnosti.

Provedení měnové reformy komplikovala situace teprve formujícího se mocenského aparátu nového státu, který ovládal pouze českomoravský prostor až na oblast Těšínska. Německé pohraničí bylo pod kontrolou Němců ze Sudet. Značná část Slovenska a Podkarpatské Rusi byla ovládána maďarskými jednotkami, které chtěly obnovit tzv. Velké Maďarsko. Až po přeorganizování a posílení a převedení čsl. jednotek pod francouzské velení včetně spolupráce s rumunskou armádou se podařilo zatlačit maďarské

jednotky ze Slovenska a Podkarpatské Rusi. Na úspěchu měnové reformy, dosud nevídané svým rozsahem a rychlostí, se podílely nejen mocenské složky nového státu (četnictvo, vojsko), ale i sokolské župy. Tíhu měnové reformy nesli úředníci ministerstva financí, berních úřadů.

Na začátku roku 1919 byla připravena měnová reforma, která spočívala v provedení měnové odluky od ostatních nástupnických států; restrikci objemu oběživa vycházející z koncepce radikálního zvýšení kupní síly nové měny a předpokladem o jeho využití k úhradě tzv. dávky z majetku (mělo se jednat o jednorázovou majetkovou daň zaměřenou na majetky získané během válečného období, které byly považovány za nemorální); provedení systémových opatření v řízení měnové politiky ve formě zřízení Bankovního úřadu při Ministerstvu financí. Při okolkování rakouských bankovek, přičemž 50 % oběživa bylo zadrženo.

4.1 Ze vzpomínek berního ředitele Šimona Šelepý [4]

Koncem ledna 1919 vláda Šrobárova i se všemi ústředními úřady přesídlila ze Žiliny do města Bratislavy, které bylo stanoveno hlavním městem Slovenska. Významnou postavou byl i prešpurský župan Samuel Zoch, který usměrňoval nejen starosty, ale i dění v Bratislavě. Pro generální finanční ředitelství bylo využito I. poschodí bývalého sborového velitelství u dunajského mostu a potřebný počet místností, sepsali v nich se nalézající inventář, mezi jiným i četné psací stroje a určili místnosti pro jednotlivé obory a referenty. Kanceláře byly pod ochranou vojska, protože druhá strana Dunaje byla v držení maďarské armády. Během února se nastěhovali úředníci z Čech a Moravy.

Dne 3. února 1919 zahájili zaměstnanci poštovní a zřízení elektrické dráhy stávky. Energickým zakročením županského úřadu a příslušných úřadů administrativních bylo stávkové hnutí zdoláno. Ke všem státním úřadům postaveny byly vojenské stráže. V týž den sjížděly se ze všech zemí republiky četné deputace k uvítání vlády Šrobárovy, které bylo určeno na den 4. února 1919. Veliký příliv cizích hostů uváděl obyvatele města Prešpurku přímo v zoufalství. Županský úřad vyzval plakáty místní obyvatelstvo, aby ozdobilo své domy a zúčastnilo se slavnostního uvítání nové vlády. Opatření bylo jen přilítím oleje do rozpálených myslí bratislavských usedlíků. *„Domáci moje paní prohlašovala mi opětně, že jsou Maďary, že nových uchvatitelů moci neuznávají a nikdy neuznají, že se uvítání vlády nezúčastní, ba že ani oknem na ulici nevyhlédnou. „Tuto hanbu nepřežijeme“.* Obchodníci i živnostníci chovali se k vojsku i k civilním českým úředníkům a jejich rodinám velmi

neochotně. Odpor tento vzrůstal se den ode dne skrytou místní agitací, četnými letáky, které každodenně shazovány byly s maďarských vojenských letadel. Na druhém břehu Dunaje stály po celé dny zástupy maďarských bolševiků, kteří maďarsky, německy i česky sdělovali hláskou troubou po nábřeží promenujícím Bratislavanům, že hodina jejich osvobození z české nadvlády se blíží. Vojenské velitelství chovalo se ke všem těmto provokacím zcela netečně. Vojsko mělo zakázáno italským velitelem střílet na maďarská vojenská letadla, která každodenně rozhazovaly pobuřující letáky. Došlo ke střetům občanů s vojskem. Padly výstřely. Ze strany protestujících obyvatel, kteří napadli česky mluvící občany a vojáky, byli první mrtví.

Bratislavské generální finanční ředitelství obdrželo z ministerstva financí důvěrné zprávy, že bude provedena rozsáhlá akce za účelem osamostatnění naší měny. Provedením této akce na Slovensku a Podkarpatské Rusi měly být pověřeny berní úřady. Byla nutné dokončit co nejrychleji základní a jedinou organizaci těchto úřadů a doplnit je potřebným personálem, což s obtížemi podařilo. Úředníci byli vystaveni obrovskému tlaku ze všech stran o psychické i fyzické vyčerpanosti svědčí následující příhoda.

„Leopold Bartoš, jemuž příslušely okresní komisariáty od Prievidze dolů ke dráze Bratislava – Parkán Nana hlásil telefonicky, že z Velkých Topolčan u Nitry poveze větší množství bankovek a večerním vlakem přijede přes Nové Zámky do Bratislavy. Večerním vlakem však nepřišel a ani v pozdním druhém vlaku nebylo po něm stopy. Bylo proto nutno vojenský nákladní automobil s mužstvem poslati domů. Ve 12. hod. v noci vyžádal jsem si z dopravního úřadu telefonické spojení s přednostou stanice v Nových Zámkách a tázal se, co je s vlakem od Nitry. Bylo mi sděleno, že stroj stihla na cestě porucha, kterou nebylo možno ihned opravit. Později zrekviroval proto kurýr lokomotivu nákladního vlaku a zadržel odjezd osobního vlaku z Parkáně do Bratislavy až do svého příjezdu. Na můj další dotaz bylo mi sděleno, že do Bratislavy může tento vlak přijeti kolem 6. hod. ranní. Na tuto hodinu objednal jsem tedy vojenský automobil s mužstvem. Vstával jsem v 5 hod. a v 5.30 odvezl mne šofér na nádraží. Tam jsem se dozvěděl, že osobní vlak z Nových Zámek přijel po 4. hod. a souprava stojí na sedmé koleji. Nádraží bratislavské je skoro v lese a za ním hned je dlouhý tunel. Vyhledal jsem označenou kolej a voláje jméno Bartošovo, pospíchal jsem kolem vozů. Byla ještě tma. Najednou spatřím úřední vůz, jehož dveře jsou maličko otevřeny. Zavolám opět jméno kurýra a jdu blíže k vozu. Nejprve objevila se mi ve skulině dveří ruka třímající revolver. Na opětné zavolání jména odsunují se dveře a ozval se rozčilený hlas Bartošův. „Dobře, že jsi mne volal, snad bych tě jinak zastřelil“. V očích kolegy zaleskly

se slzy. „V domnění, že mne budeš na nádraží čekatí“ – pravil skličene – „poslal jsem vojenskou stráž z Nových Zámků domů. Vezu přes 80 milionů korun. V Bratislavě odsunuly vlak do těchto opuštěných míst. Dvě hodiny trýzněn jsem strachem, že budu přepaden a oloupen. Jsem zcela vyčerpán rozčilením a únavou“. Převzav od něho listiny, požádal jsem jej, aby mi z nádraží poslal vojenskou stráž a mužstvo a sám aby se odebral na odpočinek. Nebohý kolega odnesl to rozrušením nervů a byl z toho několik dní nemocen. Zásilku dopravili jsme šťastně do místností hlavní pokladny.“

Vyskytovaly se nové a nové padělky bankovkových kolků, protože kolky byly velmi nedokonalé. Padělky byly tak věrně napodobeny, že nebylo možno je v četných případech vůbec od pravých rozeznat. Pohraniční hlídky zabavily na různých místech značné zásoby bankovkových kolků, které byly k nám pašovány hlavně z Maďarska. Úředníci zažívali při kolkování peněz zajímavé, smutné i veselé okamžiky, jak o tom pojednává následující příhody.

„Domkář H. z menší obce u Velkého Meziříčí donesl 14.000 korun, urovnaných pěkně v balíčkách, na každém balíčku pásek a pod ním cedulku s udáním, kolik je tam peněz. Ostýchavě vytahoval balíček za balíčkem. Nechtěl s tím k pokladně, až sousedé odejdou, než tito byli na „úspory“ Jeho sousedi velice zvědaví a nehnuli se z místa. Nezbylo mu nakonec než balíčky předložit. Když byly peníze přepočítány, pochválila jej komise, že má vše ve vzorném pořádku. Pochvala ta dodala mu odvahy, že vytasil se k velkému překvapení všech ještě s dalšími 2.000 K. „Kdybyste viděli jeho chalupu“, šeptal vyjeveně kterýsi soused instruktorovi do ucha, „přidali byste mu zlatku, aby si dal aspoň střechu opravit. Kde toho tolik nabral křeček?“

V Ružomberku otevřel krátce před kolkováním Baťa prodejnu. Myslím, že nikdy před tím a nikdy potom neměl takové denní tržby jako počas kolkování. Dne 27. února vyvěsili jsme vyhlášky o kolkování. Ještě téhož dne stála před Baťovou prodejnou taková fronta kupujících, jaká stávala před potravinářskými obchody v Brně za války. Baťa prodával za nekolkované bankovky, čemuž divili se obchodníci v městě i kupující.“

Značné částky, jdoucí do desítek tisíců, byly předkládány polskými přistěhovalci židovského vyznání. Přišli sem jako váleční uprchlíci. Jako ubozí, chudí lidé začali obchodovat s nepatrnými prostředky se zápalkami, pohlednicemi, tkanicemi, drůbeží atd. a při kolkování měli již značné částky peněz. Jeden haličský uprchlík si nechal okolkovat šesti různými osobami skoro 100.000 K. Požádal o uvolnění, které mu povoleno nebylo, poněvadž nepřiznal

hotovostí těch k dávce z majetku, ačkoliv usadil se trvale v Brně a nabyt tam domovského práva.

O rozsáhlosti a úspěšnosti kolkování svědčí její výsledky. Z výsledků jsou uvedena následující data:

Celkem bylo okolkováno bankovek za	K..7.157.721.000
z kteréžto sumy předloženo bylo soukromými stranami	K..5.149.057.470.85
zbytek	K 2.008.663.529.15

jsou bankovky poklady státních a bankovky na výplatu dělnických mezd, které byly po okolkování nezkráceně vráceny.

Z bankovek předložených soukromými stranami	K 5.149,057.470.85
bylo okolkováno a stranám vráceno	K 2.696,472.353.34
a zadrženo	K 2.452,585.117.51

na kteroužto částku vydány byly vkladní listy.

Z těchto bylo proplaceno:

1/ podle vládního nařízení ze dne 7. března 1919, č. 118 Sb.z. a n.,
Kč 192,545.837.64,

2/ podle výnosů ministerstva financí ze dne 22. července 1919, č. 13992
a ze dne 4. srpna 1919, č. 14578 celkem Kč 622,223.688.85,

3/ podle vládního nařízení ze dne 9. listopadu 1922, č. 319 n., /všeobecné
uvolnění/ Kč 121,632.753.94,

4/ z poštovních a železničních dobírek to bylo Kč 14.557,00

Dále bylo složeno vkladních listů na dávku z majetku:

a/bankami/: tzv. vázané vkladní listy: /	Kč 724,145.747,60
ostatními stranami	Kč 738,202.735,72
celkem tedy	Kč 2,398.765.320,75

Zbývalo tudíž k 1. dubnu 1928 ještě neproplacených vkladních listů za Kč 53,819.796,76.

Zlomky v haléřích vznikly hlavně tím, že při železničních a poštovních dobírkách zadržena byla na vkladní list při některých položkách přesně polovice dobírkového obnosu a nikoliv peníz zaokrouhlený na koruny a dělitelný 10.

Výlohy této akce byly přes její rozsáhlost poměrně malé; činily asi 1/7 kolkovného, vybraného od stran za předložené jimi bankovky. Byly to:

1. výlohy za bankovkové kolky dodané tiskárnou „A.Haase“ a „Unif“ . Kč 976.770,00;
2. volné jízdenky pro činovníky hlavních státních komisariátů, jimž usnadněn byl tím výkon dozoru v rozsáhlých obvodech jejich působnosti. Za 54 jízdenky zapláceno bylo ministerstvu železnic paušální Kč 4.000,00;
3. za zrekvirované automobily a za automobilové jízdy i s pohonnými hmotami, opravami a dietami řidičům po odečtení ceny za odprodání 7 automobilů /: 1 auto ponecháno bylo pro potřebu generálního finančního ředitelství v Bratislavě:/ Kč 428.605,28;
4. věcné a osobní náklady komisariátů a sběren: pronájem potřebných místností, stop, světlo, tiskopisy, odměny činovníkům cestovné diety a čisté schodky /:po odečtení přebytků:/, které povstaly jednak návalem práce, která v poměrně krátké době několika dnů musela být zdolána, jednak nezpracovaností v peněžní manipulaci mladších činovníků. Dle dosavadního zjištění činí tyto náklady a osobní výlohy úhrnem Kč 5,297.899,11;
5. odměny berním úřadům na revizi okolkovací činnosti Kč 93.000,00;

Celkové náklady okolkovací činnosti činily Kč 6,950.274,39, tj. přibližně asi 1 % bankovek předložených k okolkování.

5 DISKUSE A ZÁVĚRY

Měnová reforma na Slovensku byla být realizována za pomoci českých finančních úředníků, kteří byli přeloženi na Slovensko často i s rodinami. To se stalo později záminkou k útokům nacionalistických stran. Sice ocenily jejich přínos pro rozvoj Slovenska, ale na druhé straně ostře kritizovaly jejich neúměrný počet a aroganci v jednání se Slováky. Dle Rychlíka [4], např. ľudácký publicista Konštantin Čulen v roce 1944 napsal: *"Je isté, že Slovensko by sa nebolo obišlo bez českej pomoci. To je skutočnosť, na ktorej sa nič, nedá meniť. Ale táto pomoc bola príliš silná. Na Slovensko prišlo viac ľudí, než Slovensko potrebovalo."*

Při posledním uherském sčítání lidu v roce 1910 bylo v severních župách, odpovídajících ovšem jen velmi přibližně rozloze dnešního Slovenska, celkem 7556 Čechů. Po roce 1918 část úředníků odmítla složit služební přísahu novému státu, část utekla do Maďarska, část by chtěla sloužit novému státu, avšak neovládala slovenský jazyk. Podle zprávy Ministerstva s plnou mocí

pro správu Slovenska (MPS) vypadala situace následovně: ve finanční správě bylo roku 1917 158 konceptních úředníků, v roce 1919 jen 78, z toho 49 původních, převzatých z uherské správy a 29 Čechů. Finanční ředitelství muselo úřadovat slovensky i maďarsky, protože původní úředníci neznali dostatečně slovenštinu, zejména pak odborné termíny. Účetních úředníků bylo v roce 1917 celkem 269, v roce 1919 jen 149, z toho původních 111, českých 38. Berní úřady převzaly 94 osob, z českých zemí přišlo dalších 66 a neobsazených míst zůstalo 90. Pouze finanční stráž byla zcela česká, ovšem v této souvislosti je nutno si uvědomit, že územím Slovenska před rokem 1918 neprocházela žádná úseková státní hranice Rakouska-Uherska. [5]

V roce 1921 jich bylo již 71 733 a v roce 1930 stoupl jejich počet na 120 926. Nárůst počtu českých úředníků, učitelů, vojáků a policistů mezi lety 1921 až 1923 na Slovensko byl způsoben tím, že se začaly stěhovat rodiny úředníků příslušných hned po roce 1918. Česká menšina na Slovensku tvořila silnou skupinu obyvatelstva, která měla i deformovanou sociální strukturu. V roce 1930 bylo ve veřejných službách a svobodných povoláních zaměstnáno 50 111 Čechů a dalších 20 652 náleželo k vojsku. K 1. říjnu 1938 bylo na Slovensku zaměstnáno ve státních a veřejných službách 20 541 Čechů. Na druhé straně ve stejné době bylo na Slovensku ve státní a veřejné službě zaměstnáno 168 833 Slováků.

Tvrzení nacionalistických stran byla účelová. Nakonec vyvolala velkou vlnu nuceného odchodu nejen finančních úředníků zpět do Čech na Moravu v roce 1939. Na druhou stranu se podařilo úředníkům finanční správy připravit a vychovat nejen dobré slovenské finanční správce, ale i schopné ekonomy, kteří prokázali své schopnosti při správě financí Slovenského štátu i po válce. Slovenský stát převzal daňový systém Československa. Ve finanční správě Slovenska pracovali již připravení úředníci, z nichž někteří neváhali podporovat organizačně i finančně protifašistický odboj. Mezi ně patřil např. Ivan Karvaš a zejména Peter Zaťko, kteří došli uznání až po roce 1989.

Vznik finanční správy v Československu v roce 1918 i přese všechny nedostatky měl nesporný pozitivní efekt nejen ekonomický, ale politický a společenský význam pro oba národy. Ukázalo se, že silná osobnost a odborné schopnosti A. Rašina a dalších odborníků a jejich odvaha a zaujetí pro věc byly rozhodujícími prvky úspěšného vzniku a fungování finanční správy. Vznik finanční správy a zejména příprava a provedení měnové odluky se stalo zdrojem a dobrým příkladem pro provedení měnové odluky a vzniku

samostatných finančních správy českých a slovenských při rozdělení Československa v roce 1993.

AFILACE

Článek vznikl jako součást řešení projektového záměru IGA_AS_01_07 Podniková ekonomika a ekonomie – Veřejné finance “Vybrané problémy veřejných financí, zejména rozpočtové politiky, účetnictví a výkaznictví”.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] DRACHOVSKÝ, J. (1919): O nejbližších požadavcích správy finanční a vůbec financí státních ve státě Československém. Sborník statí, Osvěta, Prague, 1919
- [2] <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470> z 10. 3. 2018
- [3] RYCHLÍK, <https://www.obnova.sk/clanok/cesi-na-slovensku-v-letech-19181938> z 18. 9. 2018
- [4] RAŠÍN, A. Můj finanční plán. Pražská akciová tiskárna, Praha 1920 <https://www.bibliothecaeconomica.cz/library/record/detail/392> z 18. 9. 2018
- [5] <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/sluzby-verejnosti/odborna-knihovna/historie-mf/2013/historicke-publikace-o-ministerstvu-fina-13236> z 18. 9. 2018

AUTOR

Doc. Ing. Roman Horák, CSc., Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: horak@sting.cz.

AUTHOR

Doc. Ing. Roman Horák, CSc., Department of Economics and management, STING ACADEMY, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: horak@sting.cz.

OCEŇOVÁNÍ NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICE A VE SPOLKOVÉ REPUBLICE NĚMECKO

VALUATION OF PROPERTIES IN CZECH REPUBLIC AND GERMANY

Ivana Imrišová

Abstrakt: *V Evropě je v oblasti oceňování snaha o co nejširší využívání doporučení Mezinárodních oceňovacích standardů IVS i Evropských oceňovacích standardů EVS. Tyto standardy ovšem nejsou pro znalce závazné, spíše vymezují základní pojmy a doporučené postupy. Řada evropských států, mezi něž patří i Česká republika a Spolková republika Německo, si však i nadále zachovávají při oceňování nemovitostí své specifické postupy. Příspěvek obsahuje přehled právních předpisů a způsobů oceňování nemovitostí v obou státech. Cílem příspěvku je porovnat způsoby oceňování nemovitostí v České republice a ve Spolkové republice Německo a doporučit případné změny pro oceňování v České republice.*

Klíčová slova: *nemovitost, oceňování, cena, tržní hodnota, metody.*

Abstract: *Within Europe, we are striving for the widest possible use of the recommendations of the International Valuation Standards (IVS) and the European Valuation Standards (EVS). These standards are not binding for the experts rather define basic concepts and best practices. A number of European countries, including the Czech Republic and the Federal Republic of Germany, continue to maintain their specific practices in valuing real estate. The paper provides an overview of legal regulations and ways of valuing real estate in both countries. The aim of the paper is to compare the way real estate valuation in the Czech Republic and the Federal Republic of Germany and to recommend potential changes in valuation in the Czech Republic.*

Keywords: *property, valuation, price, market value, methods.*

JEL klasifikace: *K15, K25.*

1 ÚVOD

Ve všech vyspělých státech světa je nemovitostem přisuzován velký význam, neboť tyto bezpochyby tvoří základní pilíř soukromého vlastnictví i hospodářského života společnosti.

Význam nemovitostí tak, jak je chápán, vychází především z těchto specifických vlastností:

- Nemovitosti představují bez ohledu na momentální právní úpravu vlastnických vztahů základní prvek bydlení a života obyvatel státu.
- Nemovitosti tvoří velmi účinnou ochranu před inflací jako vhodná a také žádaná kapitálová investice.
- Nemovitosti ve formě specificky koncipovaných projektů tvoří základ pro ekonomické aktivity.

Na rozdíl od ostatních hospodářských hodnot je nutno u nemovitostí brát v úvahu především tato specifika:

- Trh s nemovitostmi se zásadním způsobem liší od trhů s ostatními komoditami všeho druhu. Každá nemovitost je specifická a tedy jedinečná; rámce možného využití určuje její pevná a ničím nezaměnitelná poloha spolu s její dispozicí.
- Pro získání nemovitosti do vlastnictví je zpravidla nutná značná kapitálová investice a nemovitosti tedy váží po celou dobu trvání vlastnického vztahu nezanedbatelný kapitál.

Nemovitosti si uchovávají svoji hodnotu a jejich hodnota hraje zásadní roli jako dlouhodobá investice, nemovitosti jsou předmětem pojistných smluv a ručí se jimi za půjčky, vedou se o ně spory, jsou předmětem dědictví a dělení majetku a v neposlední řadě hrají významnou hospodářskou úlohu v podnikání. Pro toto velmi specifické postavení nemovitostí je stanovení jejich skutečné hodnoty mimořádně významné.

