

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Bakalářská práce

Problematika daňové kontroly

Monika Bartůňková

© 2019 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Monika Bartůňková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Problematika daňové kontroly

Název anglicky

The issue of tax control

Cíle práce

Cílem teoretické části práce je charakterizovat jednotlivé fáze daňové kontroly, vymezit jednotlivé pojmy daňového řízení z pohledu daňového řádu a poukázat na některé problémové oblasti daňového řízení s odkazy na jednotlivá ustanovení zákonů a judikatury, tak aby mohla být následně aplikována praktická část práce. V rámci cíle praktické části práce budou jednotlivá ustanovení daňového řádu aplikována na konkrétní příklad daňové kontroly, v rámci kterého bude poukázáno na nejednoznačnost některých ustanovení zákona, při jejichž aplikaci v praxi může dojít k dvojímu výkladu zákona, ale také bude poukázáno na nesoulad mezi danými zákony. Autor práce si v rámci praktické části práce klade za cíl, na základě takto zjištěných skutečností, učinit návrhy a doporučení za účelem dosažení efektivnějšího a účelnějšího výběru a správy daní.

Metodika

V teoretické části práce bude použita zejména metoda studia, analýzy a literární rešerše odborné literatury, právních předpisů, rozhodnutí soudů a dalších relevantních zdrojů a dále budou použity metody výkladu práva.

V praktické části práce bude použita zejména metoda analýzy a komparace dat a údajů týkajících se daňových kontrol v oblasti daně z příjmu zaměřená na korunové dluhopisy, kdy budou použita data vyhodnocena a komparována.

Doporučený rozsah práce

30 – 40

Klíčová slova

Dokazování, důkazní prostředky, daňová kontrola, daňový řád, daň z příjmů, dluhopisy, emitent, upisovatel, emisní podmínky, správce daně, daňový subjekt, svědek, pomůcky, ústní jednání, protokol, finanční nástroje, výdaje (náklady), účetnictví, základ daně

Doporučené zdroje informací

BAXA, Josef a kol., 2011, Daňový řád s komentářem 1. díl, Praha: Vydavatelství Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-564-9

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, 2018, Daňový řád 1. vyd., Ostrava: Nakladatelství ANAG, ISBN 978-80-7554-146-8

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, 2018 Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – po třetí 1 vydání. Praha: Vydavatelství Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-126-4

KOBÍK, J. *Daňový proces : judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.

Zákon č. 190/2004 Sb. o dluhopisech

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 589/1992 Sb., o daních z příjmů

ZATLOUKAL, Tomáš, 2011, Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přepracované vydání. Praha: Vydavatelství C.H.Beck. ISBN 978-80-7400-366-0

Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 5. 3. 2019

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 5. 3. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 03. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "*Problematika daňové kontroly*" jsem vypracovala samostatně pod vedením JUDr. Ing. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et. Ph.D., a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne datum odevzdání: 14. 03. 2019

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala JUDr. Ing. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et. Ph.D., za odborné vedení, cenné rady, trpělivost a připomínky, kterými přispěla ke zpracování této práce.

Děkuji také své rodině a přátelům za trpělivost a podporu v průběhu celého mého studia.

Problematika daňové kontroly

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá daňovou kontrolou a jejím procesem. Je zde definován pojem daňová kontrola rozebrány jednotlivé fáze kontroly, jako je zahájení, ukončení a v neposlední řadě fáze dokazování. Dále jsou zde popsány práva a povinnosti správců daně a daňových subjektů a základní zásady správy daní, podle kterých daňová kontrola postupuje. Velký důraz je kladen na oblast dokazování, kde jsou podrobně rozebrány jednotlivé postupy s odkazy na příslušnou judikaturu.

V praktické části této práce bude na příkladu charakterizován proces daňové kontroly, kde budou jednotlivá ustanovení daňového řádu. V příkladu bude poukázáno, jak může v některých případech dojít v nesouladu mezi danými zákony a také nejednoznačnost některých ustanovení, což v praxi může mít za následek dvojího výkladu. Cílem této části práce bude navrhnout doporučení pro příslušná ustanovení, aby bylo naplnění cíle správy daní účelnější a efektivnější.

Klíčová slova: daň z příjmů, daňová kontrola, daňový řád, daňový subjekt, dluhopisy, dokazování, důkazní prostředky, emitent, emisní podmínky, finanční nástroje, pomůcky, protokol, správce daně, svědek, účetnictví, upisovatel, ústní jednání, výdaje (náklady), základ daně.

The Issue of tax control

Abstract

This bachelor theses is focused on tax control and the process. The perception of tax control is defined here and also specific phases such as initiation, termination and demonstration. It also describes the rights and obligations of tax administrators and tax subjects and the basic principles of tax administration, according to which the tax audit proceeds. Great emphasis is placed on the field of demonstration where detailed procedures are discussed with references to relevant case law.

Exaple of the tax audit process is in the practical part and also implementation of the individual provisions of the tax regulations. The example reflects how is possible to have inconsistency between the laws and ambiguities of certain provisions which can result in a double interpretation of legislation in practice. The goal of this part of theses is propose recommendations for the relevant provisions and reach the target of tax administration is more effective and efficient.

Keywords: income tax, tax inspection, Tax Regulations, taxpayer, bonds, proving, means, of proof, issuant, emission notices, financial instruments, aids, protocol, tax administrator, witness, bookkeeping, oral hearing, expenditure (costs), tax base.

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl.....	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	13
3.1 Daňový řád	13
3.1.1 Základní zásady správy daní.....	13
3.1.2 Vymezení základních pojmů	14
3.1.3 Řízení a další postupy	15
3.2 Daňová kontrola	16
3.2.1 Příprava na daňovou kontrolu.....	16
3.2.2 Zahájení daňové kontroly	17
3.2.3 Dokazování	19
3.2.4 Důkazní prostředky.....	20
3.2.5 Svědecká výpověď.....	21
3.2.6 Hodnocení důkazních prostředků	22
3.2.7 Pomůcky nebo dokazování	24
3.2.8 Výzva k prokázání skutečností	25
3.2.9 Neunesení důkazního břemene	25
3.2.10 Výsledek kontrolního zjištění	25
3.2.11 Zpráva o daňové kontrole	26
3.3 Korunové dluhopisy v souvislosti s daní z příjmů.....	27
3.3.1 Terminologie dle zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech.....	28
3.3.2 Terminologie cenných papírů dle zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech 30	
3.3.3 Korunové dluhopisy dle zákona o daních z příjmů	30
3.3.4 Posuzování daňově uznatelného nákladu	31
4 Vlastní práce	33
4.1 Modelový příklad daňové kontroly	33
4.1.1 Úvod do problematiky	33
4.1.2 Důvod provedení daňové kontroly	33
4.1.3 Zahájení daňové kontroly	34
4.1.4 Předkládání důkazních prostředků.....	35
4.1.5 Průběh daňového řízení (proces dokazování).....	36
4.1.6 Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.....	42
4.1.7 Ukončení daňové kontroly.....	43

4.2	Shrnutí výsledků praktické části práce.....	44
5	Diskuze a navržená řešení	46
6	Závěr.....	48
	Seznam použitých zdrojů	51
7	Přílohy	53

1 Úvod

Tato bakalářská práce se zabývá daňovou kontrolou z pohledu práv a povinností správců daně a daňových subjektů, dále také celým procesním postupem. Cílem práce bylo jednak přiblížit problematiku z hlediska procesu v souvislosti s právní úpravou, dále rozebrat jednotlivé fáze daňové kontroly, poukázat na eventuální problémy a navrhnout jejich případná řešení v rámci právní úpravy pro efektivnější naplnění cíle správy daní. Největší důraz byl kladen na oblast dokazování z hlediska procesního, neboť tato oblast je v daňovém řízení značně rozsáhlá a nejproblematictější. V rámci dokazování jsou kladeny velké nároky jak na správce daně, tak i na daňové subjekty, ale také je s touto problematikou spojeno mnoho soudních rozhodnutí. S využitím odborné literatury a příslušné judikatury byly charakterizovány jednotlivé fáze daňového řízení a bylo poukázáno na složitost a náročnost dané problematiky.

Daňová kontrola se řídí zákonem č. 280/2009 Sb. daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který nahradil předchozí právní úpravu, tj. zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Daňový řád je na rozdíl od správy daní a poplatků je mnohem obsáhlejší a také se více věnuje daňové kontrole, např. určil okamžik zahájení i ukončení daňové kontroly, což předchozí právní úprava vůbec nereflektovala. Dále se právní úpravy dotkly také svědecké výpovědi, která bývá jednou z problémových oblastí v rámci dokazování.

Pro účel této práce budou popsány a věcně rozebrány základní pojmy na základě metody analýzy, kde budou rozvrženy na kapitoly a podkapitoly a metodou syntézy bude definice těchto pojmů podepřena příslušnou judikaturu.

Úvod této práce bude věnován pojmu daňové kontroly, budou zde vymezeny právní aspekty, které s daňovou kontrolou souvisí, jako jsou základní zásady správy daní, které určují pravidla jak v rámci daňové kontroly postupovat. Bude rozebrán samotný průběh daňové kontroly, tj. zahájení, dokazování, hodnocení a ukončení daňové kontroly, ale také vymezení základních funkcí, kterými jsou předmět a rozsah daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že proces daňové kontroly je značně rozsáhlý, není možné v této práci detailně

popsat všechny jednotlivé prvky daňového řízení, ale bude zaměřeno pouze na ty nejvíce problematické.

Část práce se zaměřuje na korunové dluhopisy a jejich dopad na daň z příjmů. Bude zde jednak charakterizována právní úprava pojmů dluhopis, emitent, emisní podmínky, investiční nástroje, ale také vymezeny daňově uznatelné či neuznatelné náklady dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Vlastní část práce je věnovaná příkladu daňové kontroly daně z příjmů v rozsahu úvěrových finančních nákladů (dluhopisů). Bude zde popsán postup správce daně při získávání důkazních prostředků v rámci daňového řízení, následné vyhodnocování a jejich daňový dopad z hlediska daně z příjmů.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl

Cílem této bakalářské práce je v teoretické rovině přiblížit problematiku procesu daňové kontroly v souvislosti s právní úpravou, charakterizovat jednotlivé fáze daňového řízení z hlediska daňového řádu a příslušné literatury – zahájení, průběh řízení (dokazování) a ukončení daňové kontroly. Obzvlášť se zaměřit na oblast dokazování, která je nejproblematictější, a to včetně odkazů na příslušná ustanovení zákonů a judikatury.

V praktické části pak bude na příkladu demonstrován průběh daňové kontroly, kde budou jednotlivá ustanovení daňového řádu aplikována, bude poukázáno na nejednoznačnost některých ustanovení zákona, při jejichž aplikaci může v praxi dojít dvojímu výkladu zákona, dále bude také poukázáno na nesoulad mezi danými zákony. Cílem praktické části bude učinit návrhy a doporučení, které by zabezpečily účelnější a efektivnější výběr a správu daní.

2.2 Metodika

V teoretické části bude použita zejména analýza právních předpisů a literární rešerše, kde bude popsán postup provádění daňové kontroly, včetně výkladu jednotlivých ustanovení daňového řádu a souvisejících obecně závazných právních předpisů, které mohou být v jednotlivých procesních postupech využity, dále budou též uvedeny odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu a další literatura zabývající se tímto tématem.

V praktické části bude na modelovém příkladu daňové kontroly zaměřeném na problémovou oblast použita zejména metoda analýzy a komparace dat a údajů týkající se daňové kontroly v oblasti daně z příjmů zaměřené na korunové dluhopisy, kdy budou použita data vyhodnocena a komparována.

3 Teoretická východiska

3.1 Daňový řád

Daňová kontrola i veškerá daňová řízení se řídí daňovým řádem. Je to procesní postup, který stanovuje pravidla chování mezi daňovým subjektem, správcem daně a dalšími osobami v rámci daňového řízení. Na jedné straně stojí správce daně a na straně druhé daňový subjekt.

Daňový řád s účinností od 01. 01. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků. Daňový řád je rozdělen do několika částí, mezi které patří například obecná část a zvláštní část. V obecné části jsou charakterizovány jednotlivé pojmy, pravomoci, lhůty či dokumentace a zvláštní část je zaměřena převážně na procesní aspekty daňové kontroly.

3.1.1 Základní zásady správy daní

Zásada zákonnosti - správce daně musí postupovat v souladu se zákony a ostatními právními předpisy.

Zásada zákazu libovůle – správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem pravomoc svěřena a v rozsahu v jakém mu byla svěřena.

Zásada přiměřenosti – správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy.

Zásada procesní rovnosti – daňový subjekt, ale i třetí osoby mají rovná procesní práva a povinnosti.

Zásada součinnosti – osoby zúčastněné na správě daní, tj. daňový subjekt, třetí osoby a správce daně, který vede řízení, vzájemně spolupracují. Jedná se jak o právo, tak o povinnost vzájemné spolupráce.

Zásada poučování – správce daně je povinen poskytnout přiměřené poučení o právech a povinnostech osobám zúčastněným na správě daní v souvislosti se svým úkolem.

Zásada rychlosti řízení a zásada hospodárnosti – správce daně je povinen postupovat bez zbytečných průtahů.

Zásada volného hodnocení důkazů – při dokazování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a pak všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, také přihlíží ke všem skutečnostem, co při správě daní vyjdou najevo.

Zásada materiální pravdy – správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Při správě daní je vždy podstatný skutečný obsah právního úkonu.

Zásada neveřejnosti a zachování mlčenlivosti – správa daní je neveřejná a jak osoby zúčastněné na správě daní tak i úřední osoby zachovávají mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.

3.1.2 Vymezení základních pojmů

Správce daně – správní orgán, nebo jiný správní orgán v rozsahu v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost správy daní.

Pravomoc správce daně – vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona, provádí vyhledávací činnost, dále kontroluje, zda si osoby zúčastněné na správě daní plní své povinnosti.

Úřední osoby – je to zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.

Daňový subjekt – osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, i osoba kterou zákon označuje poplatníkem nebo plátcem daně.

Třetí osoby – rozumí se tím jiné osoby než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena

Povinnost mlčenlivosti - úřední osoby a všechny osoby, které jsou zúčastněné na správě daní, jsou vázány mlčenlivostí o tom, co se při správě daně dozvěděly o poměrech jiných osob. Správce daně může jak daňový subjekt, tak i jiné osoby zúčastněné na správě daní zprostit povinnosti mlčenlivosti. Na informace, které jsou veřejně známé nebo jsou veřejně dostupné, se nevztahuje povinnost mlčenlivosti.

Protokol – o ústním podání a jednání sepíše správce daně protokol. Protokol musí obsahovat náležitosti jako např. předmět jednání, místo jednání, začátek a konec jednání, všechny osoby zúčastněné jednání včetně identifikačních údajů, předmět jednání, poučení

zúčastněných osob, zaznamenání veškerých dokladů a listin předložených v rámci jednání, návrhy osoby zúčastněných nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu a dále vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám.

Nahlížení do spisu – daňový subjekt má právo nahlížet do částí spisu týkající se jeho práv a povinností, kromě části vyhledávací. Ve vyhledávací části je daňový subjekt oprávněn nahlédnout pouze do soupisu písemností obsažených v této části, avšak ze soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.

3.1.3 Řízení a další postupy

Daňové řízení je souhrn postupů a dalších dílčích řízení, vedoucí ke správnému zjištění a stanovení daně. Mezi tyto postupy spadají:

Vyhledávací činnost § 78 daňového řádu – provádí správce daně, a to i bez součinnosti daňového subjektu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně shromažďuje informace, opatřuje nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření.

Místní šetření § 80 daňového řádu – v rámci místního šetření správce daně vyhledává důkazní prostředky u daňových subjektů a jiných dalších osob zúčastněných na správě daní. Daňový subjekt, u kterého je prováděno daňové řízení, je povinen poskytnout potřebnou součinnost.

Postup k odstranění pochybností § 89 daňového řádu – tento postup se provádí v případě, vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání. Následně správce daně vyzve daňový subjekt, aby tyto pochybnosti odstranil. Ve výzvě však musí uvést dané pochybnosti a umožnit daňovému subjektu, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, vzniklé nejasnosti vysvětlil a předložil takové důkazní prostředky, kterými by tyto pochybnosti odstranil.

Daňová kontrola § 85 daňového řádu – jejímž předmětem jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a jiné okolnosti, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

3.2 Daňová kontrola

Daňová kontrola patří mezi postupy při správě daní, jedná se o kompaktní soubor úkonů. Daňová kontrola je svou povahou proces kontrolní ne však procesem rozhodovacím. Je realizována v průběhu nalézacího řízení (tj. fáze vyměřovací a doměřovací). Předmětem daňové kontroly jsou jak daňové povinnosti, tak i tvrzení daňového subjektu či další jiné okolnosti.

3.2.1 Příprava na daňovou kontrolu

Před samotným zahájením daňové kontroly se správce daně seznamuje se všemi podklady, které má k dispozici ve spisu daňového subjektu, a to zejména, zda si daňový subjekt plní své daňové povinnosti jak v současné době, tak i v minulých zdaňovacích obdobích a vyhledává veškeré informace z veřejně dostupných zdrojů. Jedním z takových zdrojů je Obchodní rejstřík, do kterého se zapisují údaje jako je název, sídlo, právní forma, den vzniku nebo zániku, předmět podnikání, statutární orgán, kontrolní orgán. Do Obchodního rejstříku se vkládají také důležité listiny, např. zakladatelské listiny, smlouvy, účetní závěrky, podpisové vzory statutárních orgánů.