2 PŘEHLED PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ A ZPŮSOBŮ OCEŇOVÁNÍ

2.1 Obecně o oceňování nemovitých věcí v České republice a nemovitostí ve Spolkové republice Německo

Při oceňování většiny nemovitých věcí v České republice (ČR) musí znalec podle účelu, ke kterému bude ocenění sloužit, rozhodnout, zda bude ocenění provedeno podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (ZOM) a navazující oceňovací vyhlášky č. 441/2013 Sb., v platném znění, kdy stanoví cenu zjištěnou, anebo bude vycházet z konceptu ceny obvyklé. V případě, že znalec oceňuje podle oceňovací vyhlášky je postup oceňování pro jednotlivé druhy nemovitých věcí jednoznačně určen, včetně striktně stanovených vstupních údajů. Při stanovení ceny obvyklé vychází znalec z analýzy trhu a obvyklou cenu stanoví porovnáním.

Ve Spolkové republice Německo (SRN) jsou aplikovány regulované a neregulované postupy zjišťování tržní hodnoty. Ve většině případů se používají postupy regulované, přičemž vztah mezi hodnotou a cenou vysvětluje Peter Holzner v publikaci *Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken* následovně:

„Odhadována je hodnota, cenu dělá (určuje) trh“.¹

Při volbě metody zjišťování tržní hodnoty v SRN má znalec velkou volnost, své rozhodnutí však musí vždy důsledně vysvětlit, doložit a použitý postup musí být v souladu se zákonnými předpisy a pravidly. Znalecký posudek musí kromě souboru vstupních údajů a zjištěných informací o předmětu posudku obsahovat i popis a zdůvodnění procesu, který znalce vedl k použití jedné či více metod zjišťování hodnoty a vyčerpávající zdůvodnění, jak a z jakých výsledků zjišťování znalec vyvodil konečnou tržní hodnotu. Zdůvodnění přitom musí být ve všech částech přezkoumatelné, aby bylo možné zpětně sledovat myšlenkový pochod znalce.

Ve znalecké praxi v SRN je ustálený standard, že se znalec při zjišťování tržní hodnoty vyrovná se všemi třemi regulovanými metodami tak, aby výsledek jeho ocenění byl maximální možnou měrou podložen a později bylo možné jeho přezkoumání. Aplikace všech tří metod však neznámá, že pro určité

¹ ROSS, Franz Wilhelm a Rolf BRACHMANN. *Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken*. 23. Aufl., bearb. u. erg., 121.-128. Tsd. Hannover-Kirchrode: Oppermann, 1979. ISBN 3-87604-000-0.

nemovitosti není nejvhodnější jedna konkrétní metoda, neboť pro aplikaci ostatních metod nejsou např. dostupná relevantní data.

2.2 Právní předpisy

Základními právními předpisy pro oceňování nemovitých věcí v ČR jsou především:

- zákon č. 526/1990 Sb., o cenách,
- zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Zákon o cenách se vztahuje na uplatňování, regulaci a kontrolu cen výrobků, výkonů, prací a služeb pro tuzemský trh, včetně cen zboží z dovozu a cen zboží určeného pro vývoz a dále vymezuje práva a povinnosti právnických a fyzických osob a pravomoc správních orgánů při uplatňování, regulaci a kontrole cen.

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (ZOM) v § 1 uvádí:

„Zákon upravuje způsoby oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot a služeb pro účely stanovené zvláštními předpisy. Odkazují-li tyto předpisy na cenový nebo zvláštní předpis pro oceňování majetku nebo služby k jinému účelu než prodej, rozumí se tímto předpis tohoto zákona.“²

Tento zákon stanoví, kdy se musí oceňovat majetek a služby předepsaným způsobem, v ostatních případech se tyto oceňují obvyklou cenou.

Základními právními předpisy pro regulované postupy oceňování nemovitostí v SRN jsou především:

- Stavební zákon (*Baugesetzbuch* – BauGB),
- Nařízení o zjišťování hodnoty nemovitostí (*Immobilienwertermittlungsverordnung* – ImmoWertV),
- Nařízení pro zjišťování hodnoty (*Wertermittlungsverordnung* – WertV),
- Směrnice pro zjišťování směrných hodnot půdy (*Bodenrichtwertrichtlinie* – BRW-RL),

² *Úřední oceňování majetku 2018*: zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku: vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška) : související předpisy: tabelární přehled postupů ocenění věcí nemovitých: oceňování věcí movitých: Účinnost od 1. ledna 2018. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2017. ISBN 978-80-7204-971-4.

- Směrnice pro zjišťování hodnoty porovnávacím způsobem (*Vergleichswertrichtlinie* – VW-RL),
- Směrnice pro zjišťování výnosové hodnoty (*Ertragswertrichtlinie* – EW-RL),
- Směrnice pro zjišťování věcné hodnoty (*Sachwertrichtlinie* – SW-RL),
- Nařízení o užívání staveb (*Baunutzungsverordnung* – BauNVO),
- Nařízení pro výpočet obytné plochy (*Wohnflächenverordnung* – WoFlV),
- Nařízení pro stanovení provozních nákladů (*Betriebskostenverordnung* – BetrKV).

ImmoWertV konkretizuje postupy při zjišťování tržní hodnoty a závazně určuje rámce pro aplikaci jednotlivých metod. Konkretizace se týká i rozsahu potřebných vstupních údajů a způsobu jejich získávání, a to včetně hodnocení důležitých vlastností pozemků s důrazem na jejich polohu, existenci sítí a obslužnost.

BauNVO detailně vymezuje způsob užívání staveb a význam pojmů zóna pro bydlení, smíšená zóna, průmyslová zóna a další specifické zóny např. dopravních staveb a ochranných pásem. Stejně tak vymezuje způsob a rozsah využití pozemků v jednotlivých zónách, včetně konstrukčních řešení staveb pomocí koeficientu zastavěnosti (*Grundflächenzahl* – GRZ), který určuje míru stavebního využití pozemku a udává, jak velká plocha smí být na určitém pozemku zastavěna, přičemž hodnota tohoto koeficientu je poměr mezi zastavěnou plochou a celkovou plochou pozemku, a koeficientu plochy podlaží (*Geschossflächenzahl* – GFZ), který určuje maximální míru využití stavebního pozemku vzhledem k objemu umístěvané stavby. Hodnota tohoto koeficientu je poměr součtu ploch celých podlaží dle vnějších rozměrů stavby k celkové ploše pozemku.

2.3 Oceňování nezastavěných pozemků

Nezastavěným pozemkem se pro účely oceňování rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí příslušnou hranicí, na které k datu ocenění nestojí žádná stavba.

2.3.1 Oceňování nezastavěných pozemků v ČR

Pro účely oceňování dle ZOM se pozemky člení na:

- stavební pozemky,
- zemědělské pozemky,
- lesní pozemky,
- pozemky evidované v katastru nemovitostí jako vodní plochy,
- jiné pozemky.

Pro oceňování stavebních pozemků se obecně aplikují tyto metody:

- oceňování stavebních pozemků podle cenových předpisů s možností využití cenových map, pokud jsou aktuální,
- výnosová metoda ocenění pozemků,
- ocenění pozemků metodou třídy polohy,
- porovnávací metoda.

Pro oceňování zemědělských pozemků se obecně aplikují:

- výnosová metoda,
- porovnávací metoda.

Pro oceňování lesních pozemků se obecně aplikují:

- kombinace nákladové a výnosové metody (v závislosti na stáří stromů),
- porovnávací metoda.

Pozemky evidované v katastru nemovitostí jako vodní plochy a jiné pozemky se oceňují cenami stanovenými příslušnou cenovou vyhláškou.

2.3.2 Oceňování nezastavěných pozemků v SRN

Hodnota pozemku v SRN primárně vychází z hodnoty půdy (*Bodenwert*). České názvosloví používané při oceňování není zcela totožné s názvoslovím německým. Pojem půda je v ČR označována orná půda, v němčině pojem orná půda je překládána jako *das Ackerland, der Ackerboden, die Ackerkrume* a pozemek jako *das Grundstück, die Parzelle, der Grund, die Liegenschaft* nebo *das Flurstück*.

Hodnota půdy v SRN může být zjišťována:

- srovnávací metodou,
- pomocí zůstatkové hodnoty,
- podle Směrnice pro zjišťování hodnoty půdy (*Bodenrichtwertrichtlinie – BRW-RL*).

Postup pro zjišťování hodnoty půdy je definován v ImmoWertV v § 15-16, které určuje, aby hodnota půdy byla určena bez ohledu na existující stavby na pozemku přednostně srovnávací metodou.

Zjišťování hodnoty půdy srovnávací metodou

Srovnávací metoda je pro zjištění hodnoty půdy nejvhodnější, ale v praxi není vždy aplikovatelná, protože nejsou dány předpoklady pro její použití. Při aplikaci srovnávací metody se vychází z VW-RL.

Pro použití srovnávací metody musí být splněna následující kritéria:

- k dispozici musí být dostatečný počet srovnatelných pozemků, pro které jsou známy jejich kupní ceny,
- srovnávací pozemky musí být reálně porovnatelné s oceňovaným pozemkem, v opačném případě je nutné srovnávací kupní ceny přepočítat pomocí přepočítávacích faktorů,
- kupní cena srovnávacích pozemků musí být zjištěna s minimálním časovým odstupem, v opačném případě je nutné kupní ceny přepočítat pomocí indexů ceny půdy,
- srovnávací pozemky by měly být nezastavěné.

Zjišťování hodnoty půdy pomocí zůstatkové hodnoty

Nemohou-li být zjištěny kupní ceny vhodných srovnávacích pozemků, je možné přistoupit k zákonem neregulované a méně přesné metodě zjištění hodnoty půdy, a to ke stanovení zůstatkové hodnoty (*Residualwertverfahren*). Pro stanovení zůstatkové hodnoty se nejprve zjistí hodnota půdy pomocí předpokládaného výnosu. Dále je nutné zjistit, zda neexistují relevantní okolnosti, které hodnotu půdy zvyšují, případně snižují. V takovém případě je nutné hodnotu půdy těmito okolnostmi přizpůsobit.

Stanovení hodnoty půdy pomocí zůstatkové hodnoty je používáno především při plánování investičního záměru. Stojí-li na pozemku nějaké stavby a předpokládá-li se jejich brzké odstranění, je nutné snížit hodnotu půdy

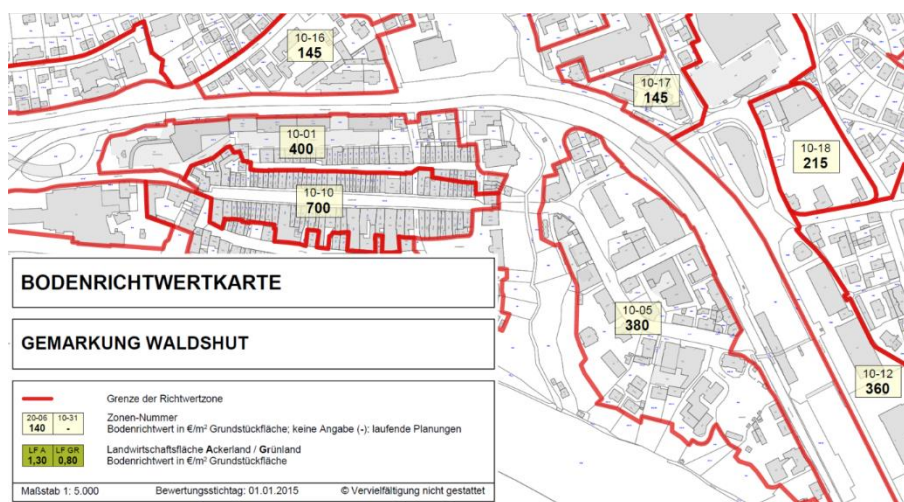
o obvyklé náklady na jejich odstranění. Ve fundovaných znaleckých posudcích se tato metoda používá velmi málo.

Směrnice pro zjišťování směrné hodnoty půdy (*Bodenrichtwertrichtlinie – BRW-RL*)

Tato směrnice poskytuje pokyny pro stanovení směrných hodnot půdy (*Bodenrichtwert*) v souladu s ImmoWertV § 10. Směrné hodnoty půdy přispívají k transparentnosti trhu s nemovitostmi a odráží aktuální situaci na trhu s nemovitostmi.

Směrná hodnota půdy je průměrná hodnota půdy stanovená podle polohy pozemku pro pozemky, které mají obdobné možnosti využití a hodnotu. Směrná hodnota půdy je uváděna v €/m² a je stanovena pro pozemek, který je typický pro určitou zónu, přičemž jsou brány v úvahu zvláštnosti a vlastnosti pozemku. Na zastavěný pozemek je přitom při stanovení hodnoty půdy pohlíženo jako na pozemek nezastavěný. Směrné hodnoty půdy jsou nezávazné. Ke zjištění hodnot pozemků a pro zjišťování dalších hodnot, které se vztahují k pozemkům, jsou ustanoveny dle BauGB § 192 samostatné a nezávislé výbory znalců. Úkolem výborů znalců je především stanovovat tržní hodnotu zastavěných a nezastavěných pozemků, jakož i práv váznoucích na pozemcích. Výbory znalců zjišťují a shromažďují kupní ceny pozemků, tyto potom vyhodnocují a stanovují směrné hodnoty půdy a ostatní nutné údaje vztahující se k pozemkům. Tyto směrné hodnoty půdy jsou aktualizovány každé dva roky.

Obr. 1 – Výřez mapy směrných hodnot půdy pro oblast Waldshut.



Zdroj: http://www.waldshut-tiengen.de/fileadmin/Dateien/Bilder/Stadtverwaltung/Waldshut_2017.pdf

Legenda k výřezu mapy směrných hodnot půdy pro oblast Waldshut:

Bodenrichtwertkarte – mapa směrných hodnot půdy

Gemarkung Waldshut – oblast Waldshut

Grenze der Richtwertzone – hranice směrné hodnoty zóny

Zonen Nummer – číslo zóny

Bodenrichtwert in €/m² Grundstückfläche; keine Angabe (-): laufende Planungen

– směrná hodnota půdy v €/m² ploch pozemku; žádné údaje: připravovaný plán

Landwirtschaftsfläche Ackerland/Grünland – zemědělské plochy orná půda/zeleň

Bodenrichtwert in €/m² Grundstückfläche – směrná hodnota půdy v €/m² plochy pozemku

Ve znalecké praxi vycházejí znalci při zjišťování hodnoty půdy pozemku především ze směrných hodnot půdy, tuto směrnou hodnotu však ve většině případů musí přizpůsobit danosti oceňovaného pozemku tak, že:

- definují specifika ovlivňující hodnotu oceňovaného pozemku,
- přepočítají směrnou hodnotu půdy k rozhodnému dni,
- přepočítají koeficient ploch podlaží (*Geschossflächenzahl*-GFZ) v důsledku rozdílného přípustného využití,
- zohlední další možné vlivy na hodnotu půdy – tvar a velikost pozemku, dopravní napojení, infrastrukturu, předpokládané využití pozemku do budoucnosti,
- prověří existenci starých zátěží, které mohou mít za následek minimalizování hodnoty pozemku.

2.4 Oceňování staveb

V ČR i v SRN jsou stavby součástí pozemku. Výjimka v ČR platí především pro stavby, které měly k datu účinnosti nového občanského zákoníku odlišného vlastníka pro stavbu a pozemek.

2.4.1 Oceňování staveb v České republice

Oceňování nákladovým způsobem

Nejprve znalec stanoví výchozí cenu nové stavby k datu ocenění některou z následujících metod:

- individuální cenová kalkulace (ceny potřebných materiálů a prací v daném místě a čase),
- podrobný položkový rozpočet (ceny jednotlivých konstrukcí podle jejich výměr),
- metoda agregovaných položek (cena sloučených konstrukcí),
- propočet ceny pomocí cenových ukazatelů (podle obdobných staveb),
- zjištění výchozí ceny stavby nákladovým způsobem podle oceňovací vyhlášky.

Tímto způsobem se stanovuje tzv. cena reprodukční, tedy cena, za kterou je možné porovnatelnou novou věc pořídit v době ocenění, bez odpočtu opotřebení.

Stupeň opotřebení stavby potom odráží technický stav stavby. Mezi nejběžnější metody výpočtu opotřebení patří:

- metoda lineární (opotřebení se vypočte pro stavbu jako celek a uvažuje se, že toto opotřebení roste přímo úměrně s dobou užívání),
- metoda analytická (opotřebení jednotlivých konstrukcí a vybavení se vypočítá metodou lineární a opotřebení stavby se vypočítá jako vážený průměr opotřebení jednotlivých prvků stavby, kde vahou jsou cenové podíly jednotlivých konstrukcí z ceny u nové stavby).

Oceňování výnosovým způsobem

Oceňování výnosovým způsobem se nejčastěji používá v případech, kdy je na nemovité věci pohlíženo jako na investici. Hodnota nemovité věci se potom zjistí z budoucích výnosů.

Jak uvádí prof. Albert Bradáč: „výnosová hodnota nemovitosti je součtem diskontovaných (odúročených) předpokládaných budoucích příjmů“.³

Nejčastěji se při výpočtu výnosové hodnoty používá vztah pro výpočet tzv. věčné renty, a to v případě, že očekávané výnosy se v podstatě neliší a že budou dosažitelné po velmi dlouhou dobu.

³ BRADÁČ, Albert. *Teorie a praxe oceňování nemovitých věcí*. I. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o. Brno, 2016. ISBN 978-80-7204-930-1.

Oceňování porovnávací (komparativní) metodou

Při oceňování porovnávací metodou se hodnota oceňované nemovité věci odvozuje od cen odpovídajícího počtu srovnatelných nemovitých věcí.

Porovnávací metody rozlišujeme:

- metoda přímého porovnání – existuje dostatek nemovitých věcí, pro které jsou známy i dosažené prodejní ceny, případně nabídkové ceny; dochází k přímému porovnání mezi nemovitými věcmi a nemovitostí oceňovanou,
- metoda nepřímého porovnání – z existující databáze nemovitých věcí se stanoví cena standardní nemovité věci, tato cena je potom porovnávána s oceňovanou nemovitou věcí. Lze využít metodu standardní tržní ceny nebo metody standardní jednotkové tržní ceny.

2.4.2 Oceňování zastavěných pozemků v SRN

Tržní hodnota zastavěných pozemků v Německu může být zjišťována pomocí různých metod, mezi které patří:

- metoda přibližného stanovení hodnoty pozemku, kdy znalec stanoví tržní hodnotu pozemku na základě svých znalostí a zkušeností,
- neregulované metody, kdy je tržní hodnota pozemku stanovena např. DFC metodou, Monte Carlo metodou, metodou zůstatkové hodnoty ap.,
- regulované metody.

Regulované metody vedoucí ke stanovení tržní hodnoty zastavěných pozemků jsou tyto:

- srovnávací metoda (§ 15-16 dle ImmoWertV), kdy je tržní hodnota pozemku odvozena od kupních cen srovnatelných pozemků,
- výnosová metoda (§ 17-20 dle ImmoWertV), kdy je tržní hodnota pozemku stanovena prostřednictvím výpočtu výnosu,
- metoda stanovení věcné hodnoty (§ 21-23 dle ImmoWertV), kdy je tržní hodnota stanovena na základě hodnoty půdy a nákladů na výstavbu (propočtu hodnoty substance).

Srovnávací metoda

Postup pro zjišťování tržní hodnoty pozemku srovnávací metodou je stanoven ve VW-RL. Srovnávací metoda je pro zjištění tržní hodnoty pozemku nejvhodnější a má největší vypovídací schopnost, neboť na základě srovnání s dosaženými cenami skutečně realizovaných prodejů pozemků lze stanovenou tržní hodnotu pozemku dostatečně podložit. Tato metoda přichází v úvahu při zjišťování hodnoty pouze u takových pozemků, které jsou zastavěny převážně typizovanými stavbami, jako jsou např. bytové domy, a u pozemků, u kterých existuje dostatečný počet vhodných pozemků ke srovnání, jako jsou pozemky zastavěné rodinnými domy, dvougeneračními rodinnými domy, byty v osobním vlastnictví, garážemi. V mnoha případech však neexistuje na realitním trhu v dané oblasti dostatečný počet srovnávacích pozemků; v takovém případě lze ke srovnání využít údaje z jiných srovnatelných oblastí s tím, že případné rozdílné vlastnosti pozemků lze upravit pomocí indexů a přepočítávacích koeficientů.⁴

Výnosová metoda

Výnosová metoda se aplikuje při zjišťování tržní hodnoty pozemků určených především ke zhodnocení investovaného kapitálu, tedy především pozemků pro obchodní a smíšené využití.

Podle EW-RL jsou rozlišovány tři postupy zjišťování výnosové hodnoty:

1. Obecný postup zjišťování výnosové hodnoty (v praxi nejběžněji používaný):

Při aplikaci obecného postupu zjišťování výnosové hodnoty pozemku platí, že čistý výnos z pozemku je snížen o částku zúročení hodnoty půdy. Takto určený čistý výnos ze stavby (stavebního objektu) je pomocí stanovené úrokové míry kapitalizován po celou dobu existence stavby, čímž je určena výnosová hodnota stavby. Hodnota půdy a výnosová hodnota stavby dávají v součtu předběžnou výnosovou hodnotu pozemku. Tuto je nutno přizpůsobit tržní výnosové hodnotě vycházející ze stavu realitního trhu a také ze specifických znaků oceňovaného pozemku.