Dále správce daně provádí analýzu vazeb mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání s údaji vykázanými v účetních výkazech (Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, případně další přílohy). Ověřuje správnost výsledku hospodaření na ř. 10 daňového přiznání. Na tento řádek se přenáší výsledek hospodaření před zdaněním (upraven o předpis daně z příjmů) vykázaný ve Výkazu zisku a ztráty. Dále ověřuje uplatněné daňové odpisy v daňovém přiznání a vykázané účetní odpisy ve Výkazu zisku a ztráty, zda o případný rozdíl je upraven výsledek hospodaření, a to podle své povahy na ř. 50 nebo ř. 150 daňového přiznání.

Další neméně důležitý krok správce daně je zjišťování, zda má daňový subjekt stanoveného zplnomocněného zástupce. Správce daně pak posuzuje obsah plné moci jak z pohledu daňového řádu, tak i z pohledu správního řádu. V rámci daňové kontroly je velmi důležité správné posouzení plné moci, neboť nesprávně posouzená plná moc může vést k nezákonnému zahájení daňové kontroly. Je zde nutno ověřit, zda je osoba zmocněná oprávněna jednat za daňový subjekt, a to v plném rozsahu (tzv. generální plná moc), nebo je rozsah zmocnění omezen, jen na určitou daň, období, úkon atd.

3.2.2 Zahájení daňové kontroly

Daňovou kontrolu je možné zahájit jen z moci úřední. Správce daně nemá vůči daňovému subjektu oznamovací povinnost, že u něj bude zahajovat daňovou kontrolu, ale s ohledem na zásadu vstřícnosti (§ 6 daňového řádu) je efektivnější (zdvořilé) daňový subjekt o této skutečnosti neformálně informovat, a to telefonicky, písemně prostřednictvím emailu či datovou zprávou (formou Oznámení). Při tomto neformálním kontaktu správce daně sděluje daňovému subjektu, čeho se daňová kontrola bude týkat, především jaké dani a za jaké zdaňovací období, sdělí jaké konkrétní písemnosti a účetní sestavy bude při zahájení daňové kontroly požadovat. Jedná se především o předložení účetnictví za kontrolované období, smlouvy, další možné účetní sestavy či už i konkrétní doklady, které správce daně získal na základě předchozí analýzy údajů, z veřejně dostupných zdrojů, tj. obchodní rejstřík, povinných příloh k daňovému přiznání (Účetní závěrka, Výkaz zisku a ztráty, Rozvaha) a dále i z daňového přiznání.

Otázkou, zda by měl správce daně při zahájení daňové kontroly uvést daňovému subjektu důvody zahájení, se zabýval Nejvyšší správní soud, ale také Ústavní soud, který následně vydal stanovisko pléna ze dne 08. 11. 2011, ve kterém bylo mimo jiné uvedeno: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně druhé a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postupu správce daně, který zahájil daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétní skutečností podložené podezření, že daňový subjekt nesplnil řádnou daňovou povinnost.“* (Ústavní soud, sp. zn. Pl.ÚS-st 33/11, 2011). Z výše uvedeného stanoviska tak vyplynulo, že správce daně nemusí disponovat konkrétními pochybnostmi k řádnému splnění daňové povinnosti. Daňová kontrola je považována jako preventivní nástroj.

V případě, kdy daňový subjekt nijak nereaguje na neformální oznámení správce daně o zahájení daňové kontroly, přistupuje správce daně k vydání výzvy dle ustanovení § 87 odst. 2 daňového řádu. V případě, kdy daňový subjekt ani na výzvu nijak nereaguje, správce daně přistupuje k stanovení daně dle pomůcek, což je zakotveno v ustanovení § 98 daňového řádu.

Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně, tj. sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly, ve kterém je kromě zákonných náležitostí (dle § 60 odst. 3 daňového řádu) vymezen také předmět a hlavně rozsah daňové kontroly, musí zde být jednoznačně zřejmé, čeho se daňová kontrola bude týkat. V tomto protokolu nestačí jen uvést, že se zahajuje daňová kontrola, ale musí bezprostředně následovat další kroky správce daně, kterými jsou prověřovány již konkrétní relevantní skutečnosti, jako je zjišťování daňové povinnosti, pověřování tvrzení daňového subjektu, organizační struktura daňového subjektu a počet zaměstnanců.

Předmětem daňové kontroly jsou jak daňové povinnosti, tak i tvrzení daňového subjektu či další okolnosti, které jsou rozhodující pro správné zjištění a stanovení daně související s předmětným zdaňovacím obdobím a předmětnou daní. Předmět daňové kontroly je prověřován správcem daně převážně ve vymezeném rozsahu.

Rozsahem daňové kontroly jsou skutečnosti, které jsou v rámci daného předmětu (druh daně a zdaňovací období) kontrolovány. Může se jednat o daňovou kontrolu, která je kontrolována v plném rozsahu (tzv. auditní) či ve vymezeném rozsahu. Daňová kontrola, která je ve vymezeném rozsahu, je zaměřena pouze k jednomu obchodnímu případu, k jednomu obchodnímu partnerovi či k jednomu konkrétnímu účtu. Rozsah daňové kontroly je však možné v průběhu rozšířit či zúžit. Přesně konkretizovaný předmět a rozsah je rozhodný pro případné opakování daňové kontroly. Ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu udává, za jakých podmínek lze zahájit opakovanou daňovou kontrolu, a to:

- Zjistí-li správce daně nové skutečnosti, které bez jeho zavinění nemohly být uplatněny již při předchozí kontrole,
- daňový subjekt učiní takový úkon, kterým změnil svá dosavadní tvrzení, v tomto případě je však opakovaná daňová kontrola pouze v rozsahu těchto změněných tvrzení.

K opakované daňové kontrole se vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku, citace: *„Opakování daňové kontroly proto může být zásadně přípustné jen tehdy, je-li důvod zopakovat proběhlé daňové řízení v jeho skutkové dimenzi, tj. znovu zjišťovat skutkový stav. Zejména k tomu účelu slouží, jak výše nastíněno, institut obnovy řízení (§ 54 až § 55 daňového řádu). Je-li naplněn zákonný předpoklad pro užití mimořádného opravného prostředku podle § 54 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu a jsou-li dány i další zákonné podmínky pro užití tohoto procesního instrumentu, je povinností správce daně řízení obnovit; není přitom rozhodné, zda o takový postup požádá příjemce rozhodnutí. V rámci obnoveného řízení pak může v mezích rozsahu a důvodů obnovy (§ 55 odst. 4 daňového řádu) proběhnout i opakovaná daňová kontrola.“* (NSS, 2 Afs 31/2005-57).

3.2.3 Dokazování

Dokazování v rámci daňové kontroly je zakotveno v ustanovení § 92 daňového řádu. Je to jedna z nejdůležitějších procesních činností správce daně, neboť umožňuje zjistit skutkový základ potřebný pro rozhodování a tím tak naplnit cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daní (§ 1. odst. 2 daňového řádu). Nejvyšší správní soud i Ústavní soud na toto téma vydalo již několik rozhodnutí.

Dokazování se skládá z několika fází, a to od označení důkazního prostředku, přes jejich vyhledávání, provádění důkazů a jejich následné hodnocení. Provádění důkazních prostředků je realizováno především v rámci řízení. Dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně musí dbát základních zásad, jako je zásada materiální pravdy či zásada volného hodnocení důkazů a využívá postupy a úkony, které jsou v souladu s daňovým řádem. Předmětem dokazování jsou skutečnosti, které mají být zjišťovány. V daňovém řízení důkazní břemeno nese daňový subjekt, který tak má povinnost sám přiznat daň, tj. břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Záleží tedy na samotném daňovém subjektu, jaké předloží konkrétní důkazní prostředky nebo jaké konkrétní důkazní prostředky navrhne (tj. důkazní povinnost). Daňový subjekt také nese procesní odpovědnost, a to takovou, že budou správci daně prokázány všechny skutečnosti ve smyslu § 92 daňového řádu. Daňový subjekt má vůči správci daně povinnost, ale také právo předkládat důkazní prostředky. Svá tvrzení prokazuje především účetnictvím nebo jinými evidencemi.

Předmětem dokazování obecně jsou události ve vnějším světě, které se odehrály v minulosti a je třeba jejich průběh dokazování objasnit. Správce daně se sám těchto událostí nezúčastnil, nepozoroval je a vědomost o nich tedy musí získat stanoveným procesním postupem (Baxa, 2011, s. 505).

3.2.4 Důkazní prostředky

Jsou to vypovídající hodnoty, podklady, na základě kterých se zjišťuje skutečný stav věci a ověřují skutečnosti, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Důkazní prostředky, které jsou získány v rozporu s právními předpisy, nesmí být v rámci procesu dokazování správcem daně vůbec použity. Důkazní prostředky lze však získat i před zahájením řízení. Jako důkazní prostředek je považováno tvrzení daňového subjektu, listiny, svědecké výpovědi, znalecké posudky či další podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo v rámci řízení u jiného daňového subjektu, mohou být předloženy v písemné či elektronické podobě.