⁴ Srov. § 15 ImmoWertV

Vztah pro výpočet předběžné výnosové hodnoty:

$$vEW = (RE - BW \times LZ) \times KF + BW \quad (1)$$

$$KF = \frac{q^n - 1}{q^n \times (q - 1)}, q = 1 + LZ$$

$$LZ = \frac{p}{100}$$

kde

vEW *vorläufiger Ertragswert* – předběžná výnosová hodnota

RE *jährlicher Reinertrag* – roční čistý výnos

BW *Bodenwert ohne selbstständig nutzbare Teilflächen* – hodnota půdy bez samostatně využitelných částí

LZ *Liegenschaftszinssatz* – úroková míra nemovitosti (závisí na poloze, druhu a zbývajících životnosti stavby)

KF *Kapitalisierungsfaktor (Barwertfaktor)* – faktor kapitalizace (faktor hotovostní hodnoty)

n *wirtschaftliche Restnutzungsdauer* – hospodářská zbytková životnost

p *Zinsfuß* – úroková míra

2. Zjednodušený postup zjišťování výnosové hodnoty:

Při zjednodušeném zjišťování hodnoty výnosovou metodou se výnosová hodnota určí na základě běžně dosažitelných čistých budoucích výnosů z pronájmu stavby a odúročené hodnoty půdy v závislosti na zbývajících životnosti stavby.

3. Postup zjišťování výnosové hodnoty s periodicky rozdílnými výnosy:

Při aplikaci zjišťování výnosové hodnoty s periodicky rozdílnými výnosy se vychází ze zjištěných údajů o výši periodicky dosažitelných čistých výnosů⁵ ve sledovaném období a ze zbytkové hodnoty půdy na konci příslušného sledovaného období. Periodické čisté výnosy jakož i zbytkovou hodnotu půdy je vždy nutno odúročit k rozhodnému dni, k datu ocenění zjištění výnosové hodnoty.

⁵ Srov. § 18 ImmoWertV a EW-RL

Při zjišťování výnosové hodnoty s periodicky rozdílnými výnosy je proces zjišťování rozdělen do dvou fází:

- první fáze zahrnuje období přibližně 10 roků, počítané od rozhodného dne stanovení hodnoty,
- druhá fáze zahrnuje období až do konce zbytkové životnosti staveb.

Při zjištění hodnoty půdy v SRN vychází znalec většinou ze směrných hodnot půdy, která je stanovena výborem znalců. Směrná hodnota půdy je potom přizpůsobena všeobecným podmínkám k rozhodnému dni, k datu oceňování a parametrům pozemku, které hodnotu půdy ovlivňují.

Při zjišťování výnosové hodnoty staveb pak vychází z na trhu obvykle dosažitelných výnosů. Tento výnos se vypočítá z ročního hrubého výnosu tak, že se odečtou roční náklady spojené s pronajímáním nemovitosti. Tyto náklady zahrnují odpisy, náklady na správu, náklady na provoz a údržbu, jakož i rezervu pro případ, že všechny prostory nebudou pronajaty po celý rok, obdobně jako je tomu v ČR.

Metoda stanovení věcné hodnoty

Zjišťování věcné hodnoty může být uplatněno při zjišťování tržní hodnoty jediné tehdy, když v obvyklém obchodním styku na trhu s nemovitostmi je pro stanovení ceny rozhodující věcná hodnota a nikoliv dosažení výnosu. Postup zjišťování věcné hodnoty je stanoven v SW-RL. Aplikuje se především u zastavěných pozemků, které majitelé sami užívají, jako je tomu u rodinných domů. Zjišťování věcné hodnoty lze využít při stanovení hodnoty novostaveb a také u starších objektů, které vyžadují rozsáhlejší opravy nebo modernizaci.

Při zjišťování věcné hodnoty se určuje:

- hodnota staveb na základě stavebních nákladů při zohlednění stáří staveb,
- hodnota příslušenství a jiných zařízení podle obvyklých stavebních nákladů, případně odborným odhadem,
- hodnota půdy.

Součet věcných hodnot staveb a příslušenství a dalších zařízení a hodnoty půdy dává předběžnou věcnou hodnotu pozemku. Tuto předběžnou věcnou hodnotu je nutno přizpůsobit všeobecným hodnotovým vztahům na realitním trhu,

zpravidla prostřednictvím vhodného příslušného faktoru tzv. věcného faktoru⁶ a specifických vlastností příslušného pozemku a objektů na něm.⁷

Pro stanovení předběžné věcné hodnoty stavby je nutné vycházet z přiměřených nákladů, které by bylo třeba vynaložit na její realizaci k rozhodnému dni. Přednostně se tyto náklady určují podle směrnice SW-RL, ve které jsou uvedeny normované stavební náklady (*Normalherstellungskosten 2010-NHK 2010*) pro jednotlivé druhy budov vztažené k jednotkám plochy. V případě, že konkrétní budova není uvedena v NKH 2010, je nutné využít jiné soubory vstupních dat, výjimečně lze vycházet z položkového rozpočtu, případně ze sborníku stavebních prací.

NHK 2010 obsahují vedle charakteristických hodnot nákladů další údaje k jednotlivým druhům staveb, a to výši započitatelných vedlejších nákladů, spotřební daň a některé korekční faktory s případným vysvětlením. Při zjišťování věcné hodnoty se vychází z hodnot nákladů, které odpovídají druhu a standardu odhadovaného objektu. V případě objektů, u kterých došlo ke změně užívání, se uvažuje aktuální stav. V případě objektu, který se v jednotlivých částech výrazně liší od standardu a způsobu užívání, se upřednostňuje určovat stavební náklady pro jednotlivé části odděleně. NHK 2010 jsou uváděny v €/m² hrubé podlahové plochy. Hrubá podlahová plocha představuje sumu všech na trhu obvykle využitelných ploch ve všech podlažích oceňované stavby podle jejího způsobu využití.

V případě, že se na pozemku nacházejí venkovní úpravy, např. zpevněné plochy, oplocení, zvláštní zahradní zařízení, které mají vliv na hodnotu pozemku, je nutno je ocenit podle obvyklých nákladů, případně jejich hodnotu stanovit odhadem na základě zkušeností. V případě, že je jejich hodnota stanovena na základě nákladů, je nutno zohlednit jejich stáří a zbytkovou životnost, která zpravidla odpovídá zbytkové životnosti hlavní stavby.

Zjištěnou předběžnou věcnou hodnotu staveb je potom nutno přizpůsobit všeobecným podmínkám na místním trhu s nemovitostmi a pomocí stavebního cenového indexu (*Baupreisindex*) přepočítat k rozhodnému dni. Opotřebení staveb se stanoví metodou lineární.

Předběžná věcná hodnota staveb se zohledněním stáří staveb a hodnota půdy dávají dohromady předběžnou věcnou hodnotu. Tato předběžná věcná hodnota je pomocí faktoru věcné hodnoty (*Sachwertfaktor*) přizpůsobena trhu. Faktory

⁶ Srov. § 8 a § 14 ImmoWertV

⁷ Srov. § 8 odst. 2 ImmoWertV

věcné hodnoty si může znalec vyžádat u místně příslušného výboru znalců. Nemá-li tento výbor znalců příslušný věcný faktor k dispozici, je možno ho převzít ze srovnatelných oblastí, v krajním případě může být aplikován odborný odhad.

Takto zjištěná věcná hodnota zpravidla odpovídá hodnotě tržní.

2.5 Obvyklá cena v ČR a tržní hodnota v SRN

V podmínkách ČR znalci ve svých znaleckých posudcích při oceňování nemovitých věcí v řadě případů stanovují obvyklou cenu, tato je definována v ZOC, a v ZOM, ve kterém v § 2 odst. 1 je obvyklá cena definována následovně:

„Obvyklou cenou pro účely tohoto zákona se rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby.“⁸

Obvyklá cena odráží aktuální cenovou úroveň oceňované nemovité věci na trhu s nemovitými věcmi. Podle stanoviska Ministerstva financí České republiky⁹ je stanovena na základě statistického vyhodnocení skutečně realizovaných prodejů stejných, popřípadě obdobných nemovitých věcí.

Při stanovení obvyklé ceny znalec obvykle vychází především z vlastní databáze, která by měla být utříděným a statisticky zpracovaným souborem dat nemovitých věcí. Cenu konkrétní prodané nemovité věci přitom získává od realitního makléře nebo z katastru nemovitostí. V některých případech k dovození obvyklé ceny použije i dalších metod, založených na principu výnosového či nákladového ocenění. Pro stanovení obvyklé ceny v ČR je tedy důležité, aby znalci měli k dispozici aktuální a dostatečně rozsáhlou databázi a s dostupnými daty byli schopni odpovídajícím způsobem nakládat.

V SRN je definována tržní hodnota (*Verkehrswert, Markwert*) v BauGB § 194 takto:

⁸ *Úřední oceňování majetku 2018*: zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku: vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška) : související předpisy: tabelární přehled postupů ocenění věcí nemovitých: oceňování věcí movitých: Účinnost od 1. ledna 2018. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2017. ISBN 978-80-7204-971-4.

⁹ Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ocenovani-majetku/komentare/komentar-k-urcovani-obvykle-ceny-oceneni-19349>

“Tržní hodnota je určena cenou, které by bylo dosaženo v čase, ke kterému se určení ceny vztahuje, v obvyklém obchodním styku podle právních předpisů a na základě skutečných vlastností, které odpovídají povaze a poloze pozemku nebo ostatních předmětů, jejichž cena se určuje, bez ohledu na neobvyklé nebo osobní vztahy.”

Ve znalecké praxi v SRN je obvyklé, že znalec zjišťuje ve většině případů hodnotu půdy ze směrných hodnot půdy, ke zjištění tržní hodnoty staveb aplikuje výnosovou metodu a metodu stanovení věcné hodnoty. Stanovení tržní hodnoty staveb srovnávací metodou potom volí pouze v případech, kdy je k dispozici dostatečný počet srovnatelných staveb a údajů. Použití této metody je ideální pro byty v osobním vlastnictví ve městech a v městských regionech, ale i v těchto případech pro kontrolu aplikují i výnosovou metodu, tak jak je doporučeno Nejvyšším výborem znalců.

Výhodou pro znaleckou činnost znalců v SRN je nejenom existence výborů znalců, které zpracovávají a publikují statistické údaje o pozemcích, ale i dostupnost širokého spektra relevantních aktuálních údajů potřebných pro správné stanovení tržní hodnoty.

3 NÁVRH ZMĚN

Podle názoru autorky je v ČR nestandardní situace především v oblasti názvosloví. Zde by bylo vhodné provést úpravy, které by odpovídaly mezinárodním zvyklostem. Bylo by vhodné rozlišovat pojmy *cena* jako projev trhu a *hodnota*, která je výsledkem oceňování. Dále by bylo možné uvažovat o redukci množství pojmů v oblasti oceňování, neboť ve své podstatě je význam některých užívaných pojmů totožný. Jedná se především o pojmy jako *tržní hodnota* určená porovnáním a *obvyklá cena*. Podle Komentáře k určování obvyklé ceny, které vydalo Ministerstvo financí ČR lze tržní hodnotu spočítat na rozdíl od obvyklé ceny vyhodnocením věcné hodnoty, výnosové hodnoty a ceny určené porovnáním s cenami obdobných věcí, přičemž cena obvyklá je statistické vyhodnocení již realizovaných prodejů. Ve své podstatě tržní hodnota určená na základě porovnání s cenami obdobných věcí je cena obvyklá. V obou dvou případech je hodnota či cena stanovena na základě vyhodnocení cen zjištěných na trhu. Jedná se tedy o předpokládanou peněžitou částku (hodnotu) stanovenou pro určitou konkrétní nemovitou věc, kterou by bylo v danou dobu možné docílit prodejem na trhu s nemovitostmi. Vzhledem ke skutečnosti, že tato částka je odvozena od reálného trhu, je na místě použít termín tržní hodnota.

Výsledkem ocenění by mělo být stanovení co nejpřesnější tržní hodnoty. Použití pouze srovnávací metody pro stanovení relevantního výsledků ocenění je možné pouze v případech, kdy je k dispozici dostatečná aktuální databáze srovnatelných nemovitých věcí. Jeví se proto jako vhodnější, aby se při oceňování vycházelo ze všech tří oceňovacích metod a aby byla zvolena taková metoda či metody, jejichž výsledek ocenění by co nejvíce odrážel aktuální cenovou úroveň na trhu s nemovitostmi.

4 ZÁVĚR

Na základě porovnání metod a postupů oceňování nemovitostí v SRN a v ČR se autorce jeví možnost předložit podněty vedoucí ke zlepšení systému oceňování v ČR, a to především v oblasti názvosloví i metodologie. V oblasti názvosloví by bylo vhodné provést úpravy užívaných pojmů tak, aby odpovídaly ustáleným mezinárodním zvyklostem. V oblasti metodologie pak při stanovení tržní hodnoty doporučuje nevycházet pouze z jedné oceňovací metody, ale využívat všechny tři. Dále navrhuje případnou novelizaci oceňovací vyhlášky tak, aby cena zjištěná co nejvěrněji odpovídala realizovaným cenám na trhu s nemovitostmi a mohla tak sloužit ke kontrole správnosti závěrů znalců při stanovení tržní hodnoty. Jako velmi důležité se autorce jeví vytvoření pravidelně aktualizované centrální databáze zrealizovaných prodejů nemovitých věcí, která by výraznou měrou přispěla k usnadnění a zkvalitnění práce znalců v ČR.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BRADÁČ, Albert. *Teorie a praxe oceňování nemovitých věcí*. I. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o. Brno, 2016. ISBN 978-80-7204-930-1.
- [2] KLEDUS, Robert. *Pojmy cena a hodnota v právních předpisech a při oceňování majetku*. ACTA STING. 2016, **2016**(4), 103-116. ISSN 1805-6873.
- [3] METZGER, Bernhard. *Wertermittlung von Immobilien und Grundstücken: Mit den geplanten Änderungen der Wertermittlungsreform*. 4. Auflage 2009. Freiburg im Breisgau: Haufe, Rudolf, 2009. ISBN 978-3-448-10055-6.

- [4] ROSS, Franz Wilhelm a Rolf BRACHMANN. *Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken*. 23. Aufl., bearb. u. erg., 121.-128. Tsd. Hannover-Kirchrode: Oppermann, 1979. ISBN 3-87604-000-0.
- [5] ROSS, Franz Wilhelm, Rolf BRACHMANN a Peter HOLZNER. *Zjišťování stavební hodnoty budov a obchodní hodnoty nemovitostí*. Praha: Consultinvest, 1993. ISBN 80-901486-0-3.
- [6] *Úřední oceňování majetku 2018: zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku: vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška): související předpisy: tabelární přehled postupů ocenění věcí nemovitých: oceňování věcí movitých: Účinnost od 1. ledna 2018*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2017. ISBN 978-80-7204-971-4.
- [7] SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. *Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken: (Immobilienwertermittlungsverordnung - ImmoWertV)*. In: *BGBl I S. 639*. Berlin, 2010, ročník 2010. Dostupné také z: <https://www.gesetze-im-internet.de/immowertv/ImmoWertV.pdf>
- [8] SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. *Richtlinie zur Ermittlung des Sachwerts: (Sachwertrichtlinie - SW-RL)*. In: *BAnz. AT 18.10.2012 B1*. Berlin: Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung, 2012. Dostupné také z: <https://www.bundesanzeiger-verlag.de/fileadmin/BIV-Portal/Dokumente/PDF/Sachwertrichtlinie.pdf>
- [9] SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. *Richtlinie zur Ermittlung des Ertragswerts: (Ertragswertrichtlinie - EW-RL)*. In: *BAnz. AT 04.12.2015 B4*. Berlin: Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit, 2015. Dostupné také z: <https://www.bundesanzeiger-verlag.de/fileadmin/BIV-Portal/Dokumente/PDF/Ertragswertrichtlinie.pdf>
- [10] SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. *Richtlinie zur Ermittlung des Vergleichswerts und des Bodenwerts: (Vergleichswertrichtlinie - VW-RL)*. In: *BAnz. AT 11.04.2014 B3*. Berlin, 2014. Dostupné také z: https://www.bundesanzeiger-verlag.de/fileadmin/BIV-Portal/Dokumente/PDF/BAnz_AT_11.04.2014_B3.pdf

- [11] SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. *Richtlinien für die Ermittlung der Verkehrswerte (Marktwerte) von Grundstücken: (Wertermittlungsrichtlinien 2006 - WertR 2006)*. In: *BAnz. 108a 10.06.2006*. Berlin: Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung, 2006. Dostupné také z: http://www.bmu.de/fileadmin/Daten_BMU/Download_PDF/Staedtebaurecht/wertermittlungsrichtlinien_2006_bf.pdf
- [12] SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. *Richtlinie zur Ermittlung von Bodenrichtwerten: (Bodenrichtwertrichtlinie - BRW-RL)*. In: *BAnz AT 11.04.2014 B3*. Berlin, 2014. Dostupné také z: <https://bundesanzeiger-verlag.de/fileadmin/BIV-Portal/Bildervorschlaege/PDF/Bodenrichtwertrichtlinie.pdf>

AUTOR

Ing. Ivana Imrišová, doktorand, Vysoké učení technické v Brně, Ústav soudního inženýrství, Purkyňova 464/118, 612 00 Brno, e-mail: Ivana.Imrisova@email.cz.

AUTHOR

Ing. Ivana Imrišová, doctorand, Brno University of Technology, Institute of Forensic Engineering, Purkyňova 464/118, 612 00 Brno, Czech Republic, e-mail: Ivana.Imrisova@email.cz.

ZDANĚNÍ POZEMKŮ V ČR

LAND TAXATION IN THE CZECH REPUBLIC

Jana Janoušková, Šárka Sobotovičová

Abstrakt: Zdanění pozemků je složitý a mnohotvárný proces, ve kterém se tříbí společenské priority a strategie. Cílem příspěvku je zhodnotit vliv stanovení základu daně na výnosy daně z pozemků. Výzkum se opírá o vyhodnocení sekundárních statistických dat Českého statistického úřadu a Finanční správy ČR a využity jsou také informace zjištěné na základě primárního výzkumu. Na základě provedených analýz bylo ověřováno, zda ve vývoji předpisů daně je rozdíl mezi druhy pozemků se základem daně hodnotovým a jednotkovým. Ačkoliv pro některé druhy pozemků je v České republice pro stanovení základu daně využíván hodnotový způsob, cena stanovená podle bonitačního mapování zemědělských pozemků neodráží skutečnou tržní hodnotu.

Klíčová slova: daň z pozemků, daňový základ, předpisy daně z pozemků, vývoj daně z pozemků.

Abstract: Land taxation is a complex and multiform process in which social priorities and strategies are refined. This paper aims to assess the impact of the method of determining the tax base on land tax imposed. The research is based on the evaluation of the secondary statistical data of the Czech Statistical Office and the Financial Administration of the Czech Republic as well as the information obtained during the primary research. As concluded from the analyses it was verified that there is no difference in the development of the tax imposed between the types of land with value and unit tax base. Although the value method is used for determining the tax base for some types of land in the Czech Republic, the price determined according to the valuation mapping of agricultural land does not reflect the real market value.

Keywords: land tax, tax base, land tax imposed, land tax development.

JEL: H70, H71.

1 ÚVOD

Využívání půdy má významné důsledky pro životní prostředí, veřejné zdraví, hospodářskou produktivitu. Půda je nenahraditelným výrobním prostředkem, umožňujícím zemědělskou výrobu. Politiky využívání půdy jsou často složité a vyžadují koordinaci na všech úrovních vlád. Názory a rozhodnutí o využívání půdy mohou být sporná a konflikty týkající se využívání půdy jsou v rámci OECD běžné. Dle zprávy OECD (2017) lepší správa půdy vyžaduje použití širšího souboru veřejných politik, které ovlivňují využívání půdy. Zejména je třeba lépe sladit pobídky k určitému využívání půdy poskytované daňovými nástroji a daňovými politikami s cíli efektivního využívání půdy.

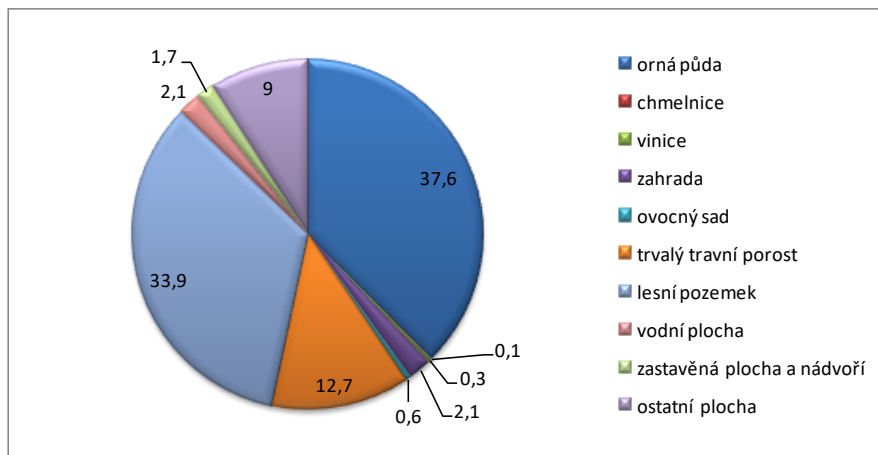
Kalkuhl a Edenhofer (2017) vyzdvihují ve svém výzkumu význam zdanění pozemků a Blöchliger a Nettley (2015) doporučují využít tuto daň jako účinný nástroj efektivního hospodaření s půdou v kontextu s dopravní politikou a územním plánováním a diskutují daň z užívání či hodnoty půdy. Doporučují, aby základem pro výpočet daně namísto velikosti nemovitosti byla její pravidelně aktualizovaná hodnota. Tento systém by mohl být doplněn o nástroje územního plánování na obecní a krajské úrovni, které by zamezily nežádoucím důsledkům jako rozrůstání měst, špatné hospodaření se zemědělskou půdou, apod. (Blöchliger, 2015). Je tak možno sledovat časté diskuze v kontextu oceňování nemovitostí pro účely stanovení základu daně z nemovitých věcí (Horne a Felsenstein, 2010; Presbitero a kol., 2014). V západních zemích EU je základ daně zpravidla stanoven na základě odhadní ceny, kde hraje velkou roli lokalita. Další možností je stanovení základu daně podle výnosu z pronájmu či na základě katastrální nebo účetní hodnoty. Celosvětově rozšířenější a modernější je tedy způsob zdanění nemovitostí na základě jejich hodnoty – tzv. ad valorem systém. Metoda ad valorem je administrativně mnohem náročnější a tím i dražší, ale více reflektuje princip daňové spravedlnosti, za předpokladu, že je základ daně z nemovitých věcí stanoven co možná nejpřesněji, tj. blíží se k tržní ceně (Radvan, 2011).

V kontextu zvýšení fiskální autonomie obcí řada autorů upozorňuje na možnosti využití zdanění nemovitostí také v souvislosti s potenciálním zvýšením příjmů pro obecní rozpočty (Coombs a kol., 2012; McCluskey a kol., 2011). V ČR je fiskální autonomie obcí nízká, obce jsou financovány zejména ze sdílených daní (daň z příjmů fyzických a právnických osob a DPH) a dotací a transferů od ústřední vlády. Ve srovnání s jinými zeměmi je nezávislost municipalit v příjmové oblasti poměrně omezená; mají kontrolu pouze nad 1,2 % celkových daňových příjmů. Obcím náleží vlastní výnos

pouze z daně z nemovitých věcí (dále jen DzNV). Příjmy obcí ze sdílených daní mají silnou vazbu na počet obyvatel a jen slabou na nákladové faktory a místní ekonomiku (OECD 2016).

V ČR celkově půdní fond tvoří 7,9 milionu hektarů. Se stoupající nadmořskou výškou se poměr zemědělského půdního fondu snižuje, ale je možno nalézt zemědělskou tradici i v nadmořských výškách okolo 1 200 m n. m. Třetinu půdního fondu tvoří lesní pozemky, jejichž výměra pozvolna roste. Na rozdíl od lesní půdy v posledních letech dochází k velkému úbytku zemědělské půdy. Snižuje se především množství orné půdy ve prospěch pastvin a luk v oblastech, které jsou méně vhodné pro pěstování. Během posledních 15 let došlo na území ČR k razantnímu zrychlení záboru zemědělského půdního fondu, a to zejména u orné půdy, kde došlo v r. 2017 k poklesu o 3 % ve srovnání s r. 2005 a u chmelnic je snížení ještě výraznější, a to o 8 %. I proto Ministerstvo zemědělství hledá účinné nástroje k řešení tohoto problému (MZČR, 2017). Největší část půdy (cca 53,4 %) je využívána k zemědělské činnosti, tedy k produkci potravin a krmiv. Jedná se o činnost provozovanou na orné půdě, v sadech, vinicích a chmelnicích a na trvalých travních porostech, jako jsou louky a pastviny. Tyto plochy tvoří tzv. zemědělský půdní fond (cca 4,3 mil. ha). Procentuální rozdělení celého půdního fondu v roce 2017 je zobrazeno v následujícím obrázku.

Obrázek 1: Rozdělení zemědělského půdního fondu v roce 2017 (v %)



Zdroj: MZČR, 2017, vlastní zpracování

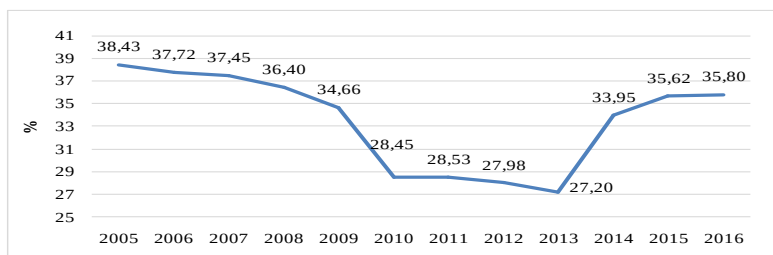
ČR využívá převážně způsob stanovení základu daně na základě výměry půdy, tzv. jednotkový systém. Pouze u některých druhů pozemků lze spatřovat určitý hodnotový systém zdanění. Tento způsob se vyznačuje primárně administrativní jednoduchostí a finanční nenáročností. ČR je kritizována

za svůj jednotkový přístup ve stanovení základu daně a nedostatečnou provázanost na reálnou hodnotu nemovitostí (OECD 2010, 2016; EK, 2015). Rovněž je České republice doporučováno zvýšení výnosů z DzNV, protože tvoří pouze malý podíl na celkových daňových výnosech ve srovnání se zeměmi EU.

2 ZDANĚNÍ POZEMKŮ V ČESKÉ REPUBLICE

V České republice je výnos DzNV převáděn do rozpočtu té obce, na jejímž území se nemovitě věci nacházejí. Sazby daně jsou stanoveny zákonem a jejich výše je pro všechny obce stejná. Obec může ovlivňovat výši výnosu zejména prostřednictvím koeficientů, které stanoví obecně závaznou vyhláškou. U pozemků se jedná o korekční koeficient podle počtu obyvatel a místní koeficient. Obec má možnost výši korekčního koeficientu ovlivnit tím, že jej pro jednotlivé části obce může snížit o jednu až tři kategorie či zvýšit o jednu kategorii. Koeficient se uplatňuje pouze na stavební pozemky. V souvislosti s posílením fiskální decentralizace získaly obce od roku 2009 rozsáhlejší nástroj k ovlivnění výše výnosů DzNV, a to prostřednictvím místního koeficientu ve výši dvě, tři, čtyři či pět. Tímto koeficientem se násobí celá vypočtená daňová povinnost, s výjimkou některých zemědělských pozemků. Koeficient se však vztahuje na území celé obce a není možno jej stanovit pouze pro určitou část obce. Místní koeficient lze považovat za zatím nejučinnější nástroj, jímž obec jako příjemce daně může významně zvýšit její výnos na svém území (Janoušková a Sobotovičová, 2016a).

Z hlediska struktury DzNV je podíl daně z pozemků ve srovnání s daní ze staveb nižší, pohybuje se v rozmezí od 27,2 % do 38,4 %. Podíl daně z pozemků poklesl v roce 2010 v souvislosti se zvýšením sazeb daně a se zavedením místního koeficientu, který se nepoužívá na pozemky zemědělské (viz obrázek 2). Podíl daně z pozemků se zvýšil od roku 2014 v důsledku zavedení kategorie zpevněných ploch pozemků a také v souvislosti se zvýšením průměrných cen u zemědělské půdy.

Obrázek 2: Podíl daně z pozemků na celkové výši přiznané daně z nemovitých věcí

Zdroj: FSČR, 2018a, vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno, pro zdanění pozemků je v ČR využíván systém jednotkový a pouze pro některé druhy pozemků jsou využity prvky hodnotového zdanění. Hodnotové vyjádření se používá u zemědělské půdy (tj. orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů). Základem daně u těchto pozemků je výměra pozemku vynásobená průměrnou cenou zemědělských pozemků, která je stanovena vyhláškou Ministerstva zemědělství pro každé katastrální území v ČR. Tato průměrná cena zemědělských pozemků je pro každé katastrální území stanovena individuálně, na základě ceny stanovené oceňovací vyhláškou. Oceňování zemědělské půdy je určeno podle specifických vlastností půdy (zejména úrodnosti), které jsou zjišťovány v rámci bonitace půdního fondu. Bonitace respektuje základní, v podstatě neovlivnitelné faktory, jakými jsou klima, půdní typy, svažitost a hloubka ornice konkrétního pozemku. Takto stanovená cena půdy se může lišit i v rámci jednotlivých katastrálních území a především neodpovídá skutečné tržní ceně. Hodnotově vyjádřený je také základ daně u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb. Základem daně je výměra pozemku vynásobená cenou těchto pozemků zjištěnou podle oceňovacích předpisů nebo částkou 3,80 Kč. Ve všech ostatních případech je u pozemků používán výhradně jednotkový systém, který za základ daně bere v úvahu pouze výměru pozemku.

Od roku 2008 se postupně zavádí a rozšiřuje autonomie obcí v oblasti výnosů daně z nemovitých věcí. U daně z pozemků mají obce možnost využít:

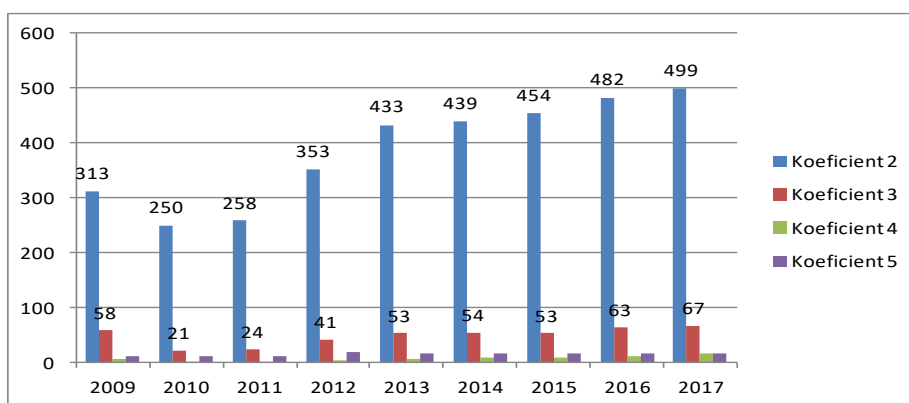
- osvobození zemědělských pozemků,
- zavedení místního koeficientu,
- úpravu koeficientu korekčního.

Osvobození zemědělské půdy se uplatní na všechny pozemky daného druhu nacházející se v územním obvodu obce. Jedinou výjimku z tohoto plošného osvobození mohou tvořit pozemky v zastavěném území obce, pokud tak obec stanoví v rámci obecně závazné vyhlášky. Osvobození od daně z pozemků se nevztahuje na zahrady, které převážně postrádají ekonomickou funkci jako ostatní zemědělské pozemky. Jejich rozloha je ale podstatně menší než rozloha ostatních zemědělských pozemků, podle předběžných odhadů zahrady zabírají plochu přibližně cca 161 000 ha (což představuje asi 2 % z celkové výměry ČR – viz obrázek 1).

V České republice je celkem 6 258 obcí. Dle údajů územních finančních orgánů, k 1. lednu roku 2017 osvobodilo zemědělskou půdu pouze 9 obcí (FSČR, 2018b). Počet obcí, které tuto možnost využívají, je po celou dobu velmi nízký, a nevykazuje ve sledovaném období velké rozdíly. Zavedení osvobození od daně má negativní vliv na výnosy daně z pozemků.

Obec má možnost také zvýšit výnosy daně z pozemků zavedením místního koeficientu. Jak je patrné z následujícího obrázku, místní koeficient není obcemi ve větší míře využíván. V roce 2010 byl počet obcí, které uplatňovaly místní koeficient nejnižší, a činil pouze 283 obcí. Příčinou bylo především zákonné dvojnásobné zvýšení daňových sazeb (Janoušková a Sobotovičová, 2017).

Obrázek 3: Využití místního koeficientu obcemi v letech 2009 až 2017



Zdroj: FSČR, 2018b, vlastní zpracování

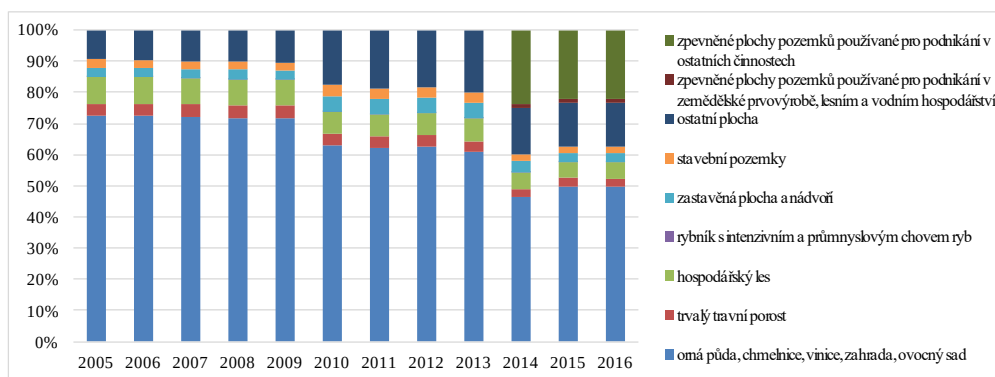
Třetí možnost úpravy výnosů je pomocí korekčních koeficientů. Tyto koeficienty mohou být zvýšeny nebo sníženy a proto jejich vliv na daňové výnosy může být jak pozitivní, tak i negativní. Vzhledem k omezenému využití korekčních koeficientů pouze na jeden druh pozemku, a to na stavební

pozemky, v celorepublikovém srovnání není dopad úprav tohoto koeficientu na výši daně výrazný (Janoušková a Sobotovičová, 2016b).

Při úpravách korekčních koeficientů pro pozemky je zpravidla sledován jiný cíl než zvýšení příjmů obce. Nejčastěji se tento koeficient použije pro diferenciaci různých částí obce podle infrastruktury a atraktivity dané lokality, jelikož nemusí být stanoven pro celé území obce ve stejné výši.

V obrázku č. 4 je zachycen vývoj podílu jednotlivých pozemků na celkové dani z pozemků. Nejvyšší výnosy jsou ze zemědělských pozemků (orná půda, chmelnice, vinice, zahrada a ovocný sad).

Obrázek 4: Vývoj podílu jednotlivých pozemků na celkové dani z pozemků



Zdroj: FSČR, 2018a, vlastní zpracování

Od r. 2012 jsou předmětem daně z pozemků také zpevněné plochy pozemků, které jsou používány pro podnikatelskou činnost. Výnosy ze zpevněných ploch jsou druhým nejvýznamnějším zdrojem příjmů a ovlivnily také podíl daně z pozemků na celkových výnosech daně z nemovitých věcí, který se meziročně zvýšil o 6,75 % (viz obr. 2).

Hodnotové vyjádření základu daně je u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů a také u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb. Podíl půdy s hodnotově vyjádřeným základem daně na daňových výnosech se postupně snižuje, a to z 85 % v roce 2005 až na 72 % v roce 2013 a vlivem zavedení zdanění zpevněné plochy používané pro podnikání až na 57 % v letech 2015 a 2016 (obrázek 4).

3 CÍL VÝZKUMU A POUŽITÉ METODY

Cílem výzkumu je zhodnotit vliv stanovení základu daně na výnosy daně z pozemků. Vliv stanovení základu daně pro jednotlivé druhy pozemků byl zkoumán na základě koeficientů růstu. Pro hodnocení byla využita sekundární statistická data Finanční správy ČR a využity jsou také informace zjištěné na základě primárního výzkumu.

Koeficient růstu v roce t byl vypočten podle vzorce (1):

$$k_t = \frac{y_t}{y_{t-1}}, t = 2, 3, \dots, n \quad (1)$$

kde y_t je výše předpisů daně v roce t , y_{t-1} výše předpisů daně v roce $t-1$.

Hypotézy byly ověřovány na základě neparametrického testu Mann-Whitney pro nezávislé výběry ze spojitých rozdělení se stejným rozptylem a tvarem. Statistiky byly dopočteny na základě vzorce (2):

$$U_1 = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - T_1, \quad (2)$$

kde T_1 je součet pořadí hodnot $X_1, X_2, \dots, X_n$.

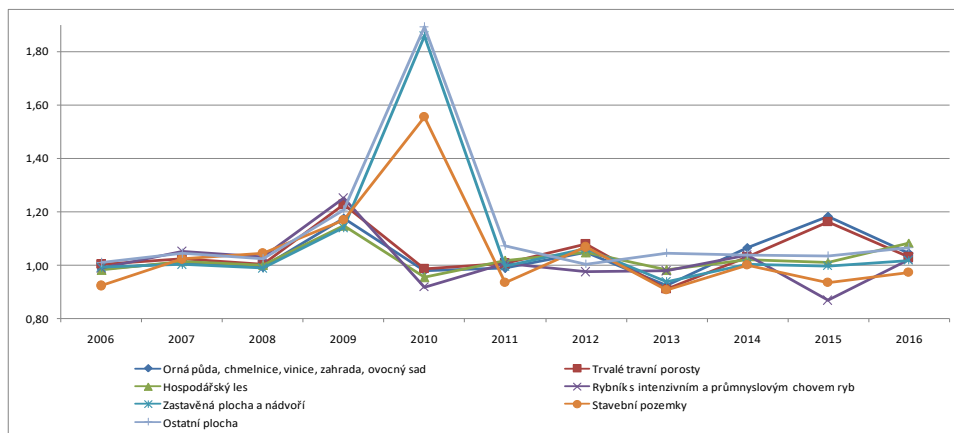
Testové kritérium bylo určeno podle vzorce (3):

$$T(X, Y) = \min(U_1, U_2) \quad (3)$$

Vypočtené testové kritérium bylo porovnáno s kritickou hodnotou, pokud je hodnota testového kritéria menší nebo rovna kritické hodnotě, pak se nulová hypotéza zamítá.

4 VÝSLEDKY A DISKUZE

Vývoj koeficientů růstu předpisů daně pro jednotlivé druhy pozemků v letech 2006 až 2016 je uveden v obrázku 5. Na základě údajů je možno konstatovat, že u všech druhů pozemků dochází k růstu daňových výnosů. Postupné zkvalitňování evidence katastru nemovitostí umožňuje efektivnější kontrolní a vyhledávací činnost správců daně (FSČR, 2015). Nejvyšší koeficienty růstu jsou u druhu pozemků zastavěná plocha a nádvoří, stavební pozemky a ostatní plocha v roce 2010. Je to způsobeno zvýšením sazeb daně, ke kterému v tomto roce došlo. Koeficienty růstu u zemědělské půdy jsou ovlivněny také pokračujícím snižováním zemědělských ploch. U rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je možno sledovat v jednotlivých letech kolísavé koeficienty růstu v důsledku trendu rušení a vysoušení rybníků.

Obrázek 5: Vývoj koeficientů růstu přiznané daně podle druhů pozemků

Zdroj: FSČR, 2018a, vlastní zpracování

Jak je vidět z obrázku 6 průměrné koeficienty růstu u jednotlivých druhů pozemků se pohybují od 1,01 do 1,13. Nejvyšší průměrný koeficient růstu je u ostatní plochy a potom u zastavěné plochy a nádvoří. Naopak u pozemků, u kterých je základ daně stanoven v hodnotové bázi, jsou nižší průměrné koeficienty růstu.

Obrázek 6: Průměrné koeficienty růstu u jednotlivých druhů pozemků

Zdroj: FSČR, 2018a, vlastní zpracování

Odlišnosti ve vývoji výnosů u daně z pozemků podle způsobu stanovení základu daně byly následně zkoumány neparametrickým testem. Pro účely porovnání vývoje byly jednotlivé kategorie pozemků sloučeny do dvou časových řad podle způsobu stanovení základu daně. Hodnotový způsob je používán u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů, trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s průmyslovým a intenzivním chovem ryb. U ostatních druhů pozemků, kterými jsou zastavěná plocha a nádvoří, ostatní plocha, stavební pozemky a zpevněné plochy pozemků

používané k podnikání je základ daně jednotkový. Ze zkoumání byly vyloučeny pozemky zpevněných ploch, jelikož jsou takto zdaňovány až od roku 2014. Na základě Mann-Whitney testu bylo ověřováno, zda má způsob stanovení základu daně vliv na daňové výnosy. Byla stanovena nulová hypotéza **H₀: Výnosy daně z nemovitých věcí nezávisí na způsobu stanovení základu daně.**

Tabulka1: Mann-Whitney Test

Pořadí		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Koeficient růstu	Základ daně			
	Hodnotový	11	10.36	114.00
	Jednotkový	11	12.64	139.00
	Celkem	22		

Test Statistics^a

	Koeficient růstu
Mann-Whitney U	48.000
Wilcoxon W	114.000
Z	-.821
Asymp. Sig. (2-tailed)	.412
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	.438 ^b

Notes: a. Grouping Variable: Základ daně

b. Not corrected for ties.

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výsledků v tabulce 1 lze říci, že nulovou hypotézu přijímáme na hladině významnosti 0,05. Rozdělení koeficientů růstu je stejné pro obě kategorie stanovení daňového základu. Bylo ověřeno, že výnosy DzNV pro jednotlivé druhy pozemků nezávisí na způsobu stanovení základu daně. Tento závěr je v souladu s tím, že hodnotový způsob stanovení daně v České republice je stanovován podle bonitace půdního fondu. Jak uvádí například Radvan (2011), takto stanovený základ neodráží reálné tržní ceny pozemků a proto také výnosy u pozemků s hodnotovým základem daně nerostou úměrně se zvyšováním cen pozemků.

5 ZÁVĚR

Daň z pozemků se jeví jako vhodná municipální daň, i když se s touto daní pojí řada diskutabilních otázek v kontextu oceňování, stanovení daňové sazby či polemiky, který druh pozemku a v jaké výši zdaňovat. Příjmy ze zdanění pozemků naplňují obecní rozpočty více či méně ve všech zemích Evropské unie. Zdanění pozemků lze spojovat i s fiskální autonomií obcí v kontextu přerozdělování veřejných zdrojů. Jedná se ovšem o složitý a mnohotvárný proces, ve kterém se tříbí společenské priority a strategie. V České republice patří zdanění pozemků mezi daně obligatorní (na rozdíl od místních poplatků, či slovenského přístupu k dani z nemovitostí). Obec má možnost v případě zdanění půdy rozhodovat o výši místního koeficientu či úpravě korekčního koeficientu (někdy nazýván jako polohová renta) popř. zvážit osvobození vybraných pozemků.

Ačkoliv pro některé druhy pozemků je v České republice pro stanovení základu daně využíván hodnotový způsob, cena stanovená podle bonitačního mapování zemědělských pozemků neodráží skutečnou tržní hodnotu. Na základě provedených analýz bylo ověřeno, že ve vývoji předpisů daně není rozdíl mezi druhy pozemků se základem daně hodnotovým a jednotkovým.