Dalšími důkazními prostředky mohou být listiny orgánů veřejné moci, které tyto listiny mají k dispozici, nebo údaje poskytnuté třetími osobami. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13. 08. 2008 uvedl, „*Smyslem dokazování v daňovém řízení je zjištění skutkového stavu, tj. zda tvrzení daňového subjektu obsažená v daňovém přiznání odpovídá skutečnosti, a případné stanovení daně ve správné výši. Množství a kvalita důkazů ke stanovení správné výše daňové povinnosti však není paušálně stejná pro všechny druhy daní a je závislá na konstrukci té, která daň v příslušném daňovém zákoně. Zatímco tedy souhrn skutkových zjištění učiněných v průběhu dokazování může postačovat ke stanovení výše jedné daně (daň z přidané hodnoty), nemusí již být dostatečný ke stanovení daně jiné (daň z příjmů) a správce daně tak u této jiné daně musí přikročit ke stanovení daně za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní), Na základě stejného důkazního prostředku nemusí dojít vždy ke stejnému způsobu doměření daně (dokazování či za použití pomůcek).*“ (NSS, 1Afs 100/2008-137, 2008).

Důkazní prostředky si správce daně může opatřit sám bez součinnosti daňového subjektu, provedením místního šetření nebo zasláním výzvy k poskytnutí informací obchodnímu partnerovi, kdy je vyzván poskytnout informace o obchodní spolupráci mezi

ním a daňovým subjektem a dalším důkazním prostředkem opatřeným správcem daně může být účast třetí osoby neboli svědecká výpověď.

3.2.5 Svědecká výpověď

Svědék (třetí osoba) je charakterizován v ustanovení § 96 daňového řádu. Ten ukládá, že:

- každá osoba je povinna vypovídat jako svědek, a to o podstatných okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou ji tyto okolnosti známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat,
- správce daně před výsledkem poučí svědka o možnosti odeprít výpověď,
- daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka (není to jeho povinnost) a klást svědkovi otázky v souvislosti s dokazování svých práv a povinností, nedostaví-li se daňový subjekt k jednání vyslychané osoby, není to důvod pro opakování tohoto jednání, pouze to zvyšuje riziko neunesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu,
- o konání svědecké výpovědi musí být daňový subjekt vyrozuměn. V tomto vyrozumění je správce daně povinen sdělit daňovému subjektu v jaké věci bude svědek vypovídat a uvést identifikace svědka, v případě, že nehrozí nebezpečí, že by mohlo dojít ke zmaření účelu výpovědi.

Výslech svědka se provádí:

- z iniciativy správce daně (z úřední povinnosti) tj., vyjde-li v průběhu jednání najevo, že by nějaká informace od určité osoby mohla přispět k zajištění skutkového stavu,
- na základě návrhu daňového subjektu, aby byly prokázány jím tvrzené skutečnosti.

V obou těchto případech platí, že správce daně je povinen informovat daňový subjekt o konání svědecké výpovědi, aby mohl využít své právo a klást svědkovi případné otázky.

V případě, navrhne-li výslech svědka daňový subjekt, není správce daně povinen toto jednání uskutečnit. Provedení takového důkazního prostředku je možné správcem daně odmítnout, ale pouze v případě, že důkazní prostředek nijak nepřispěje ke zjištění stavu. Takováto skutečnost musí být správcem daně řádně vyhodnocena a odůvodněna a zároveň to musí být patrné ze spisu.

Je-li navrženým svědkem fyzická osoba, která je zároveň statutárním orgánem dané právnické osoby, nemůže v tomto daňovém řízení vystupovat jako svědek, protože tato fyzická osoba je zároveň oprávněná jednat za tento daňový subjekt. Fyzická osoba neboli statutární orgán je v postavení účastníka řízení a tudíž má právo se kdykoliv v průběhu řízení k věci vyjádřit. Toto neplatí, není-li fyzická osob už v postavení statutárního orgánu, není oprávněna jednat za tento daňový subjekt (Zatloukal, 2011, str. 208).

O samotném výslechu pořizuje správce daně protokol. V tomto protokolu musí být svědek řádně poučen o povinnosti vypovídat pravdivě, nic nesmí nezamlčovat, dále také o právních následcích v případě nepravdivé výpovědi, ale také, že má možnost odepření výpovědi. Účastní-li se tohoto daňového řízení i daňový subjekt, je upozorněn, že nesmí svědkovi klást navádějící otázky, nebo formulovat otázky tak, aby jejich odpověď nemohla vést jinak než k dobru daňového subjektu. Vhodná volba otázek také může v některých případech prokázat nepravdivost či účelovost výpovědi konkrétního svědka či vykompenzovat subjektivní pohled správce daně na prokazovanou skutečnost.

Svědék nebo znalec

Svědkem je osoba způsobilá vypovídat o skutečnostech, které vnímala zrakem, sluchem, hmatem, tj. viděla či slyšela. Je to nezastupitelná osoba, protože určitou situaci ona sama pozorovala a vnímala. Kdežto znalec je osoba odborných znalostí a vědomostí v určitém oboru. Tyto znalosti využívá v případě objasnění skutečností důležitých pro daňové řízení. Znalec vypovídá o tom, co v řízení poznal na základě svých odborných znalostí a zkušeností. Tuto funkci můžou provádět jen ty osoby – znalci zapsaní do seznamu znalců (vymezeno v § 2 Zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících). Jsou to osoby zastupitelní, protože tytéž znalosti si může opatřit i jiný znalec (Kobík, Kohoutová, 2018, s. 61). Stejně jako u svědecké výpovědi, tak i u výslechu znalce má daňový subjekt právo být přítomen jednání a klást znalci případné otázky související s vypracovaným znaleckým posudkem.

3.2.6 Hodnocení důkazních prostředků

Samotné vyhodnocování důkazních prostředků je konečnou fází, ale také tou nejobtížnější. Protože každý důkazní prostředek musí správce daně podle své úvahy

vyhodnotit, jak každý jednotlivě, tak i všechny ve vzájemných souvislostech (daňový řád § 8 odst. 1). Musí prověřit jeho pravdivost, neboli věrohodnost, což není vždy snadný úkol.

Posuzování skutečného obsahu právního jednání či jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (§ 8 odst. daňového řádu, dříve zakotveno v § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků) je vyjádřením materiální pravdy v daňovém řízení, přičemž důkazní břemeno k tomuto prokázání nese správce daně. Důkazní břemeno správce daně k prokázání skutečného obsahu právního úkonu dopadá na situaci, kdy své prioritní důkazní břemeno unesl daňový subjekt. Zásada materiální pravdy je v praxi nejčastěji využívána u odlišné ceny sjednané mezi spojenými osobami, které neodpovídají cenám obvyklým (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), nebo v případě zkoumání oprávněnosti odpočtu DPH (Kobík, 2016, s. 280).

Volné hodnocení důkazů je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, v žádném případě však neznamena libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů. Vnitřní přesvědčení ústící do zhodnocení důkazů musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem navenek odůvodnit (Baxa, 2011, str. 513).

Jak je již výše uvedeno důkazní břemeno v rámci dokazování svých tvrzení nese daňový subjekt, správce daně musí přihlížet ke všem skutečnostem a vyhodnocuje veškeré důkazní prostředky jak předložené daňovým subjektem, tak i těmi, které si správce daně opatřil vlastní vyhledávací činností a podle své úvahy posuzuje, jsou-li dostatečně prokázané či nikoliv. Nález Ústavního soudu ze dne 01. 09. 2010 konstatuje, že v daňovém řízení důkazní břemeno nese daňový subjekt, který má povinnost sám přiznat daň, tj. břemeno tvrzení, ale také má povinnost toto své tvrzení řádně doložit (prokázat), tj. břemeno důkazní. Daňovému subjektu však musí být dána možnost, aby tuto svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit, respektive požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný (Nález IV. ÚS 591/08 bod 15, 2010). V případě, že správce daně některé předložené důkazní prostředky vyhodnotí jako nedostatečné, nestačí pouze daňovému subjektu sdělit, že ten či onen důkazní prostředek neprokazuje danou skutečnost, ale musí toto své vyhodnocení řádně odůvodnit, musí prokázat skutečnosti vyvracející jejich věrohodnost, průkaznost či správnost. Nejvyšší správní soud se k této

problematicke judikoval v rozsudku ze dne 24. 04. 2009, „.....musí platit, že správce daně, má-li pochybnosti ohledně prokázání tvrzených skutečností, musí tyto pochybnosti zdůvodnit. Jinak řečeno, předloží-li daňový subjekt zákonem požadovaný listinný důkaz, musí správce daně dostatečně jasným a srozumitelným způsobem zdůvodnit, proč takový důkaz nepovažuje za průkazný.“ (NSS 8Afs /2008-75, 2009).