I když mají výnosy DzNV rostoucí tendenci, ČR stále patří mezi země s nejnižším podílem této daně na celkových daňových výnosech v rámci zemí EU. Je to dáno zejména konstrukcí daňového základu, který nevychází z hodnoty nemovitostí, která reflektuje inflaci. Již několik let jsou patrné snahy o zavedení map daňových základů pro účely stanovení hodnoty nemovitostí, avšak legislativní změna dosud přijata nebyla. Ani přes opakovaná doporučení ze strany OECD dosud nedošlo ke změně ve stanovení základu daně ani u staveb ani u pozemků. Ačkoli je vyhláška o cenách zemědělské půdy každoročně novelizována, mění se ceny půdy pouze v určitých lokalitách a takto stanovené ceny nejsou v souladu s tržní cenou půdy.

AFILACE

Tento článek vznikl za podpory Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR v rámci Institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumné organizace v roce 2018.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BLÖCHLIGER, H. M. a NETTLEY, M. (2015). Sub-central Tax Autonomy: 2011 Update, *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 20, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5js4t79sbshd-en>
- [2] BLÖCHLIGER, H. (2015). Reforming the Tax on Immovable Property: Taking Care of the Unloved, *OECD. Economics Department Working Papers*, No. 1205. OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5js30tw0n7kg-en>
- [3] COOMBS, CH. K., SARAFOGLOU, N. a CROSBY, W. (2012). Property taxation, capitalization, and the economic implications of raising property taxes. *International advances in economic research*, 18(2), pp. 151-161. ISSN 1083-0898.
- [4] EVROPSKÁ KOMISE (EK). (2015). Commission staff working document country report Czech Republic 2015. [Online]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/cr2015_czech_cs.pdf. [přístup: 14. května 2015]
- [5] FINANČNÍ SPRÁVA ČR (FSČR). (2015). Informace o činnosti daňové správy ČR. [Online]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>. [přístup: 11. října 2017]
- [6] FINANČNÍ SPRÁVA ČR (FSČR). (2018a). Daňová statistika. [Online]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/danova-statistika> [přístup: 10. ledna 2018]
- [7] FINANČNÍ SPRÁVA ČR (FSČR). (2018b). Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb. [Online]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb>. [přístup: 10. února 2018]
- [8] HORNE, R. a FELSENSTEIN, D. (2010). Is property assessment really essential for taxation? Evaluating the performance of an ‘Alternative Assessment’ method. *Land use policy*, 27(4), pp. 1181-1189. ISSN 0264-8377.

- [9] JANOUŠKOVÁ, J. a SOBOTOVIČOVÁ, Š. (2016a). Immovable property tax in the Czech Republic as an instrument of fiscal decentralization. *Technological and Economic Development of Economy*, 22(6), pp. 767–782. ISSN 2029-4913.
- [10] JANOUŠKOVÁ, J. a SOBOTOVIČOVÁ, Š. (2016b). Korekční koeficienty v kontextu výnosů daně z nemovitých věcí v regionech ČR. *In Sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference Region v rozvoji společnosti 2016*. Brno: Mendelova Univerzita, s. 867-875. ISBN 978-80-7509-459-9.
- [11] JANOUŠKOVÁ, J. a SOBOTOVIČOVÁ, Š. (2017). Property tax in the regions of the Czech Republic. *Economics and Management*. 20 (4), pp. 120 – 134. ISSN 1212-3609.
- [12] KALKUHL, M. a EDENHOFER, O. (2017). Ramsey meets Thünen: the impact of land taxes on economic development and land conservation. *International Tax and Public Finance*, 24, pp. 350–380. ISSN 0927-5940.
- [13] McCLUSKEY, W.J a PLIMMER, F. (2011). The creation of Fiscal space for the property tax: the case of Central and Eastern Europe. In: *International Journal of Strategic Property Management*, 15 (2011), pp. 123-138. ISSN 1648-9179
- [14] MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY (MZČR). (2017). *Limity využití půdy. Chraňme kvalitní půdu před zástavbou*. [Online]. Dostupné z: http://eagri.cz/public/web/file/552127/Limity_vyuziti_pudy_publikace.pdf. [přístup: 11. května 2018]
- [15] OECD. (2010). *Economic Surveys Czech Republic*. [Online]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CZE_2010_PB_ENG.pdf. [přístup: 11. května 2018]
- [16] OECD. (2016). *Economic Surveys Czech Republic*. [Online], [cited 11 October 2017]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-czech-republic.htm>. [přístup: 11. května 2018]
- [17] OECD. (2017). *The Governance of Land Use in OECD Countries: Policy Analysis and Recommendations*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268609-en>. ISBN 978-92-64-26860-9.

- [18] PRESBITERO, A. F. a SACCHI, A., ZAZZARO, A. (2014). Property tax and fiscal discipline in OECD countries. *Economics Letters*, 124(3), pp. 428-433. ISSN 0165-1765.
- [19] RADVAN, M. (2011). Negativa zdanění nemovitostí ad valorem. In David Sehnálek. *Dny práva 2011. Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)*. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 319-327. ISBN 978-80-210-5914-6.

AUTOŘI

doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D., Katedra Financí a účetnictví, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Slezská Univerzita v Opavě, Univerzitní nám. 1934, 733 40 Karviná, e-mail: janouskova@opf.slu.cz

Ing. Šárka Sobotovičová, Ph.D., Katedra Financí a účetnictví, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Slezská Univerzita v Opavě, Univerzitní nám. 1934, 733 40 Karviná, e-mail: sobotovicova@opf.slu.cz

AUTHORS

doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D., Department of Finance and Accounting, Silesian University in Opava, School of Business Administration in Karvina, Univerzitni namesti 1934/3, 733 40 Karvina, janouskova@opf.slu.cz

Ing. Šárka Sobotovičová, Ph.D., Department of Finance and Accounting, Silesian University in Opava, School of Business Administration in Karvina, Univerzitni namesti 1934/3, 733 40 Karvina, e-mail: sobotovicova@opf.slu.cz

MANAGEMENT RIZIK MSP VE SHODĚ S GDPR

RISK MANAGEMENT IN SME UNDER GDPR

David Král

Abstrakt: Příspěvek se zabývá problematikou managementu rizik, konkrétně shodou nastavení procesů s Nařízením Evropského parlamentu a Rady 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), známém jako GDPR. Ke zmíněné oblasti je možné využít doporučených postupů, článek analyzuje přístupy nabízené v českém i zahraničním prostředí. Jsou zde prezentovány výsledky průzkumu v segmentu malých a středních podniků, ve kterých byla zkoumána kritéria související s uvedenou oblastí managementu a shody s GDPR. Cílem článku je popsat stav shody s GDPR ve zkoumané oblasti mezi dotazovanými malými a středními podniky a prezentovat doporučení týkající se přístupu k managementu rizik pro tento segment organizací.

Klíčová slova: GDPR, management rizik, malé a střední podniky.

Abstract: The paper discusses the issue of risk management, specifically the area of compliance with Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation). Several recommended practices and standards can be used for the area. The article analyses approaches given in Czech and foreign environment. The results of the survey in the segment of small and medium sized enterprises are presented, which examined the criteria related to the mentioned area of risk management to GDPR compliance. The aim of the article is to describe the state of compliance to GDPR in the area investigated among the interviewed SMEs and to present recommended practices to the risk management approach for this segment of organizations.

Keywords: GDPR, risk management, small and medium sized enterprises.

JEL klasifikace: G32, K24.

1 ÚVOD

Malé a střední podniky (dále jen „MSP“) představují v současné době velmi důležitý segment v českém i mezinárodním obchodním prostředí, jsou silnými hráči při podpoře konkurenceschopnosti a investic. K tomu, aby plnily své cíle, jsou MSP stále více závislé na informačních technologiích a především prostřednictvím těchto nástrojů zpracovávají osobní údaje svých zaměstnanců, klientů a partnerů.

Vzhledem k tomu, že malých a středních podniků je v České republice více než 1,1 milionu¹⁰, toto obrovské množství se následně odráží ve vysokém objemu dat, které MSP zpracovávají. V tomto objemu jsou osobní údaje nejčastěji zastoupenou kategorií dat. Definice osobních údajů obsažená v čl. 2 písm. a) směrnice 95/46/ES zní takto: „*veškeré informace o identifikované nebo identifikovatelné osobě („subjekt údajů“); identifikovatelnou osobou se rozumí osoba, kterou lze přímo či nepřímo identifikovat, zejména s odkazem na identifikační číslo nebo na jeden či více zvláštních prvků její fyzické, fyziologické, psychické, ekonomické, kulturní nebo sociální identity*“.¹¹ Ze zpracování osobních údajů plynou MSP určité právní závazky. Velmi často musí zastávat funkci správce údajů, např. při zpracování osobních údajů zákazníků nebo zaměstnanců. Někdy mohou také převzít roli zpracovatele údajů, např. při poskytování služeb zákazníkům jménem jiné společnosti. Náročnost zpracování osobních údajů prováděných malým a středním podnikem se může výrazně lišit dle oboru podnikání daného subjektu.

Klíčovou povinností správců a zpracovatelů dat je zajistit bezpečnost osobních údajů. V rámci zásad informační bezpečnosti je nutné zachovat důvěrnost, integritu a dostupnost těchto dat a aplikovat přístup založený na rizicích, tzn. čím je vyšší riziko, tím přísnější opatření musí správce nebo zpracovatel osobních údajů přijmout.¹²

¹⁰ MPO. Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2017

¹¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46 ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů.

¹² ENISA. Guidelines for SMEs on the security of personal data processing.

Existuje mnoho různých metodik a standardů pro posuzování rizik, jejichž cílem je podpora organizací při hodnocení těchto rizik v souvislosti s jejich podnikáním. V nedávné době vznikly také metodiky pro posuzování rizik, spjatých se zpracováním osobních údajů a přijetí příslušných bezpečnostních opatření.¹³¹⁴ Zatímco velké společnosti mají možnost reagovat na tyto metodiky a doporučené postupy a vhodně je implementovat do svých procesů, MSP nemají vždy k dispozici potřebné odborné znalosti a zdroje (lidské i materiální). V mnoha případech je pro malé a střední podniky obtížné pochopit specifičnost rizik spojených se zpracováním osobních údajů, jakož i řídit a zvládat tato rizika podle formální metodiky. Tento stav uvádí mnoho MSP do nejistoty, zda korektně zpracovávají osobní údaje a dodržují právní závazky plynoucí z GDPR.

V dalším textu je popsána problematika managementu rizik při implementaci GDPR v segmentu malých a středních podniků a jsou uvedeny doporučené postupy, které pomohou těmto organizacím zvládat rizika související s GDPR. V příspěvku jsou také prezentovány výsledky kvantitativního výzkumu, který se zabýval zkoumanou oblastí, a to metodou dotazníkového šetření.

2 METODIKA A CÍLE PŘÍSPĚVKU

Dokument je zaměřen na oblast managementu rizik, která vznikla nebo se modifikovala v okamžiku, kdy vstoupila v platnost GDPR. Cílem příspěvku je popsat aktuální stav závažných rizik v prostředí malých a středních podniků v České republice a navrhnout možný přístup k managementu rizik v souvislosti s GDPR pro tento segment subjektů.

Pro zpracování příspěvku byla využita kombinace kvalitativního i kvantitativního výzkumu. Při kvalitativním výzkum a sběru dat byla použita metoda analýzy textu, tj. dostupných zdrojů zabývajících se problematikou GDPR ve spojitosti s managementem rizik. Pro primární výzkum, který byl proveden v roce 2018, byla využita metoda dotazníkového šetření na téma Regulace ochrany osobních údajů v evropském prostoru (GDPR). Šetření realizovali studenti bakalářského studia AKADEMIE STING, o.p.s. v rámci předmětu Eseje, ankety, výzkum.

¹³ NEZMAR, L. Praktický průvodce implementací, 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2018, s.304, ISBN 978-80-271-0668-4.

¹⁴ ŽŮREK, J. Praktický průvodce GDPR, 1. vyd. Praha: Anag, 2017, s. 224, ISBN 978-80-554-097-3

Príspevek je štrukturovaný následovne. Úvodní část je věnována popisu bezpečnostních závazků, které vstoupily v platnost v oblasti ochrany osobních údajů. Důraz je kladen na přehled bezpečnostních zásad plynoucích z GDPR. Následuje zhodnocení dotazníkového šetření a doporučení pro management rizik v oblasti ochrany osobních údajů pro MSP.

3 BEZPEČNOSTNÍ ZÁVAZKY PLYNOUCÍ Z GDPR

Bezpečnost osobních údajů byla vždy zákonným závazkem pro jejich správce, GDPR nicméně posiluje a zpřísňuje pravidla zacházení s těmito daty, přičemž současně rozšiřuje odpovědnost přímo o zpracovatele osobních údajů.

Je důležité upozornit na skutečnost, že bezpečnost (ve smyslu integrity a důvěrnosti) je stanovena jako jedna ze zásad týkajících se zpracování osobních údajů.¹⁵ Tím se zabezpečení stává jádrem ochrany údajů spolu s ostatními definovanými zásadami, tj. zákonností, korektností a transparentností, účelovým omezením, minimalizací, přesností, omezením uložení a odpovědností.

V souladu s tímto obecným principem je bezpečnost zpracování osobních údajů regulována zejména čl. 32 GDPR, který stanovuje, že:

„S přihlédnutím ke stavu techniky, nákladům na provedení, povaze, rozsahu, kontextu a účelům zpracování i k různě pravděpodobným a různě závažným rizikům pro práva a svobody fyzických osob, provedou správce a zpracovatel vhodná technická a organizační opatření, aby zajistili úroveň zabezpečení odpovídající danému riziku, případně včetně:

- a) pseudonymizace a šifrování osobních údajů;*
- b) schopnosti zajistit neustálou důvěrnost, integritu, dostupnost a odolnost systémů a služeb zpracování;*
- c) schopnosti obnovit dostupnost osobních údajů a přístup k nim včas v případě fyzických či technických incidentů;*
- d) procesu pravidelného testování, posuzování a hodnocení účinnosti zavedených technických a organizačních opatření pro zajištění bezpečnosti zpracování.“¹⁶*

¹⁵ Nařízení EU č. 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů)

¹⁶ Nařízení EU č. 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů)

Tento článek dále stanovuje, jaká rizika se mají zohledňovat při posuzování vhodné úrovně zabezpečení. Jedná se především o: zpracování, zejména náhodné nebo protiprávní zničení, ztráta, pozměňování, neoprávněné zpřístupnění předávaných, uložených nebo jinak zpracovávaných osobních údajů, nebo neoprávněný přístup k nim. Uvádí také, že dodržováním schváleného kodexu chování uvedeného v čl. 40 nebo uplatňováním schváleného mechanismu pro vydávání osvědčení uvedeného v článku 42 lze doložit soulad s požadavky stanovenými v odstavci 1 tohoto článku. Na závěr je uvedeno, že správce a zpracovatel *"prijmou opatření pro zajištění toho, aby jakákoliv fyzická osoba, která jedná z pověření správce nebo zpracovatele a má přístup k osobním údajům, zpracovávala tyto osobní údaje pouze na pokyn správce, pokud jí jejich zpracování již neukládá právo Unie nebo členského státu."*¹⁷

4 ZÁSADY BEZPEČNOSTI OSOBNÍCH ÚDAJŮ PODLE GDPR

Na základě ustanovení uvedených v předchozím textu existuje několik důležitých aspektů, které by měly být zohledněny při implementaci opatření k bezpečnosti osobních údajů v rámci GDPR. Z níže uvedených bodů je patrné, že bezpečnost zpracování není izolovaným závazkem v GDPR, který by byl řešen v jednom konkrétním článku. Naopak, bezpečnost by měla být chápána v rámci celkového přístupu k odpovědnosti k ochraně údajů v GDPR, který je založen na hodnocení rizik a na posouzení dopadů a který by měl být zasazen do celkového kontextu procesů a postupů v konkrétní organizaci. V rámci tohoto přístupu lze bezpečnostní opatření na jedné straně považovat za závazek a na straně druhé jako nástroj pro provádění dalších nutných kroků v oblasti ochrany dat, a to zejména v on-line prostředí.

4.1 Přístup založený na hodnocení rizik

Aplikovaná technická a organizační opatření na ochranu osobních údajů by podle GDPR měla odpovídat významu posuzovaného rizika. GDPR stanovuje zvláštní parametry pro ochranu osobních údajů, které je třeba vzít v úvahu při jejich posuzování, zejména se jedná o povahu, rozsah, kontext a účely zpracování. Tento přístup stanovuje dopad možného narušení osobních údajů jako hlavní aspekt při posuzování rizik a měl by být také chápán ve vztahu

¹⁷ Nařízení EU č. 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů)

k požadavku na obecné posuzování dopadů ochrany osobních údajů (podle čl. 35 GDPR). Pojem rizika je v GDPR chápán jako klíčová proměnná pro správce při plnění různých povinností, např. pokud jde o ohlašování a oznamování případů porušení zabezpečení (čl. 33 a 34 GDPR) nebo posuzování dopadů na ochranu osobních údajů po předchozí konzultaci s dozorovým úřadem (čl. 36 GDPR).¹⁸

4.2 Systém správy informací

Ustanovení GDPR přesahuje pouhé přijetí konkrétních bezpečnostních opatření. Doporučuje zavedení systému řízení bezpečnosti informací pro ochranu důvěrnosti, integrity, dostupnosti a odolnosti osobních údajů. Je důležité zdůraznit, že se nařízení rovnoměrně zabývá všemi aspekty bezpečnosti informací, což zahrnuje procesy pravidelného testování, posuzování a vyhodnocení účinnosti přijatých opatření.

4.3 Ochrana soukromí

I když GDPR neposkytuje přímý odkaz na technologie zvyšující ochranu soukromí, za základní opatření pro bezpečnost osobních údajů považuje zejména pseudonymizaci a šifrování. To ukazuje, že GDPR pohlíží na problematiku soukromí komplexně. Tato oblast je rovněž spojena s ustanoveními GDPR v čl. 25,¹⁹ která kladou důraz na technická opatření na ochranu soukromí (např. pseudonymizace) a která nabádají správce, aby shromažďoval pouze osobní údaje, které jsou nezbytné pro daný účel. Tato ustanovení jsou opět spojena také s rizikem zpracování osobních údajů, což znovu funguje jako výchozí hodnota pro přijetí příslušných opatření.

5 DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ GDPR

Šetření se zúčastnilo celkem 289 malých a středních podniků. Zapojené subjekty byly zařazeny do tohoto segmentu na základě doporučení EU (2003/361/ES ze dne 6. května 2003) a aplikačního výkladu MSP, který zpracovalo Ministerstvo průmyslu a obchodu a Úřad pro ochranu hospodářské soutěže²⁰.

¹⁸ Nařízení EU č. 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů)

¹⁹ Nařízení EU č. 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů)

²⁰ <http://www.czechinvest.org/data/files/definice-maleho-a-stredniho-podniku-2-1112.pdf>

Tabulka 5.1: Definice malého a středního podnikatele

Kategorie podniku	Počet zaměstnanců	Roční obrat	Bilanční suma roční rozvahy
Mikropodnik	< 10	< 2 mil. EUR	< 2 mil. EUR
Malý podnik	< 50	< 10 mil. EUR	< 10 mil. EUR
Střední podnik	< 250	< 50 mil. EUR	< 43 mil. EUR

Zdroj: <http://www.czechinvest.org/definice-msp>

Shrnutí výsledků je k dispozici v tabulce 5.2. Dotazníkové šetření bylo zaměřeno na problematiku ochrany osobních údajů (zaměstnanců, zákazníků, partnerů) ve čtyřech vybraných oblastech:

- Osobní bezpečnost
- Bezpečnost přístupových práv
- Bezpečnost dat o zaměstnancích
- Bezpečnost dokumentace

Osobní bezpečnost

Oblast se týká politiky a přístupu k heslům, politiky a manipulaci s osobními údaji při práci s mobilními zařízeními a mimo kancelář. Úroveň zabezpečení mezi sledovanými subjekty je v této oblasti na střední úrovni. Problematickými se jeví především správa hesel a práce s mobilními zařízeními, která bývá riziková v mnoha subjektech. Platí zde pravidlo, že s velikostí podniku se kvalita zabezpečení zvyšuje. Paradoxně to neplatí pro zmíněnou problematiku práce s osobními údaji přes mobilní zařízení, kde nejlepších výsledků dosáhly sledované mikropodniky.

Bezpečnost přístupových práv

Oblast se týká politiky a přístupu ke smluvním dohodám týkajících se mlčenlivosti zaměstnanců a třetích stran, školení zaměstnanců v oblasti ochrany osobních údajů a politiky přístupových práv do elektronických systémů subjektu. V této oblasti byla zjištěna mezi zapojenými subjekty střední až vysoká úroveň zabezpečení. Akceptovatelná úroveň ochrany osobních údajů byla zjištěna při procesu ukončení pracovního poměru a následného odebrání přístupových práv a ztráta přístupu k datům ve všech zařízeních. Úroveň zabezpečení v této oblasti není příliš závislá na velikosti subjektu, střední podniky vykazovaly mírně vyšší kvalitu.

Bezpečnost dat o zaměstnancích

Oblast se týká ochrany, sdílení a likvidace osobních údajů zaměstnanců. Zkoumané subjekty vykazují v této oblasti převážně vysokou úroveň zabezpečení. Jedinou problematickou oblastí je souhlas zaměstnanců s využíváním jejich fotografií a videí pro marketingové účely. Více než polovina oslovených subjektů uvádí, že zaměstnanci nejsou s tímto využitím seznámeni nebo žádáni o souhlas. Úroveň zabezpečení není v této oblasti závislá na velikosti podniku.

Bezpečnost dokumentace

Tato oblast obsahuje problematiku postupů pro tvorbu, uchovávání a likvidaci dokumentů. V této oblasti byla zjištěna střední až vysoká úroveň zabezpečení mezi sledovanými subjekty. Horší situace panuje v problematice existence směrnic pro nakládání s osobními údaji, které by obsahovaly postupy pro řešení práv fyzických osob. Ve všech sledovaných otázkách vykazují nejlepší výsledky podniky střední velikosti.

Tabulka 5.2: Výsledky dotazníkového šetření

Otázka	Subjekty	Odpovědi		
OSOBNÍ BEZPEČNOST				
		ano - všichni	ano - někteří	ne
Používají zaměstnanci aplikaci pro správu hesel?	mikropodniky	10 (21%)	14 (30%)	23 (49%)
	malé podniky	33 (22%)	71 (47%)	47 (31%)
	střední podniky	23 (25%)	46 (50%)	22 (25%)
		ano	ne	
Má správce IT přístup k heslům zaměstnanců?	mikropodniky	15 (32%)	32 (68%)	
	malé podniky	64 (42%)	87 (58%)	
	střední podniky	42 (46%)	49 (54%)	
		ano	ne	
Zadávají zaměstnanci hesla nebo pracují s osobními údaji na nezabezpečených stránkách (např. přes mobilní zařízení nebo z domova)?	mikropodniky	12 (25%)	35 (75%)	
	malé podniky	58 (38%)	93 (62%)	
	střední podniky	43 (47%)	48 (53%)	
		ano	ne	
Mohou být tištěné dokumenty s osobními údaji volně přístupné pro cizí osoby (nezamčená místnost, skříň, pracovní stůl)?	mikropodniky	7 (15%)	40 (85%)	
	malé podniky	27 (18%)	124 (82%)	

	střední podniky	7 (8%)	84 (92%)	
		ano	ne	
Převáží zaměstnanci dokumenty s osobními údaji (např. hromadnou dopravou)?	mikropodniky	14 (30%)	33 (70%)	
	malé podniky	30 (20%)	121 (80%)	
	střední podniky	19 (20%)	72 (80%)	
		ano	ne	
Převáží zaměstnanci dokumenty s osobními údaji domů, kde nejsou dostatečně zabezpečeny?	mikropodniky	10 (21%)	37 (79%)	
	malé podniky	34 (22%)	117 (78%)	
	střední podniky	8 (9%)	83 (91%)	
BEZPEČNOST PŘÍSTUPOVÝCH PRÁV				
		ano - u všech	ano - u části	ne
Jsou povinnosti zaměstnanců při nakládání s osobními údaji stanoveny samostatně v dohodě o mlčenlivosti?	mikropodniky	21 (45%)	16 (34%)	10 (21%)
	malé podniky	70 (46%)	40 (27%)	41 (27%)
	střední podniky	40 (44%)	32 (35%)	19 (21%)
		ano - u všech	ano - u části	ne
Jsou povinnosti partnerů (třetích stran) při nakládání s osobními údaji stanoveny samostatně v dohodě o mlčenlivosti?	mikropodniky	26 (55%)	15 (32%)	6 (13%)
	malé podniky	73 (48%)	46 (31%)	32 (21%)
	střední podniky	26 (29%)	40 (44%)	25 (27%)
		ano - všichni	ano - někteří	ne
Jsou zaměstnanci, kteří pracují s osobními údaji, proškoleni ohledně práce s osobními údaji?	mikropodniky	24 (51%)	14 (30%)	9 (19%)
	malé podniky	70 (46%)	56 (37%)	25 (17%)
	střední podniky	57 (63%)	30 (33%)	4 (4%)
		ano	ne	
Jsou při ukončení pracovního poměru zaměstnanci odebrána přístupová práva do elektronických systémů, pokud nějaké měl?	mikropodniky	38 (81%)	9 (19%)	
	malé podniky	126 (83%)	25 (17%)	
	střední podniky	87 (96%)	4 (4%)	
		ano	ne	
Je při ukončení pracovního poměru zajištěno, že zaměstnanec vymaže lokální kopie dat ze svých dalších zařízení, pokud je měl?	mikropodniky	36 (77%)	11 (23%)	
	malé podniky	112 (74%)	39 (26%)	
	střední podniky	80 (88%)	11 (12%)	
		ano	ne	

Jsou všechny přístupy k systémům pracujícím s osobními údaji vázány na konkrétní osoby, aby bylo dohledatelné, kdy a kdo se kam přihlásil?	mikropodniky	23 (49%)	24 (51%)	
	malé podniky	97 (64%)	54 (36%)	
	střední podniky	62 (68%)	29 (32%)	
BEZPEČNOST DAT O ZAMĚSTNANCÍCH				
		ano	ano - nesmí odmítnout	ne
Dochází k používání fotografií či videí zaměstnanců pro marketingové účely a mohou to bez jakéhokoliv postihu zaměstnanci odmítnout?	mikropodniky	18 (38%)	5 (11%)	24 (51%)
	malé podniky	42 (28%)	21 (14%)	88 (58%)
	střední podniky	28 (31%)	15 (16%)	48 (53%)
		ano	ne	
Mají k osobním složkám zaměstnanců přístup pouze oprávněné osoby (např. účetní, personalista, majitel)?	mikropodniky	42 (89%)	5 (11%)	
	malé podniky	121 (80%)	30 (20%)	
	střední podniky	76 (84%)	15 (16%)	
		ano	ne	
Jsou data o zaměstnancích sdílena s jinými firmami?	mikropodniky	11 (23%)	36 (77%)	
	malé podniky	41 (27%)	110 (73%)	
	střední podniky	18 (20%)	73 (80%)	
		ano	ne	
Jsou při ukončení pracovního poměru osobní údaje zaměstnance v přiměřené lhůtě vymazány, kromě ze zákona povinných informací?	mikropodniky	35 (74%)	12 (26%)	
	malé podniky	116 (77%)	35 (23%)	
	střední podniky	84 (92%)	7 (8%)	
BEZPEČNOST DOKUMENTACE				
		ano	ne	
Jsou tištěné dokumenty v uzamykatelné skříni nebo místnosti a ke klíčům mají přístup jen oprávněné osoby?	mikropodniky	38 (81%)	9 (19%)	
	malé podniky	116 (77%)	35 (23%)	
	střední podniky	76 (84%)	15 (16%)	
		ano	ne	
Jsou dokumenty po vypršení archivačních lhůt likvidovány?	mikropodniky	37 (79%)	10 (21%)	
	malé podniky	111 (74%)	40 (26%)	
	střední podniky	77 (85%)	14 (15%)	
		ano	ano - bez postupů	ne
	mikropodniky	12 (26%)	13 (28%)	22 (45%)

Existuje směrnice pro nakládání s osobními údaji, která obsahuje postupy pro řešení práv dotčených osob?	malé podniky	65 (43%)	49 (32%)	37 (25%)
	střední podniky	44 (49%)	25 (27%)	22 (24%)
		ano	ne	
Existují záznamy o provedených školeních zaměstnanců pro práci s osobními údaji?	mikropodniky	21 (45%)	26 (55%)	
	malé podniky	91 (60%)	60 (40%)	
	střední podniky	62 (68%)	29 (32%)	

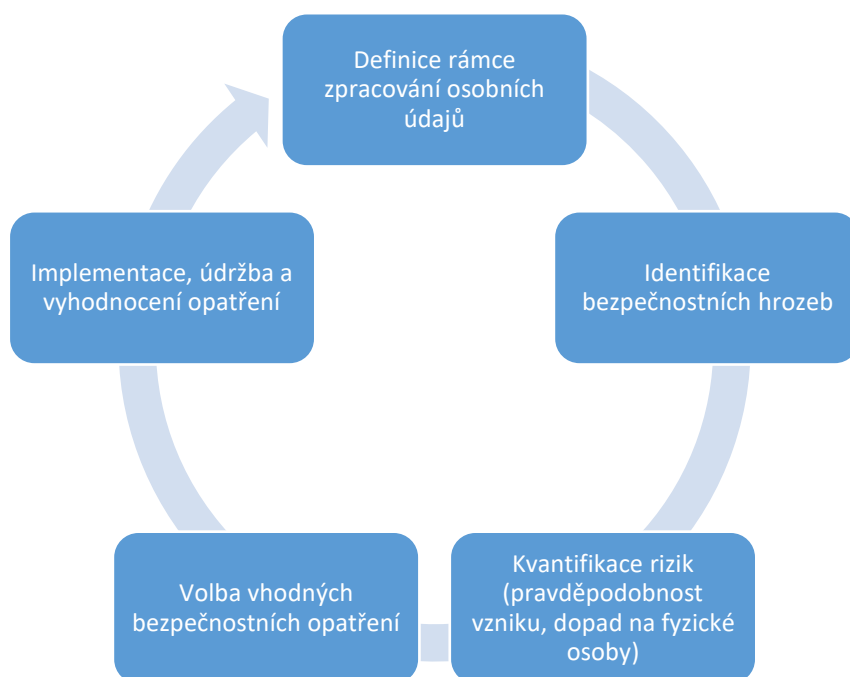
Zdroj: vlastní zpracování

6 VÝSLEDKY

Management rizik je zásadním nástrojem mimo jiné také pro bezpečnost informací a jeho hlavním cílem je přijetí vhodných bezpečnostních opatření pro zvládání detekovaných rizik. Při uplatňování tohoto přístupu při zpracování osobních údajů je však třeba zvážit specifika tohoto zpracování, která vyžadují poněkud odlišný přístup jak při hodnocení rizik, tak i při jejich zpracování, akceptaci a komunikaci.

Ve standardním hodnocení rizik je závažnost rizika ohodnocena na základě jeho možných dopadů na organizaci. V případě zpracování osobních údajů jsou však dopady zvažovány s ohledem na práva a svobody fyzických osob. To je významný rozdíl, protože analýza dopadů musí být zaměřena na možné nežádoucí účinky, které mohou postihnout fyzické osoby (např. krádež identity, finanční ztráta, fyzická nebo psychická újma, ponižování, poškození dobrého jména, ohrožení života, atd.). Při provádění takové analýzy je třeba posoudit, zda je použité měřítko relevantní (např. počet zasažených osob). Dopad je totiž vysoký, i když způsobí vážné nežádoucí účinky pouze jedné fyzické osobě. Dalším problémem je, že pro kvantifikaci dopadu je třeba vzít v úvahu také možné sekundární účinky na práva a svobody fyzických osob.²¹

²¹ Data Protection Working Party 29 Opinion 3/2014 on Personal Data Breach Notification.

Obrázek 6.1: Management rizik pro oblast ochrany osobních údajů

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k pojetí dopadů, které je specifické pro ochranu osobních údajů, se způsob řízení rizik také může lišit od standardního procesu hodnocení rizik. Pokud je výsledná pravděpodobnost určitého rizika nízká, nemusí být vždy správnou volbou rozhodnutí o akceptaci rizika, a to především v případě, že je možný výskyt závažných dopadů na určité fyzické osoby. V takovém případě by se správce nebo zpracovatel osobních údajů pravděpodobně měl vyhnout riziku, a to buď přehodnocením operací při zpracování, nebo využitím technologií zvyšujících ochranu osobních údajů (např. techniky anonymizace). I v jiných případech může být přijetí či nastavení konkrétních technických a organizačních opatření odlišné mezi standardním pojetím managementu rizik a managementem rizik při ochraně osobních údajů.

V oblasti managementu rizik při ochraně osobních údajů je především důležité definovat celkový rámec zpracování (např. kategorie osobních údajů, účel zpracování, oprávnění uživatelé atd.), který pak podpoří identifikaci možných hrozeb a rizik založených na dopadu na fyzické osoby. Příslušná technická a organizační opatření je vhodné přijmout s přihlédnutím ke specifickým oblastem ochrany osobních údajů.

Jak je znázorněno na obrázku 6.1, proces managementu bezpečnostních rizik při ochraně osobních údajů se v zásadě neliší od standardních modelů managementu rizik, musí být pouze zohledněna specifika zpracování osobních údajů, jak je uvedeno výše.

7 DISKUSE A ZÁVĚRY

Přístup založený na rizicích, tak jak je nastaven v GDPR, nepřipouští žádné výjimky týkající se velikosti organizace, dostupnosti zdrojů či jiných parametrů. Podobně jako velké organizace musí i MSP identifikovat úroveň rizika v závislosti na jeho povaze, rozsahu a kontextu zpracování osobních údajů. Definovat postup, který by vyhovoval všem organizacím, není zcela reálné. Konkrétní operace související se zpracováním osobních údajů se mezi správci údajů samozřejmě liší, stejně tak se bude lišit i celkový přístup jednotlivých správců k rizikům.

Ustanovení v GDPR přesahují pouhé přijetí konkrétních bezpečnostních opatření, podporují zavedení systému řízení bezpečnosti informací pro ochranu důvěrnosti, integrity, dostupnosti a odolnosti osobních údajů. MSP však někdy nevnímají korektně rizika související s ochranou osobních údajů, což vyplývá i z průzkumu, který byl pro účely tohoto dokumentu proveden a zpracován. Bylo by vhodnější, kdyby tyto organizace měly k dispozici metodiku, která by je přenesla přes propast mezi právními předpisy a správným vnímáním rizika a která by pomohla nastavit korektní procesy zpracování osobních údajů pro jednotlivé typy zpracovatelů.

Jednou z možností i pro MSP, jak prokázat shodu s GDPR, je certifikace (v České republice je certifikačním orgánem Český institut pro akreditaci, o.p.s.). GDPR ve čl. 42 stanovuje zavedení mechanismů pro vydávání osvědčení o ochraně údajů a zavedení pečeti a známek dokládajících ochranu údajů pro účely prokázání souladu s GDPR. Je zde uvedeno, že specifické potřeby mikropodniků a malých a středních podniků budou zohledněny. Pro MSP to může být zajímavá cesta, protože se stále více spoléhají na technologie, výrobky a služby třetích stran a splnění požadavků GDPR může představovat garanci pro tyto partnery a zároveň konkurenční výhodu.

AFILACE

Příspěvek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu „Implementace Obecného nařízení o ochraně osobních údajů v MSP“ v rámci oblasti IGA_AS_03_08, podporovaného interní grantovou agenturou AKADEMIE STING.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] KRÁL, D. Management bezpečnosti informací v malých a středních podnicích. In: JEŽKOVÁ, R. a kol. Podnikání a management v malých a středních podnicích: teoretické aspekty a aplikace. 1. vyd. Brno: STING, spol. s r.o., 2015. 399 s. s. 224-269. ISBN 978-80-87482-30-8.
- [2] NEZMAR, L. Praktický průvodce implementací, 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2018, s.304, ISBN 978-80-271-0668-4.
- [3] ŽŮREK, J. Praktický průvodce GDPR, 1. vyd. Praha: Anag, 2017, s. 224, ISBN 978-80-554-097-3.
- [4] Aplikační výklad pro vymezení pojmů drobný, malý a střední podnikatel a postupů pro zařazování podnikatelů do jednotlivých kategorií. Czechinvest: Agentura pro podporu podnikání a investic [online]. 2014 [cit. 2018-10-24]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/data/files/definice-maleho-a-stredniho-podniku-2-1112.pdf>
- [5] Data Protection Working Party 29 Opinion 3/2014 on Personal Data Breach Notification, [online]. 2018 [cit. 2018-10-26]. Dostupné z http://ec.europa.eu/justice/data-protection/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2014/wp213_en.pdf
- [6] Definice malého a středního podnikatele. Czechinvest: Agentura pro podporu podnikání a investic [online]. c1994-2017 [cit. 2017-10-25]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/definice-msp>.
- [7] Guidelines for SMEs on the security of personal data processing. ENISA. European union agency for network and information security [online]. 2016 [cit. 2018-10-22]. Dostupné z: <https://www.enisa.europa.eu/publications/guidelines-for-smes-on-the-security-of-personal-data-processing>. ISBN 978-92-9204-209-7.

- [8] Nařízení EU č. 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), In: eur-lex.europa.eu [online].© Evropská unie, <http://eur-lex.europa.eu/>, 1998-2018. [cit. 2018-10 18]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679&from=EN>
- [9] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46 ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů. Úřední věstník EU, L 281, 23.11.1995. [online]. 1995 [cit. 2018-10-24]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:13:15:31995L0046:CS:PDF>.
- [10] Úřad pro ochranu osobních údajů, Povinnost provádět posouzení vlivu na ochranu osobních údajů, [online]. © Praha 2013-2018, [cit. 23. 6. 2018].Dostupné z <https://www.uoou.cz/k-povinnosti-provadet-posouzeni-vlivu-na-ochranu-osobnich-udaju-dpia>.
- [11] Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2017. Ministerstvo průmyslu a obchodu [online]. 2018 [cit. 2018-10-24]. Dostupné z: <https://www.komora.cz/legislation/78-18-zprava-o-vyvoji-maleho-a-stredniho-podnikani-a-jeho-podpore-v-roce-2017-t-30-7-2018/>.

AUTOR

Ing. David Král, Ph.D., Katedra aplikovaných disciplín, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: kral@sting.cz.

AUTHOR

Ing. David Král, Ph.D., Department of Applied Disciplines, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic, e-mail: kral@sting.cz.

THE POSITION OF THE JUDICIAL POWER ACCORDING TO THE CONSTITUTIONS OF THE REPUBLIC OF MACEDONIA FROM 1945 UP TO 1991

Msc.Senada LAČKA

Abstract: *The geostrategic position of the Republic of Macedonia and the stability of the Republic of Macedonia, with a surface of 25,713 km² as one of the smallest states in Europe, are both important for Macedonia itself and for its neighbours. Such physical and geographical constants of the Republic's space, from a historical point of view, have enabled cultural, civilizational, ethnic and religious interlinking of Western and Eastern influences, respectively northern and southern, but on the other side, the separation and isolation of these influences. Viewed from a geostrategic perspective, the position of the Republic of Macedonia, but also the demographic structure, has a powerful influence on the historical events in the region. Between 1945 and 2017, the following constitutions were adopted in the Republic of Macedonia:*

1. *Constitution of the People's Republic of Macedonia on 31.12.1946,*
2. *Constitution of the Socialist Republic of Macedonia on 25.02.1974, and*
3. *Constitution of the Republic of Macedonia on 17.11.1991.*

During the preparation of this scientific paper, all Official Newspaper are available on the Web Page of the Official Newspaper of the Republic of Macedonia for the purpose of analyzing the role of the judicial power in different periods of constitutional development in Macedonia before and after its independence.

Key words: *Constitution of the People's Republic of Macedonia, Constitution of the Socialist Republic of Macedonia, Constitution of the Republic of Macedonia, judicial power.*

JEL classification: *K0, K1.*

1 INTRODUCTION

The Republic of Macedonia, takes the first elements of the state within the framework of the former Yugoslavia, the constitutional name of which was the Socialist Republic of Yugoslavia, is best known as "Yugoslavia of Tito", according to the name of the communist party leader regime that ruled after World War II. This state during the Cold War when the world was divided into blocks in the eyes of the world was seen as a successful treasury of the functioning of the multiethnic state in the Balkans.

The Republic of Macedonia established state frameworks in the former Yugoslavia under the communist regime but without the possibility to build up ethnic identity in the end.

It is said that this happened under the auspices of the Comintern at Stalin's request. Since the main identity was in ideology, and the national one was oppressed, the Macedonians never managed to build their full national identity. The main advantage, which symbolized the state's independence, was that of the current government, where the working heroes of the communist party were presented. The ideological nature of this skull is the wings can be seen from the muscles of the children, symbolizing the power and health of the working class. So, the state was born with a political decision by Comintern, and independence from Yugoslavia happened without a war. This means that neither the birth nor the division did not lead to independence (Rizvan, 2014)²². The story, about which Ernest Gellner speaks in his book "Nationalism", did not happen (Gellner, 1997)²³. The situation before which the Macedonians will find independence will resemble Masimo d'Azeglio's statement at the first parliamentary meeting in the newly established Italian kingdom with the words: "We created Italy, now we have to create an Italian." Gellner sees the people's culture and the state as a masculine couple where culture is the bride and the state is the bridegroom. In the spirit of this symbolic, it means that the Macedonians had the bridegroom, but lacked the bride. As the culture without a groom is not fertile, as well, as the bridegroom without the bride is sterile. So that a nation can have continuity, they must make this marriage. On the contrary, it risks the disappearance. Macedonians as many peoples in Eastern Europe need a political engineering.

²² Sulejmani Rizvan”(2014), “Sfidat shqiptare- analiza politike 2007-2014”, Logos, Shkup.

²³ Ernest Gellner(1997), “Nationalizm”, Weidenfeld&Nicolson, Great Britain, , përkthim shqip nga Instituti i Dialogut dhe Komunikimit, Tiranë. Faqe 118.

According to Gellner, *"In eastern Europe in general, there was no national state, nor national culture. If the nationalist imperative - a state, a culture - had to be fulfilled, and the passion for it came and became very powerful throughout the nineteenth century then both the state and the culture had to be created. You need both political and cultural engineering. And the material with which the engineers would work was the one that required some tectonic violence. The simultaneous creation of the national state and of the national culture in a social environment where both were missing and where there was a mosaic of complex linguistic and cultural diversity, both on the map and in the social structure: this combination is a recipe for a catastrophe. The elements of this recipe were more than present in Eastern Europe. (Hobsbaum, 1993)"*²⁴

2 THE POSITION OF THE JUDICIAL POWER ACCORDING TO THE CONSTITUTION OF THE PEOPLE'S REPUBLIC OF MACEDONIA (31.12.1946)

Part X of this constitution (Constitution of the People's Republic of Macedonia , 1946)²⁵, and Articles 107 to 115, refers to the People's Courts. The structures of the judicial power in the People's Republic of Macedonia were: 1) Supreme Court of PRM, 2) District Courts, and 3) Region Courts. A special court may also be established by law for types of disputes.

In implementing justice, the courts were independent and judged by law. Courts have been separated from the administration at all levels. Higher courts were entitled to oversight of lower courts in accordance with the law. The courts have enforced the right on behalf of the people.

Discussions before the courts have been conducted publicly, as a rule. Decisions of a court could only be changed by the highest competent court. The accused has been granted the right to defense before the court. All courts have adjudicated in the Council, except when the law allowed adjudicating an individual court. The councils of the District Court and the District Court, when they first tried, were composed of judges and jury. The District Court and District Councils, judging at first instance, consisted of judges and jury who were equally involved during the trial. The proceedings before the courts in PRM were conducted in Macedonian language. Citizens who did not know the Macedonian language could use their own language. Such citizens have been

²⁴ Ерик Хобсбаум, (1993) , “Нациите и национализмот по 1879”, Култура, Скопје стр. 67.