3.2.7 Pomůcky nebo dokazování

V případě, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly přestane spolupracovat se správcem daně a zároveň nepředloží žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal svá tvrzení a daň není možné objektivně stanovit dokazováním, přechází správce daně na stanovení daně podle pomůcek, a to bez součinnosti daňového subjektu. To jaké pomůcky budou správcem daně zvoleny, je pouze věcí správce daně, a to za předpokladu dodržení zákonných podmínek. Mohou být použity pomůcky, které má správce daně k dispozici (zjištěné skutečnosti z jiných řízení, nebo podklady poskytnuty jiným správcem daně v rámci řízení s jiným daňovým subjektem, ale také údaje z účetnictví, atd.). Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku zcela ztotožňuje s krajským soudem, „stěžovatel nesplnil při dokazování zákonné povinnosti, a v důsledku toho nebylo možno existující, nezpochybněnou daňovou povinnost stanovit na základě dokazování. Zájem na řádném stanovení daňové povinnosti a vybrání daně vede k tomu, že při chybějící součinnosti daňového subjektu a při nesplnění jeho povinnosti prokázat jím uvedené skutečnosti může správce daně stanovit daň podle pomůcek“ (NSS č.j. 5 Afs 252/2015-40,2016).

V případě stanovení daně pomocí pomůcek ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu ukládá, že správce daně přihlédne ke zjištěným okolnostem, ze kterých daňovému subjektu vyplývají výhody, i když si je neuplatňoval. Daňový řád prioritně upřednostňuje stanovení daně na základě dokazování, protože nejvíce odráží skutečnou realitu, pomůcky jsou méně přesné a většinou jsou v neprospěch daňového subjektu. Stanovení daně v kombinaci dokazování a použití pomůcek je zcela nepřipustné. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 06. 2007 uvádí citace: „Cílem a posláním je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Je nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny. Proto je důležité i to, aby byly získány v souladu se zákonem. Předpokládá-li zákon, že daň je možno stanovit i

jiným způsobem než dokazováním, nelze to vyložit jinak, než že i tento jiný způsob stanovení daně musí být výsledkem zákonného postupu.“ (NSS, Afs 184/2006-123, 2006).

3.2.8 Výzva k prokázání skutečností

Vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby průkazným způsobem a také veškerými důkazními prostředky prokázal a doložil svá tvrzení, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však neopravňuje správce daně k tomu, aby daňový subjekt vyzval k prokázání čehokoliv, ale aby daňový subjekt prokázal, to co sám tvrdí. Výzva musí být vždy jasná, konkrétní a srozumitelná, musí z ní být patrné, co konkrétně má daňový subjekt prokázat. Správce daně ve výzvě nemusí specifikovat předložení konkrétních důkazních prostředků, to už pak záleží na samotném subjektu, jaké si zvolí důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku konstatuje, že *„Správním orgánům nepřísluší určovat daňovým subjektům, jakými důkazy mohou prokázat svá tvrzení. Volba důkazních prostředků je zcela v dispozici těchto subjektů“* (NSS 7 Afs 48/2011-72, 2011).

3.2.9 Neunesení důkazního břemene

V případě, že daňový subjekt v rámci daňové kontroly nepředloží žádné důkazní prostředky, kterými by dokládal svá tvrzení, nelze mu za to uložit pokutu dle ustanovení § 247 odst. 2 daňového řádu, má se však za to, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, tj. že žádnými jinými důkazními prostředky nedoložil a neprokázal svá tvrzení. Toto neunesení důkazního břemene se následně promítne ve vyhodnocení samotné daňové kontroly, tj. ve zprávě o daňové kontrole.

3.2.10 Výsledek kontrolního zjištění

Když správce daně provede dokazování, tj. shromáždí veškeré důkazní prostředky a vyhodnotí je, sepíše kontrolní zjištění. Toto kontrolní zjištění musí obsahovat veškeré předložené důkazní prostředky, ze kterých správce daně vycházel, jeho úvahy, kterými se řídil a v neposlední řadě jejich hodnocení. V tomto vyhodnocování se nesmí jednat o pouhé hypotézy správce daně, ale musí obsahovat skutkové a právní závěry správce daně. Dle ustanovení § 88. odst. 2 daňového řádu ještě před samotným projednáním zprávy o daňové kontrole, správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění,

protože daňový subjekt má právo se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, eventuálně doložit či navrhnout další důkazní prostředky. Daňový subjekt má právo se seznámit s výsledkem kontrolního zjištění, není však povinností správce daně, aby ho k tomuto jednání předvolával, ale pouze neformálně kontaktoval, tj. prostřednictvím zaslaného Oznámení, e-mailu či telefonického kontaktu. Novelizací tohoto ustanovení bylo vypuštěno, že daňový subjekt bude seznámen s výsledkem kontrolního zjištění v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, ale byl přidán požadavek, že daňový subjekt bude seznámen s kontrolním zjištěním ještě před projednáním zprávy. V rámci seznámení s kontrolním zjištěním může daňový subjekt stále předkládat, doplňovat či navrhnout další důkazní prostředky. V případě, že budou zjištěny další skutečnosti, doloženy další důkazy, musí je správce daně opět vyhodnotit a opět seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, kde tyto nové skutečnosti a důkazy budou uvedeny. Opětovné seznámení s výsledkem kontrolního zjištění bude pouze v případě, že se mění výsledek kontrolního zjištění, v opačném případě není třeba znovu seznamovat daňový subjekt, když předložené skutečnosti důkazy neovlivnily výsledek.

3.2.11 Zpráva o daňové kontrole

Konečnou fází celého daňového procesu je zpráva o daňové kontrole. Musí obsahovat zákonné náležitosti jako je výsledek kontrolního zjištění, hodnocení důkazů, způsob stanovení daně, doměřenou daň včetně jejího výpočtu, dále musí být uvedeny odkazy na protokoly, úřední záznamy a v neposlední řadě musí být uvedeno, že daňový subjekt byl již seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně jeho vyjádření, případných návrhů či výhrad, též i stanovisko správce daně k případným vyjádřením, návrhům a výhradám.

Zpráva o daňové kontrole má poskytnout souhrn relevantních kontrolních zjištění, které jsou podkladem pro další postup správce daně, tedy také správní úvahu správce daně, na jejímž základě dospěl k důvodům pro stanovení daně a rovněž pro zvolený způsob stanovení daně. (Kobík, 2011, s. 186).

V rámci projednání zprávy už daňový subjekt nemůže navrhnout další důkazní prostředky, toto mu bylo umožněno v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

„*Jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 68/2017-36 ze dne 22. 8. 2017, daňový řád, na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků, před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění*“ (Kobík, Kohoutová, 2018, s. 71 – 72).

Zpráva je ukončena podpisy všech zúčastněných osob při jednání. V případě, že se daňový subjekt vyhýbá projednání zprávy, bude mu zpráva doručena prostřednictvím datové schránky, nebo do vlastních rukou, přičemž za den ukončení zprávy se považuje den doručení. I v případě, kdy daňový subjekt odmítá podepsat zprávu, nemá toto odmítnutí vliv na její následné použití jako důkazního prostředku. Správce daně však do zprávy musí zaznamenat důvod odepření podpisu zprávy ze strany daňového subjektu.

Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, a to ani rozhodnutím *sui generis*. Nelze se proti ní tudíž samostatně odvolat. Zprávu o kontrole je proto nutné vnímat jako odůvodnění (dodatečného) platebního výměru. Současně je tato zpráva jedním z důkazních prostředků (Kobík, 2011, s. 186).

Zpráva o daňové kontrole je podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru (§ 147 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že se nelze proti zprávě o daňové kontrole samostatně odvolat, má daňový subjekt tuto možnost až v rámci vydání platebního výměru.

Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno daňové řízení vedené s daňovým subjektem, tj. ukončena daňová kontrola. Případné odvolání proti vydanému dodatečnému platebnímu výměru je samostatné daňové řízení.

3.3 Korunové dluhopisy v souvislosti s daní z příjmů

Vzhledem k tomu, že daň z příjmů je svým rozsahem velice obsáhlá, budou v této části definovány jen některé okruhy, které jsou aplikovány v praktické části na modelovém příkladu se zaměřením na kontrolu korunových dluhopisů.

3.3.1 Terminologie dle zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech

Zákon o dluhopisech upravuje postup při vydání dluhopisů bez ohledu na to, kdo je osoba, která dluhopis vydala (emitent), včetně postupu při vydání obdobných cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů, s nimiž je spojeno právo na splacení dlužné částky.

Emitent

Emitentem se rozumí osoba, která dluhopis vydala.

Upisovatel

Osoba, která v souladu s příslušnými emisními podmínkami, podá žádost o úpis dluhopisů, uhradí cenu těchto dluhopisů a stane se vlastníkem dluhopisů.

Emisní kurz

Rozumí se tím peněžitá částka, za kterou se cenný papír během emisní lhůty nabízí.

Dluhopis

Ustanovení § 2) zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech (dále jen „zákon o dluhopisech“) charakterizuje pojem dluhopis jako cenný papír nebo zaknihovaný cenný papír, s nímž je spojeno právo na splacení určité dlužné částky odpovídající jmenovité hodnotě jeho emitentem, a to najednou, nebo postupně k určitému okamžiku, a popřípadě i další práva plynoucí ze zákona nebo z emisních podmínek dluhopisu (dále jen „emisní podmínky“). Dluhopisy mohou být jen zastupitelné. Dluhopis, který není zaknihovaným cenným papírem ani imobilizovaným cenným papírem (dále jen "listinný dluhopis"), je cenným papírem na řad. V rubopisu listinného dluhopisu se uvede identifikace nabyvatele.