²⁵ Constitution of the People's Republic of Macedonia, 31.12.1946

granted the right to be informed of the inclusive material and to pursue the work of the court through interpreters. The President, Deputy Mayor and Judges of the Supreme Court of PRM charged and dismissed the People's Assembly of PRM. The District Court, Judges and District Judge of the District Court charged and dismissed the councils of the city and district council from district court district. District Court President, Judges, and Judges have charged and dismissed the district or town council of the district council.

The Supreme Court of PRM has been the highest body of judicial power in PRM. By law it was determined in which cases the Supreme Court of PRM has tried in the first instance, and in which cases in the second instance. The Supreme Court of PRM has also evaluated the lawfulness of all rulings of all courts in PRM, while it does not comply with the provisions of the law on the implementation of federal laws by the Supreme Court of the RSFY.

3 THE POSITION OF THE JUDICIAL POWER ACCORDING TO THE CONSTITUTION OF THE SOCIALIST REPUBLIC OF MACEDONIA (25.02.1974)

Part VII of this constitution²⁶ (Constitution of the Socialist Republic of Macedonia, 1974) relates to the judiciary and the public prosecution, whereby the issue of the judiciary is regulated in Article 268 and Article 285, while from Article 286 through Article 289 the issue of public prosecution is regulated. The judicial function in the unitary system of government and self-empowerment of the working class and all the employed people has been carried out by regular courts as bodies of state power and independent courts.

Courts have protected the rights and freedoms of citizens and the independent position of employed people and independent organizations and communities and have ensured constitutionality and legitimacy.

Courts while exercising their judicial function have been independent and have judged in accordance with the constitution, laws and general acts of independence. Regular courts were established under the law. The competences, composition and organization of regular courts as well as the procedures before them have been determined by law.

²⁶ Constitution of the Socialist Republic of Macedonia, 25.02.1974

Regular courts have decided on disputes on basic personal relationships, rights and obligations of citizens, rights and obligations of political-social communities, have imposed punishments and other measures against perpetrators of criminal offenses and other punishable offenses established by law, have decided on the legality of individual acts of state organs and organizations that have carried out public authorizations, have resolved disputes on labor relations and property relations, if these disputes have not been resolved by independent courts by solving other relations when this has provided for by law.

The regular courts have followed and analyzed the social relations and events of interest for the realization of their functions and of the Municipal Assembly respectively the Assembly of the Socialist Republic of Macedonia and other state bodies and independent organizations and communities have offered proposals for obstructing the events harmful and dangerous social and the strengthening of legality, social responsibility and socialist morality. The regular courts, within their scope, were entitled and obliged to inform the Municipal Assembly, namely the Assembly of the Socialist Republic of Macedonia on the implementation of the laws and their work.

Independent courts are established by administrative act or by agreement between the parties, in accordance with the constitution and the law. Independent courts, for certain disputes, could also be established by law. The powers, composition and organization of an independent court, as well as the proceedings before this court, have been regulated by law, respectively with the act establishing the court in accordance with the law.

Independent courts have established by constitution and law that certain disputes regarding socio-economic relations and other independent relationships, as well as disputes that would entrust people employed in joint work organizations, to independent interest communities, and in other independent organizations and associations established by mutual relations, have independently regulated what they were born of the freely available rights, unless by law it has been determined that certain disputes may be solved by regular courts. Citizens have been able to resolve certain disputes on the rights they have freely trusted in the peace councils or elected courts and other independent courts unless otherwise provided by law. Independent courts have been established as joint labor courts, peaceful councils, elected courts, and other forms of independent courts.

The Joint Labor Court has decided on the existence of conditions for the organization of the basic organizations of joint work and working communities and on the requirements for protection of the right to work by social means and

other independent rights and social ownership have resolve disputes about the organization and sharing of basic organizations of joint work, for union, association and division of the organization for joint work, and other types of disputes from other independent socio-economic relations as defined by law. The formation, competencies and composition of the court for joint work, as well as the proceedings before this court, have been regulated in accordance with the law. The discussion before the court has been public. Due to the protection of the secrecy, the protection of morals, the interest of minors, or because of the protection of other special interests of the social community, the law defines in which cases the discussion could be excluded from the public.

The court has adjudicated through the council. By law it could be determined that in certain cases to adjudicate the individual court. Judges, employed persons and citizens as judges, judge or or juries participated in the trial in the form prescribed by law, respectively, by the act establishing the court. By law it could be determined that only judges participate in certain courts and in certain cases at trial.

Judges and citizens who participate in the trial in the court of law have charged and dismissed the municipal assembly, ie the Assembly of the Socialist Republic of Macedonia. Judges in the regular courts are charged and dismissed from office in such a way that, under the conditions and under the procedure by which professional skills and moral-political responsibility for the performance of judicial function and the independence of judges during the trial were obtained. The judges and citizens who participated in the trial at the regular court were selected for a certain period but with a right to re-election. The judges, citizens and employees who participated in the trial at the independent court have been selected, named and dismissed in a legally prescribed manner.

No one who participated in the trial could have been summoned for responsibility for the opinion pronounced during the judicial decision, while in the procedure conducted for the criminal offense committed during the exercise of judicial function, could not be detained without the permission of the Municipal Assembly respectively the Assembly of the Socialist Republic of Macedonia. The judge was unable to exercise any other function or work because the judicial function is incompatible with the exercise of other functions.

After the appeal or some other remedy against the court decision, only a competent court could make the decision. The law, respectively, establishes when and under what conditions against its decision a legal remedy is allowed by the act establishing the independent court. By law, it was determined under what conditions it was possible for an independent court decision to be

dismissed by a regular court by determining the manner in which such decisions were to be enforced. Court decisions brought in other socialist republics and autonomous socialist provinces have been of great importance and have been applicable in the territory of the Socialist Republic of Macedonia.

4 THE POSITION OF THE JUDICIAL POWER ACCORDING TO THE CONSTITUTION OF THE REPUBLIC OF MACEDONIA (17.11.1991)

One of the founding values of the constitutional order of the Republic of Macedonia, in accordance with this constitution²⁷ (Constitution of the Republic of Macedonia , 1991), is: the division of state power into legislative, executive and judicial power. Section III "III. The organization of state power - point 4, relates to the judiciary and is regulated by articles 98 to 105 of the constitution. Judicial power is exercised by the courts. Courts are independent and independent. The courts shall adjudicate in accordance with the Constitution, international laws and agreements ratified in accordance with the Constitution. The organization of the judicial power is unitary. Extraordinary courts are prohibited. Types, competencies, establishment, organization and composition of courts, as well as proceedings before the court, are regulated by law, which is adopted by two-thirds of the total number of deputies.

The judge is appointed without restriction regarding the duration of the mandate. The judge cannot be moved against his will. The judge may be dismissed: 1) upon his request; 2) if he has forever lost his ability to exercise the judicial function established by the Republican Judicial Council; 3) if he meets the conditions for retirement; 4) if convicted for a criminal offense with an unconditional imprisonment sentence of at least six months; 5) due to the serious disciplinary violation provided for by law which makes it inappropriate for the exercise of the function of the judge, as evidenced by the Republican Judicial Council and 6) due to the irresponsible and unprofessional exercise of the judicial function that in the defined procedure by law, certified by the Republican Judicial Council.

Judges enjoy immunity. The Assembly decides on the immunity of judges. Judicial function is incompatible with the exercise of another public function and profession or membership in any political party. It is forbidden the organization and political action in the judicial power.

²⁷ Constitution of the Republic of Macedonia, 17.11.1991

The Supreme Court of the Republic of Macedonia is the highest court of the Republic and ensures unity in the application of laws by the courts.

The discussion before the courts and the pronouncement of the verdict are public. The public may be excluded in cases determined by law.

The court adjudicates in the council. By law it is defined in which cases it judges an individual judge. During the trial, a jury is also allowed when this is foreseen by law. Jury cannot be held responsible to express opinion and decision-making when making judicial decisions.

The Republican Judicial Council consists of seven members. The Assembly elects the members of the Council. The members of the Council are elected from the ranks of distinguished jurists with a six-year mandate, with the right of re-election only once. Members of the Republican Judicial Council enjoy immunity. The Assembly decides on their immunity. The function of a member of the Republican Judicial Council is incompatible with the exercise of other public functions and professions or membership of a political party.

The Republican Judicial Council: 1) Proposes to the Assembly the naming and dismissal of judges and confirms the proposal for dismissal from the judicial function in the cases provided by the Constitution; 2) decides on the disciplinary responsibility of the judges; 3) assesses the ability and responsibility of judges in the exercise of their functions; and 4) proposes two judges of the Constitutional Court of the Republic of Macedonia.

5 CONCLUSION

The Republic of Macedonia, due to its historical circumstances, has failed to finalize the process of forming a nation that will integrate its own people and at the same time internationally prove to be a subject in the world order as a political entity. With the constitution of 1991, the Republic of Macedonia made efforts to recognize the Macedonian ethnicity as a nation, namely to reconcile the cultural and cultural community of this ethnicity with the political organization of the state, or to impose its own will to other communities as well. This effort faced reactions within the state from Albanians to the Greeks. The attempt to change the historical context of the newly formed state and to promote a nation as a political entity in the international arena that would not be directly identified with ethnicity, with the amendment of the 2001 constitution, failed. The last-minute intervention in the text of the preamble

negotiated with the words " *The Macedonian people, as well as the citizens living in its borders that are part of the Albanian people*", as if I returned the situation as before 2001. This brought the political leaders of the right-wing Macedonians after coming to power to promote nationalism in an effort to create the culture and umbilicus as Gellner spoke. The country after a relative stability again confronted itself with the Albanian public opinion that does not accept this tendency and with the Greeks in the international arena. This confrontation upgrades inter-ethnic relations in the country and blocks the country's integration into international organizations such as NATO and the EU. Albanians and Macedonians judged by the public every day deepen the divergences with regard to the country's internal state regulation and the future that endangers its future.

Harmonization of these two extremes is the country's main challenge. Any extreme inclination in one or the other center of aggravation questions the unity of the state and threatens to nourish the centripetal political force. Exiting this situation can only be a political engineering for the nation's formation on a liberal, universal and inclusive basis because the Republic of Macedonia is multiethnic and any nationalism is liberal, particularism which questions inter-ethnic relations. The nation of the Republic of Macedonia as a political entity is predestined to be without umbilicus and to promote constitutional patriotism in the view of Habermas. Constitutional patriotism, that would not be tied to a concrete entity of a community, but for abstract processes and principles. This should put the state as "place of law" by, "nation" as "place of feeling". This should be the basis of a modern state called the Republic of Macedonia that guarantees the future of this country.

REFERENCES:

- [1] Acosta, P., Fajnzylber, P., & Lopez, J. H. (2007). *The Impact of Remittances on Poverty and Human Capital: Evidence from Latin American Household Surveys*. World Bank Policy Research Working Paper, 42-47
- [2] Adams, R.H., & Page, J. (2005). *Do international migration and remittances reduce poverty in developing countries*. World Development, 33, 1645–1669

- [3] Ahlburg, D. (1991). *Remittances and their impact: A study of Tonga and Western Samoa*. Pacific Pol. Paper, 7, The Australian National University. Canberra
- [4] Schnapper.D, (2003), “*La communauté des nation, Sur L’idée moderne des citiyen*”, përkthim në maqedonisht, Слово,Shkup.
- [5] Donald L. Horwitz,(2000), “*Ethnic Groups in Conflict*”, second edition, University of California Press.
- [6] Ernest Gellner.E, (1997), “*Nationalizm*”, Weidenfeld&Nicolson, Great Britain, përkthim shqip nga Instituti i Dialogut dhe Komunikimit, Tiranë.
- [7] Karl D. Deutsch(Sept 1961)., “*Social Mobilization and Political Development*”, American Political Science Review 55.
- [8] Sulejmani.R, (2014), “*Sfidat shqiptare- analiza politike 2007-2014*”, Logos, Shkup.
- [9] Brubaker.R, (2006), “*Ethnicity without groups*”, Harvard University Press, Cambrige, Massachusetts, and London.
- [10] Will Kymlicka and Wayne Norman(2000), “*Citizenship in Diverse Societies*”, Oxford Universitz Press, New Zork.
- [11] Хобсбаум.Е, (1993), *Нациите и национализмот по 1879*”, Култура, Скопје.
- [12] Maleski.D, (2010), “*E drejta, Politika dhe Historia në Marëdhëniet Ndërkombëtare: Maqedonia dhe Greqia*”, Konferenca ndërkombëtare me titull: “Maqedonia është e rëndësishme: konflikti, bashkekzistenca dhe Integrimet Euroatlantike në Ballkanin Jugor” – Nju Jork, Universitetit, “Kolumbia”,.
- [13] Edward P. Joseph, *How to Solve the Greek Dispute over Macedonia's Name*”, This article has been provided by Internationale Politik–Global Edition as part of a special agreement with SPIEGEL ONLINE.
- [14] Sulejmani.R, “*Identiteti maqedonas – Stabiliteti i rajonal e ndëretnik dhe proceset e integritetit të Republikës së Maqedonisë*” , Friedrich Ebert Stiftung, Shkup
- [15] “*Политичка Мисла*” (2014), numër 48, Shkup, fq. 141-148.
- [16] Gazeta Zyrtare e Njesisë Federale të Maqedonisë në Jugosllavinë Federale dhe demokratike, nr.1, me datë 20.10.1944.

- [17] Gazeta Zyrtare e Njësisë Federale të Maqedonisë në Jugosllavinë Federale dhe demokratike, nr.1 me datë 20.10.1944.
- [18] Nanev, Mr. Llazar (2005), Monografi, 60 vjet Gjykata themelore në Kavadar 1945 – 2005, Kavadar, , fq.37-47.
- [19] Gazeta Zyrtare e Njësisë Federale e Maqedonisë në Jugosllavinë Federale dhe demokratike, nr.1 me datë 1945.
- [20] Gazeta Zyrtare në Maqedoninë Federale, nr.17 me datë 01.09.1945.
- [21] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.25 me datë 05.12.1945.
- [22] Gazeta Zyrtare e RSFJ-së, nr.51 me datë 25.06.1946.
- [23] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.24 me datë 30.06.1946.
- [24] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.2 me datë 30.01.1947.
- [25] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.17 me datë 23.04.1947.
- [26] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.19 me datë 16.09.1949.
- [27] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.28 me datë 26.09.1950.
- [28] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.24 me datë 09.08.1951.
- [29] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.13 me datë 28.04.1952.
- [30] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.14 me datë 30.04.1952.
- [31] Gazeta Zyrtare e RSFJ-së, nr.30 me datë 21.06.1954.
- [32] Gazeta Zyrtare e RPM-së, nr.20 me datë 28.06.1955.
- [33] Gazeta Zyrtare e RPM-së; nr.18 me datë 12.07.1957.
- [34] Gazeta Zyrtare e RPM-së; nr.2 me datë 25.01.1965.
- [35] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.16 me datë 21.04.1965.
- [36] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.42 me datë 18.12.1965.
- [37] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.19 me datë 17.06.1966.
- [38] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.27 me datë 22.07.1968.
- [39] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.20 me datë 29.04.1974.
- [40] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.10 me datë 29.03.1976.
- [41] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.30 me datë 15.07.1977.
- [42] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.9 me datë 10.03.1978.

- [43] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.17 me datë 23.05.1979.
- [44] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.46 me datë 17.12.1982.
- [45] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.38 me datë 31.12.1983.
- [46] Gazeta Zyrtare e RSM-së, nr.35 me datë 04.10.1986.
- [47] Gazeta Zyrtare e RM-së, nr.55 me datë 20.12.1991.
- [48] Gazeta Zyrtare e RM-së, nr.36 me datë 27.07.1995.
- [49] Gazeta Zyrtare e RM-së “, nr.53 me datë 08.11.1995.
- [50] Gazeta Zyrtare e RM-së “, nr.6 me datë 01.02.1996.
- [51] Gazeta Zyrtare e RM-së, nr.49 me datë 14.09.1996.
- [52] Gazeta Zyrtare e RM-së; nr.55 me datë 13.08.2004.
- [53] Gazeta Zyrtare e RM-së, nr.58 me datë 11.05.2006.
- [54] Gazeta Zyrtare e RM-së“, nr.65 me datë 30.05.2007.

AUTHOR

Msc.Senada Lacka is a member of the staff of the Faculty of Law Sciences at the International University of Struga. She lectures on Constitutional Law, Modern Political System and Labour Law. She currently holds the position Editor in Chief at the International scientific journal "The Heritage" at the International University of Struga. She holds MSc. at Law Sciences. She has published numerous papers in several international journals. E-mail: s.lacka@eust.edu.mk.

AKTUÁLNÍ TRENDY V OBLASTI DANÍ

CURRENT TRENDS IN THE TAX AREA

Eva Vincencová

Abstrakt: Článek se zabývá aktuálními trendy v oblasti daní z příjmů, které vyplývají z návrhu vládní novely, kterou se mění některé zákony v oblasti daní a souvisejících zákonů. Zejména se zaměřuje na transpozici evropské směrnice ATAD eliminace praktik vyhýbání se daňovým povinnostem do daně z příjmů právnických osob.

Klíčová slova: ATAD, výpůjční náklady, zdanění při odchodu.

Abstract: This article discusses the current trends in the field of Income Taxes resulting from the draft government amendment, which amends some tax laws and related laws. In particular, it focuses on the transposition of the European ATAD Directive on the elimination of tax evasion practices in Corporate Income Tax.

Keywords: ATAD, borrowing costs, exit.

JEL klasifikace: H24, H26.

1 ÚVOD

Návrh zákona, který pozměňuje některé daňové zákony a některé související zákony. (vládní novela), který byl zpracován z nutnosti implementovat unijní právo v oblasti daní do českého právního řádu. Vládní novela změn dotčených daňových zákonů včetně dalších souvisejících zákonů je spojena do jednoho zákona (daňový balíček 2019), jako je zákon o dani z příjmů (ZDP), daňového řádu (DŘ), zákona o dani z hazardních her, zákona o dani z přidané hodnoty (DPH), zákona o spotřebních daních, insolvenčního zákona, celního zákona, zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, zákona o Finanční správě a zákona o Celní správě. Ministerstvo financí od tohoto kroku očekává zvýšení přehlednosti úpravy daňové legislativy a zrychlení legislativního procesu v jednotlivých daních v období let 2019 až 2020. Návrh vládní novely zákonů

je stále ve vnějším připomínkovém řízení, lze předpokládat, že v rámci připomínkového řízení navrhovaná ustanovení ještě doznají změn.

Za zásadní změnu lze považovat novou úpravu daně z příjmů právnických osob, která vyplývá z transpozice Směrnice Evropské unie 2016/1164 z 12. 7. 2016 (Směrnice) proti vyhýbání se daňovým povinnostem (Anti Tax Avoidance Directive/ATAD). Směrnicí ATAD předcházela finální zpráva OECD, opatření proti účelovému přesouvání zisku nadnárodními společnostmi a proti agresivnímu plánování (např. viz případ Starbucks). Směrnice Rady EU č. 2017/952) uvádí, že vyhýbání se daňovým povinnostem a agresivní plánování velkých korporací má přímý vliv na fungování vnitřního trhu členských zemí [7]. Uvedenou Směrnicí jsou do evropského práva implementovány závěry vyplývající z OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) proti snižování základu daně z příjmů velkých korporací, proti přesouvání zisku [1,6], jako je neutralizace efektů hybridních schémat, pravidlo ovládané zahraniční společnosti (Controlled foreign company/CFC rules) a omezení ovlivňování daňového základu úrokovými odpočty. Směrnice ATAD byla vydána v červenci 2016, Členské mají uloženou povinnost implementovat směrnici ATAD do své národní právní úpravy s účinností do 1. 1. 2019. Směrnice ATAD obsahuje výjimky z obecných pravidel, které jsou uvedené v tabulce 1, ovšem jednotlivé členské státy EU mají možnost volby, zda některou z možných výjimek zavedou či nikoli.

Tabulka 1: Výjimky z ATAD [2]

	Typ výjimky	Výjimka se týká
1	Stará půjčka	Nadměrné výpůjční výdaje/náklady pobírané z úvěrů uzavřených před 17. červnem 2016, vyjma úvěrů, které byly po tomto datu změněny.
2	Projekt veřejné infrastruktury	Zajištění, modernizace, provoz nebo údržba aktiva členského státu ve veřejném zájmu. <i>Podmínka</i> : Aktiva, jejich provozovatel, výpůjční výdaje/náklady, příjmy/výnosy musí být umístěny na území EU.
3	Test majetku a vlastního kapitálu	Úrokové náklady je možné uznat za podmínky, když společnost má stejný, anebo má vyšší poměr vlastního kapitálu vůči aktivům, než je poměr celé konsolidované skupiny.
4	Samostatně stojící společnosti	Daňově uznatelné jsou úroky samostatné společnosti, která nepatří do konsolidačního celku a současně není přidruženým podnikem.
5	Limit společností ve skupině 3000 000 EUR	Pravidla ATAD se neaplikují v případě, že limit čistých výdajových/nákladových úroků společností podnikajících ve skupině (za celý konsolidovaný celek) nepřesáhne limit 3 mil. EUR. To znamená, že do limitu 3 mil EUR společnost si může za celý konsolidovaný celek tuto částku odečíst od základu daně z příjmů.

Zdroj: Zpracování vlastní podle Směrnice ATAD, EU

V České republice (ČR) je v platnosti pravidlo nízké kapitalizace úroků vůči spojeným osobám, dle pravidel ATAD se nově bude týkat také třetích osob. Očekávaným cílem implementace ATAD je v rámci EU omezení prostoru pro agresivní daňové plánování. Cílenou snahu o eliminaci daňových úniků lze v EU pozorovat již od roku 2012. Ve všech členských státech má být Směrnice platná od prvního ledna 2019, což Česká republika transpozici realizuje právě vládní novelou v daňovém balíčku pro rok 2019.

Ministerstvo financí z důvodů agresivního daňového plánování odhaduje v České republice roční ztráty veřejných rozpočtů 6 mld. až 15 mld. Kč.

2 NÁVRH VLÁDNÍ NOVELY DANĚ Z PŘÍJMŮ

V oblasti daně z příjmů se očekávají dva typy změn, a to jak u fyzických, tak u právnických osob. U fyzických osob má dojít ke změně konceptu zdanění příjmů, změně algoritmu výpočtu daně z příjmů, solidárního zvýšení daně u nadlimitních příjmů, úpravě sazeb, včetně navazující změny v sociálním pojistném vlivem zrušení konceptu „superhrubé mzdy“. Očekávaná změna daňových sazeb zavádí dvě daňová pásma, a to progresivní daňová sazba ve výši 19 % (týkala by se příjmů do 1,5 mil. Kč), na příjmy fyzických osob nad limit 1,5 mil Kč by se vztahovala progresivní daňová sazba ve výši 24 %. Nově si všichni podnikatelé budou moci od základu daně odečíst 75 % zaplaceného sociálního a zdravotního pojištění. Ovšem vláda dala v dubnu 2018 najevo, že zrušení „superhrubé mzdy“ plánuje s účinností až od roku 2020.

2.1 Transpozice pravidel ATAD v dani z příjmů právnických osob

Vládní novela daně z příjmů právnických osob se týká transpozice pravidel ATAD do zákona o dani z příjmů. Vládní návrh novely zavádí poměrně rozsáhlé změny, která se vztahuje na příjmy právnických osob, včetně stálých provozoven poplatníků, kteří jsou pro daňové účely daňovými rezidenty třetí země, pokud se nacházejí v jednom nebo více členských státech. Opatření ATAD budou v dani z příjmů právnických osob realizována prostřednictvím pěti opatření, kterými jsou:

Tabulka 2: Opatření ATAD

	Pravidla ATAD	<i>Poznámky</i>
1	Omezení odpočitatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů/nákladů	Čl. 4 Borrowing costs
2	Obecné pravidlo pro zneužití práva	Čl. 6 General Anti-Abuse Rule/GAAR
3	Hybridní nesoulady	Čl. 9 Hybrid mismatches Nesoulad mezi národními daňovými systémy jednotlivých zemí
4	Zdanění ovládané zahraniční společnosti	Čl. 7 a 8 Controlled foreign company/CFC pravidla
5	Zdanění při odchodu	Čl. 5 Tax Exit Přemístění majetku beze změny

Zdroj: Zpracování vlastní podle [12]

OMEZENÍ ODPOČITATELNOSTI NADMĚRNÝCH VÝPŮJČNÍCH VÝDAJŮ/NÁKLADŮ

Omezení v daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů (tzv. rozdíl mezi daňově uznatelnými výpůjčními náklady a zdanitelnými výpůjčními výnosy) souvisí se zavedením obecného pravidla proti zneužívání daňového režimu.

Nadměrné výpůjční náklady = daňově uznatelné výpůjční náklady
převyšující zdanitelné úrokové výnosy

Čeho se nadměrné výpůjční náklady týkají?

Za nadměrné výpůjční výdaje/náklady jsou považovány daňově uznatelné výpůjční náklady po odečtení zdanitelných výpůjčních výnosů za dané zdaňovací období. Vládní novela za nadměrné výpůjční náklady **považuje výdaje/náklady převyšující 80 mil. Kč, anebo náklady nad limit 30 % z vypočteného daňového provozního zisku před úroky, zdaněním a odpisy (EBITDA)**, osvobozené příjmy jsou z EBITDA vyňaty. Vzorec výpočtu EBITDA pro účely ATAD:

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM

+ Zvýšený o daňovou hodnotu čistých úrokových nákladů

+ Srážková daň ze zdrojů na území ČR

+ Zvýšený o daňovou hodnotu odpisů majetku uplatněné v základu daně

Dle návrhu vládní novely mají výpůjční výdaje náklady širší rozměr než finanční výdaje/náklady definované v současném znění zákona o dani z příjmů, protože obsahují všechny formy dluh a úroky, například:

- úroky z dluhopisů,
- úroky z půjček a zápůjček,
- úroky z derivátových instrumentů souvisejících s půjčkou,
- kapitalizované úroky uvedené v rozvaze společnosti v hodnotě aktiva (z pohledu ZDP jsou uznatelným výdajem vynaloženým na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů),
- úroky z derivátových instrumentů včetně nákladů na zajištění,
- náklady na financování finančního leasingu,
- náklady spojené s kurzovými operacemi při financování korporace (zajištění kurzových rizik) poplatky související s financováním (záruky, zprostředkování).

V souvislosti s nadměrnými výpůjčními náklady se vyskytuje pojem tzv. „pomyslné úrokové výdaje/náklady.“ Považují se za ně takové úrokové výdaje/náklady, které nejsou označeny přímo jako úrok, protože jsou součástí jiných než úrokových nákladů, ale z ekonomického hlediska jsou úrokem, a proto se platba nákladů/výdajů vzniklých v souvislosti s výpůjčkou za úroky považuje.

V případě kurzových rozdílů je nutné rozlišovat jejich typy, zda se jedná o kurzový rozdíl, který je výdajem (nákladem), nebo příjmem (výnosem) a podle toho jej zařadit tento instrument do výpůjčních výdajů, nebo výpůjčních příjmů. Podle platného pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 k § 25 odst. 1 písm. w) nejsou kurzové rozdíly součástí finančních výdajů/nákladů (viz § 25 odst. 1 písm. w ZDP).

Úroku z derivátových instrumentů (finanční výdaj/náklad) se týkají výpůjční výdaje/náklady vynaložené za účelem zajištění (nebo přecenění derivátu promítnutého do výsledku hospodaření daňového subjektu) úvěrového nebo měnového rizika spojeného s úvěrovým financováním. Týká se derivátů podle zákonem č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů. Situace se vztahuje se také na případ přecenění derivátu. Pravidlo pro omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů/nákladů by mělo být účinné od roku 2019.

OBECNÉ PRAVIDLO PRO ZNEUŽITÍ PRÁVA

Obecné pravidlo pro zneužití práva (GAAR) vyplývá z čl. 6 směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016. Vládní novela obecné pravidlo pro zneužití práva transponuje do Daňového řádu, navrhuje doplnit § 8 o nový odstavec 4 Daňového řádu (účinnost 1. 1. 2019), citují: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, pro které neexistují řádné ekonomické důvody, neboť jejich převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“ [13]

Záměrem pravidla proti zneužití práva je odstranit daňovým subjektům možnost uplatňovat takové daňové výhody (například vytváření umělých transakcí), které jsou v rozporu se smyslem a účelem předmětného daňového zákona. Například ustanovení daňového řádu či zákona o dani z příjmů. V praxi se vyskytují situace, kdy jsou s ohledem na výpočet daňové povinnosti tvořeny fiktivní hospodářské operace. V důsledku této skutečnosti pak nelze uplatnit na takový daňový subjekt daňové právo.

HYBRIDNÍ NESOULADY

„*Nesoulad z hybridních subjektů vzniká tehdy, jestliže je subjekt pro daňové účely v jedné jurisdikci považován za transparentní a v jiné jurisdikci za netransparentní. To může vést k dvojímu odpočtu téže platby, výdajů nebo ztrát nebo k odpočtu platby bez jejího odpovídajícího zahrnutí.*“ [8] Z daňového hlediska může být jakýkoli právní subjekt transparentní nebo netransparentní. Pokud je právní subjekt pro daňové účely transparentní, (například v případě partnerství), nepodléhá dani sám o sobě, nýbrž jednotlivým partnerům jsou jako zdanitelný příjem přiřazeny poměrné podíly na položkách příjmů/výnosů, zisku a výdajů/nákladů, které tomuto partnerství vznikly. Stálá provozovna může být součástí subjektu, ale za samostatný subjekt se nepovažuje

Naproti tomu právní subjekt je netransparentní, když například obchodní společnost, podléhá dani ze svých příjmů/výnosů sama za sebe. [12] Hybridní nesoulady v podstatě existují jako:

- Hybridní nesoulad vedoucí k dvojímu odpočtu:
 - Hybridní nesoulad vzniká za situace, když by byl totožný výdaj/náklad daňově uplatněn u přidružených podniků s různým daňovým rezidentstvím více než jednou. Dvojí odpočet znamená, že tatáž platba je odčitatelná ze základu daně ve více než jedné daňové jurisdikci (daňově uznatelný výdaj snižuje základ daně

z ve více než jedné daňové jurisdikci). Na základě směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem v případě nesouladu z hybridních subjektů mezi dvěma členskými státy, který vede k dvojímu odpočtu, lze odpočet uplatnit pouze v členském státě, v němž má daná platba svůj zdroj.

- Hybridní nesoulad vedoucí k odpočtu bez zahrnutí:
 - Znamená situaci, kdy odpočtu v jedné daňové jurisdikci k odpočtu od základu daně z příjmů právnických osob dochází (například jde o daňově uznatelný výdaj/náklad), ale bez odpovídajícího zahrnutí tohoto příjmu do základu daně v jiné daňové jurisdikci. [2]

Pravidla pro hybridní nesoulady se použijí pouze v případě nesouladu mezi daňovým poplatníkem a přidruženým podnikem nebo v případě strukturovaného uspořádání v rámci těchto zúčastněných stran.

PRAVIDLO PRO ZDANĚNÍ OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI

Pojem ovládaná zahraniční společnost, tzv. CFC pravidla, zákon o dani z příjmů zatím neupravuje. Ovládanou zahraniční společností je zahraniční subjekt, který poplatník daně z příjmů právnických osob ovládá, anebo se z 50 % přímou či nepřímou účastí na jejím kapitálu, má právo na 50 % podílu ze zisku včetně stálé provozovny umístěné v zahraničí. Podle vládní novely má být do zákona o daních z příjmů vloženo nové ustanovení, tzv. “právní fikce”, která se použije, když dojde k naplnění CFC pravidel:

- česká společnost se sama nebo s přidruženými podniky přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu zahraniční společnosti z více než 50 % resp. má právo na více než polovinu podílu na jeho zisku, případně pokud jde o stálou provozovnu ve státě, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která umožňuje aplikovat pro zamezení dvojího zdanění metodu vynětí,
- zahraniční společnost je daňovým rezidentem v jurisdikci, kde je daň z příjmů právnických osob nebo obdobná daň o polovinu nižší, než kdyby se jednalo o daňového rezidenta ČR,
- zahraniční společnost nevykonává skutečnou ekonomickou činnost.

V případě naplnění výše uvedených podmínek, pak je ze zákona povinné použít pravidlo pro ovládané společnosti. Z toho vyplývá, že česká ovládající společnost musí zahrnout do svého základu daně z příjmů právnických osob

vybrané příjmy zahraniční ovládané společnosti. Vládní novela je přesně uvádí, např. výpůjční příjmy, licenční poplatky, podíly na zisku atd.). Příjmy jsou zahrnovány do základu daně v poměrné části vypočítané podle podílu ovládající společnosti na kapitálu společnosti ovládané. [13]

ZDANĚNÍ PŘI ODCHODU (EXIT TAX)

Zdanění při odchodu se týká případů přemístění majetku (aktiv) beze změny vlastnictví, při kterém přesouvány majetek zůstává ve vlastnictví stejného daňového subjektu. Z důvodu přemístění aktiv budoucí příjmy z tohoto majetku plynoucí budou podléhat zdanění v cílovém státě a nikoli již ve státě původním. Pro účely ZDP vládní novela přemístěním majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí se rozumí:

- přemístění majetku poplatníka DPPO, který je daňovým rezidentem, z České republiky do jeho stálé provozovny umístěné v zahraničí, (kdyby v důsledku tohoto přeražení pro vyloučení dvojího zdanění příjmů plynoucích z následného úplatného převodu tohoto majetku byla použita metoda vynětí),
- přemístění majetku poplatníka DPPO, který je daňovým nerezidentem, ze stálé provozovny umístěné v České republice do zahraničí (kdyby se v důsledku tohoto přeražení na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v České republice),
- přemístění majetku poplatníka DPPO bylo spojené se změnou daňového rezidentství poplatníka daně z příjmů právnických osob z České republiky do zahraničí (kdyby se v důsledku tohoto přeražení na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v České republice). [13]

3 VÝSLEDKY

Současná právní úprava zákona o daních z příjmů právnických osob (ZDPPO) **uznatelnost výpůjčních výdajů** upravuje v ustanoveních, která omezují daňovou odčitatelnost úroků, v určitých případech, například:

- případ nízké kapitalizace v § 25 odst. 1 písm. w ZDPPO,
- případ úroků navázaných na zisk dlužníka v § 25 odst. 1 písm. z ZDPPO,
- případ mateřské společnosti držící podíl v dceřiných společnostech v § 25 odst. 1 písm. zk ZDPPO.

Platné pravidlo nízké kapitalizace se týká omezení odečitatelnosti úroků z úvěrů poskytnutých spojenými osobami, která přesahuje 4násobek výše vlastního kapitálu, 6násobek u bank) se vztahuje pouze na úroky hrazené spojeným osobám.

Vládní novela ZDPPO navrhuje podle pravidel ATAD nové ustanovení omezující daňovou uznatelnost výpůjčních výdajů pro právnické osoby v § 23e ZDPPO. Nové ustanovení **se týká všech hrazených úroků spojených i nespojených osob**. Zavádí, limity výpůjčních výdajů upravené o výpůjční příjmy, když poplatník přesáhne stanovený zákonný limit (30 % EBITDA nebo 80 000 000 Kč) budou výpůjční náklady daňově neuznatelné. Podle tohoto nového ustanovení do nadměrných výpůjčních výdajů vstupují pouze daňově uznatelné výpůjční výdaje/náklady. Nově se budou testovat veškeré nákladové úroky. Poplatník DPPO provede test nízké kapitalizace a vyloučení odpovídající části nedaňových výdajů/nákladů ze základu DPPO, což v praxi představuje postup:

- Poplatník DPPO ze základu daně vyloučí výpůjční výdaje/náklady neuznané na základě jiných ustanovení ZDPPO, např. v § 25 odst. 1 písm. w), zk), zl.
- Následně poplatník uznatelné výpůjční výdaje/náklady porovná se zdanitelnými výpůjčními příjmy/výnosy.
- Pokud daňově uznatelné výpůjční výdaje/náklady převýší zdanitelné výpůjční příjmy/výnosy, tak tento poplatník bude postupovat podle nového ustanovení v § 23e ZDPPO.

Výpůjční náklady mají širší definici než finanční výdaje definované současným ZDP, vyjímá finanční instituce a samostatné společnosti, které nejsou členy žádné skupiny. Pro nadměrné výpůjční výdaje/náklady jsou nastavena mírnější pravidla vůči ATAD. Cílem je zamezit vyplácení podílu na zisku výplatou úroků z dluhového nástroje, a tak snižovat daňovou povinnost.

Současná úprava ZDPPO **obecné pravidlo pro zneužití práva neupravuje**, pouze v § 23 d odst. 2 upravuje zvláštní pravidlo proti vyhýbání se daňové povinnosti, dále v daňový řád v ustanovení §8 odst. 3 upravuje zásadu přednosti obsahu před formou vycházející z tzv. “zásady materiální pravdy“. Do této doby bylo pravidlo zneužití práva v daňové správě ČR dovozováno postupy zavedené správní praxe jako tzv. „obecný právní princip“ a prostřednictvím judikátů Nejvyššího správního soudu (NSS) a Ústavního soudu. Konkrétní příklady rozhodnutí NSS a vyjádření Ústavního soudu k problematice pravidla zneužití práva jsou uvedeny v důvodové zprávě, která je součástí návrhu vládní novely.

Podle současné právní úpravy zákona o dani z příjmů **nevzniká právníkům osobám daňová povinnost z důvodu přemístění majetku společnosti do zahraniční beze změny vlastnictví**. Například se jedná o situaci, když česká společnost změní daňovou rezidenci, anebo přemístí svá aktiva do své stálé provozovny v zahraničí nebo naopak., nebo jsou aktiva přemístěna mezi dvěma stálými provozovnami jednoho poplatníka v různých státech nebo v důsledku přemístění daňového rezidentství.

Vládní novela navrhuje změnu a přesuny majetku do zahraničí beze změny vlastnictví navrhuje v ČR zdaňovat stejným způsobem, jako při prodeji aktiv s účinností od roku 2020.

Základ daně z příjmů právnických osob by se rovnal tržní ceně aktiv minus daňová hodnota aktiv. V určitých případech bude možné rozložit splátku daně z příjmů do následujících pěti let.

Uplatnění CFC pravidel v praxi se týká případů, když zisky zahraničního daňového poplatníka nebo stálé provozovny (zahraniční dcera) nepodléhají v ČR dani z příjmů právnických osob nebo jsou od daně osvobozeny. Současně hranice držby kapitálu či hlasovacích práv je 50 % a skutečná daň z příjmů dceřiné společnosti je nižší než polovina daně v zemi rezidentního poplatníka (české mateřské společnosti).

4 DISKUSE A ZÁVĚRY

Text je zpracován na základě stavu návrhu vládní novely daňových zákonů a některých souvisejících zákonů a prozatím nenabyl účinnosti. Lze říci, že nejdiskutovanějším opatřením vládní novely je nové pravidlo dle směrnice ATAD pro odčitatelnost úroků. Limity výpůjčních úrokových nákladů jsou nastavené tak, aby se omezení vztahovaly zejména na velké mezinárodní

subjekty. Ministerstvo financí uvedlo, že dle jemu dostupných údajů se v ČR v roce 2015 neexistoval v ČR daňový poplatník, který by měl úrokové náklady vyšší než 80 mil. Kč. Proto se předpokládá, že pravidlo pro odečitatelnost úroků za navrhovaných podmínek vládní novely by tedy nemělo dopadat na velký počet podniků. Dá se říci, že opatření vládní novely je poměrně velmi úzce zacíleno, protože se týká úrokových nákladů nad limitem. Určit jednoznačně dopady implementace tohoto pravidla na české společnosti zatím nelze. Pro některé společnosti pravděpodobně bude aplikace tohoto pravidla v praxi příznivější, pro jiné pak tomu bude naopak.

Snahu o eliminaci daňových úniků na mezinárodní úrovni lze pravděpodobně v budoucnu očekávat směrem ke zdaňování zisků digitální ekonomiky. Eroze daňových základů včetně přesouvání zisků digitální ekonomiky jsou markantní a jsou častým terčem kritiky včetně uváděného příkladu neférovosti zdaňování vůči ostatním společnostem. Digitální ekonomika je svým způsobem výjimečná, jelikož pracuje s nehmotnými produkty. Na rozdíl od hmotné produkce je možné ji velmi lehce a rychle přesouvat do příznivější daňové jurisdikce. Digitální ekonomika jako pojem není zatím definovaná, neexistují pro ni speciální daňová pravidla, proto nelze erozi daňových základů nebo přesouvání zisků do příznivějších daňových jurisdikcí účinně zamezit. Z těchto důvodů se stále více odvětví výhod digitální ekonomiky využívat. Dá se říci, že celá situace ohledně zdaňování digitální ekonomiky je velmi složitá, a proto její řešení bude vyžadovat čas a rozsáhlou mezinárodní spolupráci.

AFILACE

Článek je jedním z výstupů výzkumného projektu Zdanění rodinného podnikání, IGA_AS_01 08/02.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] DELOITTE. BEPS Actions implementation by country: Action 2 - Hybrids. In: *Deloitte* [online]. 2018 [cit. 2018-05-12]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-action-2-hybrids-implementation-matrix.pdf>
- [2] EUROPEAN COMMISSION. The Anti-Tax Avoidance Directive. In: *European Commission* [online]. 2018 [cit. 2018-03-15]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en

- [3] KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. Bude daňový systém díky BEPS spravedlivější, efektivnější a pochopitelnější? In: *Právní prostor* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/aktuality/aktuality/bude-danovy-system-diky-beps-spravedlivejsi-efektivnejsi-a-pochopitelnejsi>
- [4] KPMG. EU: Directive on hybrid mismatches with third countries. In: *KPMG* [online]. 2017 [cit. 2018-06-02]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/us/en/home/insights/2017/02/tmf-eu-directive-on-hybrid-mismatches-with-third-countries.html>
- [5] MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní: Pracovní text. In: *Ministerstvo financí České re-publiky* [online]. 2016 [cit. 2018-07-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>
- [6] OECD. Base erosion and profit shifting. In: *OECD* [online]. 2016 [cit. 2018-03-08]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/>
- [7] OECD. Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues. In: *OECD* [online]. 2012 [cit. 2018-04-13]. Dostupné z: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf
- [8] Směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. [online]. 2016 [cit. 2018-04-13]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>
- [9] Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších změn a úprav
- [10] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších změn a úprav
- [11] Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22. [online]. 2018 [cit. 2018-06-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf
- [12] Vládní návrh 2018, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. 2018 [cit. 2018-07-05].
- [13] Dostupné z: www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135859

[14] Důvodová zpráva k vládnímu návrhu 2018, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. 2018 [cit. 2018-07-05].

[15] Dostupné z: www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=129427&pdf=1

AUTOR

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: vincencova@sting.cz.

AUTHOR

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Department of Accountancy and Taxes, STING ACADEMY., Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic, e-mail: vincencova@sting.cz.

ACTA STING

Published / Vydává:	STING ACADEMY AKADEMIE STING, o.p.s.
Address / Adresa:	Stromovka 1, 637 00 Brno Czech Republic +420 541 221 801 http://www.sting.cz
Number / Číslo:	3/2018
Date of publication / Datum vydání:	30 th September 2018 30. září 2018
Executive Editor / Výkonný redaktor:	Ing. Eva Vincencová, Ph.D.
Evidence number / Evidenční číslo:	MK ČR E 20461
ISSN (online):	1805-6873