Emise dluhopisů

Ustanovení § 2 zákona o dluhopisech také vymezuje emisi dluhopisu jako soubor dluhopisů vydávaných na základě stejných emisních podmínek, které má totožné datum emise a datum splatnosti. Dluhopisům téže emise, s nimiž jsou spojena stejná práva, se přidělí stejné identifikační označení podle mezinárodního systému číslování pro identifikaci cenných papírů (ISIN), je-li přidělováno, nebo jiný údaj identifikující dluhopis.

Zpřístupnění emisních podmínek

Zpřístupnění emisních podmínek investorům musí nastat ještě před samotným vydáním dluhopisů emitentem. Případní upisovatelé by měli mít možnost seznámit se s obsahem emisních podmínek, ještě před odkoupením dluhopisů. Měly by jim být známy jak práva a povinnosti emitenta a vlastníků dluhopisů, ale také informace o emisi a náležitosti dluhopisů.

Vydání dluhopisu § 15 zákona o dluhopisech

Vydání dluhopisu zabezpečuje emitent, nebo jím pověřená osoba, která obstará vydání emise nebo se smluvně zaváže stát se nabyvatelem emise či její části. Emisi dluhopisů je možné **vydávat** v rámci lhůty pro upisování i postupně po částech, pokud je tato možnost uvedena v emisních podmínkách. V případě, že nedojde k vydání dluhopisů, je emitenta do 30 dnů po skončení povinný vrátit upisovateli jím upsanou a splacenou částku, včetně úroků ve výši váženého průměru repo sazeb ČNB za období od data splacení. Na dluhopisy, které jsou při jejich vydání zapsány nejprve na majetkový účet emitenta v příslušné evidenci podle zvláštního právního předpisu, se hledí jako na řádně vydané v okamžiku jejich zápisu na tento účet.

Výnos z dluhopisu § 16 zákona o dluhopisech

Výnos můžeme určit různými způsoby zejména

- pevnou úrokovou sazbou,
- rozdílem mezi jmenovitou hodnotou a jeho emisním kurzem,
- slosovateľnou prémieí,
- pohyblivou úrokovou sazbou.

Splacení dluhopisu a vyplacení výnosu § 19 zákona o dluhopisech

Splatnost dluhopisu se určuje jednorázově k určitému datu, nebo splátkami, jejichž výše je daná v emisních podmínkách. Dojde-li k předčasnému splacení, musí být spolu s dluhopisy vráceny všechny kupóny, které ještě nejsou splatné. V opačném případě se hodnota nevrácených kupónů, určená v emisních podmínkách, odečte. Splacení dluhopisů a vyplacení výnosu může emitent provést sám nebo prostřednictvím banky, obchodníka s cennými papíry, provozovatele poštovní služby a dalšími.

3.3.2 Terminologie cenných papírů dle zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech

Vydání cenných papírů

Cenný papír je **vydán** dnem, kdy splňuje všechny náležitosti pro něj zákonem nebo jiným právním předpisem stanovené a kdy se v souladu se zákonem stanoveným způsobem stane majetkem prvního nabyvatele.

Datum emise

Datum označující den, kdy může dojít k vydání cenných papírů prvnímu nabyvateli.

Listina

Listinný cenný papír může být nahrazen zápisem do zákonem stanovené evidence v případech stanovených zákonem (zaknihovaný cenný papír).

3.3.3 Korunové dluhopisy dle zákona o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů stanovuje, že základ daně se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se zaokrouhluje na celé koruny dolů. Daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů.

Úvěrový finanční nástroj § 19 odst. 1 písm. zk zákona o daních z příjmů

Do konce roku 2013 označováno jako Úvěry a půjčky. Od 01. 01. 2013 se rozumí jako závazkový právní vztah, jehož předmětem je vrácení přenechaných poskytnutých peněžních prostředků, vždy je to:

- úvěr,
- zápůjčka,
- dluhopis,
- vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený a
- směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky.

Finanční náklady § 25 bod 6 (dříve bod 7) zákona o daních z příjmů

Jedná se o náklady na obstarání úvěru, poplatky za zpracování úvěru, za bankovní záruky, za vedení úvěrového účtu, za předčasné splacení, provize zprostředkovateli zápůjčky.

Spojené osoby

Definice spojených osob je vymezena v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dělí se na kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby.

Kapitálově spojená osoba se rozumí osoba, která se podílí přímo na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby či více osob. Výše podílu představuje 25 % základního kapitálu či hlasovacích práv těchto osob, všechny tyto osoby jsou vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými. Jinak spojená osoba se rozumí, když se jedna osoba podílí na vedení či kontrole druhé osoby.

3.3.4 Posuzování daňově uznatelného nákladu

Správce daně při daňové kontrole vychází z podaného daňového přiznání za předmětné zdaňovací období, údajů účetní závěrky, což jsou údaje vykázané v Rozvaze, Výkazu zisku a ztráty, příloze k účetní závěrce a dalších podkladů, které má k dispozici, či získaných z veřejně dostupných zdrojů, např. Obchodní rejstřík.

Při posuzování daňové uznatelnosti či neuznatelnosti finančních nákladů (např. úroky z vydaných dluhopisů) vychází ze zákona o daních z příjmů, a to především z následujících ustanovení:

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů

Neuznatelné jsou finanční výdaje (náklady), které plynou z úvěrových finančních nástrojů, kde výnos (úrok) nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, závisí zcela nebo převážně na zisku dlužníka, věřitel zde nenese typické riziko věřitele, ale riziko investora. Dlužník a věřitel mohou být jak v postavení spojených osob tak i nespojených osob.

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů

Neuznatelné jsou výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrových finančních nástrojů se považují za výdaje, které přímo souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti, jestliže je úvěrový finanční nástroj přijat v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu. Jestliže bude poplatníkem prokázáno, že přijatý úvěrový nástroj nesouvisí s držbou podílu, mohou tyto výdaje být

daňově uznatelné. Dlužník a věřitel mohou být jak v postavení spojených osob tak i nespojených osob.

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů

Neuznatelné jsou výdaje (náklady), které byly vynaložené na příjmy a nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo příjmy nezahrnuté do základu daně (např. úroky plynoucí z přijatých úvěrových finančních nástrojů, které byly poplatníkem použity na nákup podílu v dceřiné společnosti, z něhož tyto plynoucí příjmy byly od daně osvobozené).

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

Neuznatelné výdaje (náklady), je-li věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a to ve výši finančních nákladů z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nákladů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů

Uznatelné jsou úroky ze zápůjček a úroků z úvěrů, kdy věřitel je poplatník fyzická osoba, která nevede účetnictví a pokud tyto úroky byly do konce zdaňovacího období zaplacený. Pokud nejsou do konce zdaňovacího období zaplacený, není rozhodné, zda je věřitel a dlužník osobou spojenou či nespojenou.

4 Vlastní práce

4.1 Modelový příklad daňové kontroly

4.1.1 Úvod do problematiky

Na modelovém příkladu bude popsán průběh daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 u fiktivní společnosti, která byla zaměřena na úvěrové finanční nástroje, v tomto případě se jednalo o vydané zaknihované korunové dluhopisy, prostřednictvím kterých jsou získány volné finanční prostředky a s nimi související úrokové náklady.

Do konce roku 2012 bylo v platnosti, že úrok z korunových dluhopisů se zdaňoval srážkovou daní ve výši 15 % a to tak, že základ daně byl stanoven samostatně za jednotlivý dluhopis i v případě stejného druhu od jednoho emitenta, daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhlovala na celé koruny dolů. To mělo za následek, že z výnosu těchto dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč byla po zaokrouhlení nulová daň. Novelou bylo od roku 2013 změněno zaokrouhlování tak, že se základ daně a sražená daň nezaokrouhluje samostatně, ale zaokrouhluje se až celková částka daně ze všech dluhopisů.

Veškeré uvedené údaje jak o daňovém subjektu, citovaných listinách a účetních případech jsou smyšlené. Pro tento případ byly použity emisní podmínky, které jsou uvedeny jako příloha č. 1.

4.1.2 Důvod provedení daňové kontroly

Právnická osoba Zoo, a.s. je společností, jejímž předmětem podnikání je reklamní činnost a zprostředkování obchodu specializované na sportovní zboží s dvaceti zaměstnanci. V roce 2013 měla společnost obrát 12 mil. Kč, v účetních výkazech (Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty), tvořící přílohu daňového přiznání bylo vykázáno:

Rozvaha - ř. B.II.6 – Vydané dluhopisy ve výši 5 mil. Kč

Výkaz zisku a ztráty – položka N. – nákladové úroky ve výši 188 tis. Kč

Z předložených výkazů dále nevyplývalo, že by společnost čerpala jiný úvěrový vztah (bankovní úvěr, zápůjčku).

Cílem této kontroly bylo zjistit následující:

- Ověření nákladových úroků – zda k rozvahovému dni účetního období 2013 v položce N. Výkazu zisku a ztráty, byly vykázány nákladové úroky.
- Daňová uznatelnost dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů – zda byla v příloze č. 1 II. oddílu A daňového přiznání (následně ř. 40 daňového přiznání) vykázána nějaká hodnota z účtové skupiny 56, naznačující, že daňový subjekt vyloučil z nákladů úrokové náklady v položce N. Výkazu zisku a ztráty.
- Daňová uznatelnost dle § 25 odst. 1 písm. w zákona o daních z příjmů – zjistit hodnotu vlastního kapitálu položky A. v Rozvaze na straně pasiv. Stejně tak ověřit závazky, a to především Položky B.II. 2.–4., tj. ovládaná a ovládající osoba, s podstatným vlivem a závazky ke společníkům.
- Daňová uznatelnost dle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů – pokud úroky plynou z vydaných dluhopisů, zjistit, zda je věřitel je fyzickou osobou která nevede účetnictví a úroky mu byly skutečně vyplaceny.
- Ověření, zda se jedná o spojenou osobu dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

4.1.3 Zahájení daňové kontroly

U společnosti Zoo, a. s. (dále jen „daňový subjekt“) byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Kontrola byla zaměřena na prověření nákladů z úvěrových finančních nástrojů (konkrétní zaměření na úroky z vydaných dluhopisů). Dále bylo účelem prověřování, zda daňový subjekt, který emitoval korunové dluhopisy, se tímto způsobem pokusil získat výhodně volné finanční prostředky v mezích zákona, nebo se pokusil tuto situaci využít.

Daňová kontrola byla zahájena protokolem o ústním jednání. Daňový subjekt si pro toto daňové řízení ustanovil zástupce pana Ing. Berana (dále jen „zástupce daňového subjektu“), tj. jednání před správcem daně v omezeném rozsahu, a to ve všech úkonech souvisejícím s rozsahem této daňové kontroly.

V rámci tohoto protokolovaného jednání zástupce daňového subjektu sdělil správci daně účel vydání dluhopisů. V tomto případě byly získané finanční prostředky prostřednictvím dluhopisů využity na rozvoj společnosti, daňový subjekt v kontrolovaném zdaňovacím období zvýšil počet zaměstnanců, a to z původních šesti na šestnáct zaměstnanců. Dále bylo do protokolu uvedeno, že daňový subjekt emitoval dluhopisy v celkovém objemu 80.000.000,- Kč, ale ve zdaňovacím období roku 2013, prodal

dluhopisy pouze v objemu 5.000.000,- Kč, zbývající část emise ve výši 75.000.000,- Kč nebyla prodána. Z prodaného objemu 5.000.000 ks dluhopisů v nominální hodnotě 1,- Kč, bylo dne 10. 7. 2013 prodáno 5.000.000 ks (což činí 5.000.000,- Kč), a to fyzické osobě panu Kohoutovi. Úrok z dluhopisů byl fyzické osobě panu Kohoutovi poukázán na bankovní účet pana Kohouta dne 31. 12. 2013, což bylo doloženo výpisem z bankovního účtu.

4.1.4 Předkládání důkazních prostředků

Při zahájení daňový subjekt předložil k daňové kontrole za zdaňovací období roku 2013 následující písemnosti a účetní sestavy:

- Hlavní knihu (analytických účtů dle § 13 zákona o účetnictví)
- Emisní podmínky
- Výkazy v plném rozsahu (Rozvaha ke dni 31. 12. 2013, Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2013)
- Smlouvu o úplatném převodu cenných papírů ze dne 01. 07. 2013 uzavřenou mezi daňovým subjektem a fyzickou osobou panem Ing. Kohoutem.
- Účetní sestavy a doklady související s dluhopisy (tj. účetní doklady, pokladní doklady, bankovní výpisy, interní doklady).

Stručná charakteristika Emisních podmínek - jedná se o soubor pravidel, za kterých emitent bude své dluhopisy prodávat a následně vyplácet úroky v průběhu jednotlivých let a nakonec i vyplatí jistinu, jejímž obsahem je:

Emitent: společnost ZOO, a.s.,

Název: dluhopisy Zoo 2022

Jmenovitá hodnota: 1 Kč

Předpokládaná celková jmenovitá hodnota emise: 80.000.000 Kč

Forma dluhopisu: cenný papír na doručitele

Podoba dluhopisu: zaknihovaný cenný papír

Datum počátku lhůty pro upisování emise: 05. 12. 2012

Datum ukončení lhůty pro upisování emise: 31. 12. 2012

Datum emise: 20. 12. 2012

Datum splatnosti: 31. 12. 2022

Výnosy dluhopisu: pevná úroková sazba ve výši 8 % p.a.

Datum splatnosti výnosů: jedenkrát ročně vždy k datu 31. 12.

Výpočet poměrného výnosu probíhá na bázi 360 kalendářních dnů v každém ukončeném roce, 30 dnů v každém ukončeném měsíci a skutečného počtu dnů (nejvýše však 30) v počátečním a konečném měsíci příslušného výnosového období (standard BCK 30E/360). Celková částka poměrného výnosu ze všech dluhopisů vlastníka této emise dluhopisů se za účelem výpočtu poměrného výnosu zaokrouhluje na haléře.

Zákon ukládá emitentovy za povinnost seznámit upisovatele (kupujícího) s obsahem emisních podmínek ještě před prodejem samotných dluhopisů.

Stručná charakteristika Smlouvy o upsání dluhopisů – jedná se o smlouvu o úplatném převodu cenných papírů uzavřenou mezi daňovým subjektem (jako emitentem) a fyzickou osobou panem Ing. Kohoutem (jako kupujícím, nebo také jako upisovatelem), jejímž předmětem je závazek emitenta převést na kupujícího 5.000.00 kusů dluhopisů. Jmenovitá hodnota dluhopisů je ve výši 1 Kč, tudíž sjednaná kupní cena je ve výši 5.000.000,- Kč a splatnost kupní ceny je do 15. 07. 2013. Úhrada kupní ceny byla doložena bankovním výpisem z účtu daňového subjektu ze dne 10. 07. 2013.

4.1.5 Průběh daňového řízení (proces dokazování)

Daňová kontrola se týká zdaňovacího období roku 2013, ale pro zjištění skutkového stavu je nezbytné ověřit veškeré skutečnosti spojené se vznikem daného závazku, v tomto případě vydání předmětných dluhopisů a jejich průúčtování v účetnictví daňového subjektu. Dluhopisy byly emitovány (vydány) v roce 2012 a je tedy nutno požadovat i jejich průúčtování v roce 2012 včetně veškerých souvisejících listin.

Účtování o dluhopisech v roce 2012

Ve zdaňovacím období roku 2012 byly emitovány dluhopisy o objemu 80.000.000 ks, které však do konce zdaňovacího období roku 2012 (tj. do 31. 12. 2012) nebyly upsány. O dluhopisech bylo účtováno na účtu dlouhodobých závazků, analytický účet 473000 strana Dal, proti účtu pohledávek, analytický účet 255000 strana Má dáti (dále jen MD).

473000 – Emitované dluhopisy

Poč. stav 80.000.000,- Kč (Dal)/ protiúčet 255000(MD)

Proučtování bylo doloženo řádným účetním dokladem č. 00123, na kterém je uvedeno účtování o nominální hodnotě dluhopisů a zároveň účtování o úroku, který nebyl vyplacen z důvodu neuskutečnění prodeje dluhopisů ve zdaňovacím období roku 2012.

V rámci daňové kontroly správce daně zjistil z předložených důkazních prostředků (dokladů), že daňový subjekt uvedl údaje o existenci neprodaných dluhopisů do účetnictví dříve, než byly skutečně emitovány, tj. než skutečně vznikly. Tato skutečnost je zřejmá z předloženého účetního dokladu č. 00123, kde je uveden text – datum účetního zápisu 13. 12. 2012, přičemž v emisních podmínkách je uvedeno datum emise 20. 12. 2012.

Daňový subjekt stanovil úrok z neprodaných dluhopisů ve výši 177.777,78 Kč, který proučtoval v hlavní knize na analytickém účtu skupiny 47.

Účet 473001 – Emitované dluhopisy (úrok)

Stav k 31. 12. 2013 177.777,78 Kč (strana MD) / protiúčet 255001 (strana Dal)

Výpočet úroku v roce 2012 dle standardu 30E/360, kdy všechny měsíce se počítají s 30 dny, tj. rok je na bázi 360 dní (emisní podmínky)

Jistina 80.000.000,- Kč

Úroková sazba 8 %

Počet dní 10

$$\text{úrok} = \frac{80000000 \times 0,08}{360} \times 10 = 177.777,78$$

V rámci vyhledávací činnosti správce daně ověřoval u Centrálního depozitáře cenných papírů, a.s., zapsán v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze (dále jen Centrální depozitář), skutečnosti související s registrací dluhopisů. Bylo zjištěno, že datum registrace dluhopisů v Centrálním depozitáři je 20. 12. 2012, tj. totožný s datem uvedeným v emisních podmínkách daňového subjektu.

Účtování o úrocích z neupsaných dluhopisů ve zdaňovacím období roku 2012 nemá žádné opodstatnění, neboť ze samé podstaty existence vlastních dluhopisů vychází, že se vlastní dluhopisy neúročí. Emitent nemůže z titulu nabytí neupsaných vlastních dluhopisů

dlužit sám sobě (nedošlo k poskytnutí žádných finančních prostředků, a proto si také nemůže platit ani úrok za poskytnuté finanční prostředky).

Účtování o úrocích v roce 2013

Ve zdaňovacím období roku 2013 byly úplatně převedeny dluhopisy o objemu 5 mil Kč za cenu rovnající se jejich nominální hodnotě, tj. 5 mil Kč.

Správci daně byl předložen výpis z bankovního účtu, ze kterého byl upisovateli (p. Kohoutovi) vyplacen úrok z dluhopisů ve výši 188.888,- Kč. Tato částka byla proúčtována na nákladový účet 562001 (strana MD) souvztažně oproti účtu 325300 (strana Dal) a zahrnuta do základu daně.

Účet 473000 – emitované dluhopisy

Poč. stav 80 000 000,- Kč (strana Dal)

Účet 473001 – emitované dluhopisy (úrok 2013)

Poč. stav 177.777,78 Kč (strana Dal) / 255001 (MD)

Dluhopisy neprodané – úrok 2013 7.600 000,- Kč (strana Dal)/ protiúčet 255001 (strana MD)

Konečný stav 7.777 777,78 Kč (strana Dal/protiúčet 255001(strana MD))

Účet 375000 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů

Prodej dluhopisu (p. Kohout) 5.000 000,- Kč (Dal) / protiúčet 221100 (MD)

Nominal. hodnota – prodej 5.000 000,- Kč MD) / 255000 (Dal)

Účet 255 001 – vlastní dluhopisy (úroky)

Poč. stav 177.777,78 Kč (strana MD)

10.7. 2013 prodej 211.112,- Kč (strana Dal) / 255000 (MD)

31.12. 2013 předpis úroku 211.112,- Kč (strana MD) / 255001 (Dal)

31. 12. 2013 dluhopisy neprodané úrok 7.600 000,- Kč (strana MD) / 473001 (Dal)

Konečný stav 7.777 777,78 Kč (strana MD)

Účet 562000 – Úroky

Dluhopisy prodané (p. Kohout) 188.888,- Kč (MD) / protiúčet 325300 (Dal)

Účet 325300 – Ostatní závazky

Prodané dluhopisy – úroky 188.888,- Kč (Dal) / 562000 (MD)

Vyplacené úroky 2013 188.888,- Kč (MD) / 221 200 (Dal)

Správce daně zjišťoval skutkový stav ze všech získaných dokladů a písemností. Dle výpisu z obchodního rejstříku bylo zjištěno, že Ing. Kohout je člen představenstva daňového subjektu, tudíž se jedná o spojenou osobu ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že vztah věřitele a dlužníka je v postavení spojených osob, bylo nezbytné ověřit, zda byly splněny podmínky pro daňovou uznatelnost finančních nákladů (úroků) dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w), tj. zda finanční náklady z úvěrových finančních nástrojů nepřesáhly čtyřnásobek výše vlastního kapitálu. V tomto případě bylo zjištěno, že podmínky byly splněny.

Dále bylo zjištěno, že daňový subjekt ve zdaňovacím období roku 2012, 2013 účtoval o úrocích z neprodaných dluhopisů vždy k poslednímu dni v roce, a to na samostatný analytický účet 473 (Dal) a 255 (MD). Zákon o účetnictví vymezuje, že vlastní neupsané dluhopisy se oceňují k rozvahovému dni jejich jmenovitou hodnotou.

Jak již výše bylo uvedeno, účtování o úrocích z neupsaných dluhopisů nemá žádné opodstatnění. V tomto případě však způsob účtování daňového subjektu zkresluje věrný obraz předmětu účetnictví. Je zkreslena hodnota emitovaných dluhopisů evidovaná na účtu 473 a hodnota vlastních dluhopisů evidovaná na účtu 255, a to proto, že je tato hodnota navyšována o úroky vypočítané daňovým subjektem z částky jmenovité hodnoty dluhopisů, které ještě nebyly k rozvahovému dni upsány (vydány).

Daňový subjekt účtoval v rozporu s platnou účetní legislativou, konkrétně s ust. § 7 odst. 1 a odst. 2 zákona o účetnictví, kde se uvádí, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věcný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen

v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Účtování o závazcích na základě pouhého rozhodnutí účetní jednotky, aniž by závazek skutečně vznikl, nelze považovat za věrné zobrazení skutečného stavu.

V daném účetním období nemá tento způsob účtování vliv na výši výsledku hospodaření, ani na výši základu daně, účetnictví daňového subjektu však nepovává věrný obraz o jeho finančně-majetkové situaci. Daňový subjekt ve svém účetnictví na jedné straně zachycuje závazky, které účetní jednotka nemá, a na druhé straně zvyšuje neoprávněně cenu finančního majetku.

Zástupce daňového subjektu se do protokolu o ústním jednání vyjádřil ke způsobu výpočtu výnosu z předmětných dluhopisů. Uvedl že, dle emisních podmínek je stanovena pevná úroková sazba ve výši 8 % p.a., výnos je vyplácen jedenkrát ročně a rozhodnutím daňového subjektu je, že právo má osoba, která je vlastníkem dluhopisu k datu 15. 12. pro příslušný termín vyplacení výnosů. Výnos za první výnosové období od data emise do 31. 12. 2013 obdrží osoba, která je vlastníkem dluhopisů k datu 15. 12. 2013.

Daňový subjekt, s odkazem na emisní podmínky ohledně vydání dluhopisů a následnou právní úpravou, poukazuje na to, že vlastník dluhopisu k datu 15. 12. 2013 má nárok na výplatu výnosu z dluhopisu resp. úrok za celé výnosové období bez ohledu na to, jak dlouho tyto dluhopisy vlastnil (tj. náleží ji celý výnos za daný rok). Proto pan Ing. Kohout má nárok na výnos za první výnosové období od data emise do 31. 12. 2013.

Dále se daňový subjekt odkazuje na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, tj. na to, že byly splněny podmínky, věřitelem je fyzická osoba, která nevede účetnictví a také, že úroky byly vlastníkovu dluhopisů vyplaceny.

Daňový subjekt tak do daňově účinných nákladů ve zdaňovacím období roku 2013 zahrnul odpovídající částku výnosu z dluhopisů ve výši 188.888,- Kč, která byla panu Ing. Kohoutovi v tomto období vyplacena.

Rekapitulace úroků evidovaného v účetnictví daňového subjektu:

Celkový výnos z dluhopisů roku 2013	400.000,- Kč
Vyplacený úrok	188.888,- Kč
Zbývající část nevyplaceného nároku	211.112,- Kč

Zbývající část nároku vlastníka dluhopisů na výnos ve výši 211.112,- Kč nebyla vlastníkovvi dluhopisu vyplacena, nebyla tedy zahrnuta do daňově uznatelných nákladů ve zdaňovacím období roku 2013.

Ze smlouvy o úplatném převodu cenných papírů (dluhopisů) vyplývá, že pan Ing. Kohout nakoupil dluhopisy o objemu 5 mil Kč s pevným ročním úrokem 8 %. Dále je zde uvedeno, že kupující pan Ing. Kohout nabývá vlastnického práva k dluhopisům okamžikem zápisu na účet kupujícího v evidenci vedené Centrálním depozitářem a kupní cena je splatná ke dni 15. 07. 2013. Úhrada za nákup dluhopisů ve výši 5 mil Kč byla doložena výpisem z bankovního účtu ze dne 10. 07. 2013

V Emisních podmínkách je dále uvedeno:

Od data uhrazení ceny dluhopisů do data vydání dluhopisů není tato částka úročena.

Dluhopisy budou vydány jejich připsáním na účty upisovatelů v příslušné evidenci vedené v Centrálním depozitáři vypořádáním bez zaplacení do 31. 12. 2012. Vlastníkem dluhopisu je osoba, na jejímž účtu je dluhopis evidován v Centrální evidenci. Emitent rozhodl, že právo na výnos má vždy osoba, která je vlastníkem dluhopisů k datu 15. 12. pro příslušný termín vyplacení výnosů. Výnos za první výnosové období od data emise do 31. 12. 2013 obdrží osoba, která je vlastníkem dluhopisů k datu 15. 12. 2013. Cena úpisu dluhopisů se rozumí celková jmenovitá hodnota upisovaných dluhopisů v Centrální evidenci, emisní kurz je roven 100 % jmenovité hodnoty dluhopisů.

Správce daně v rámci vyhledávací činnosti ověřoval z evidence Centrálního depozitáře datum připsání dluhopisů na účet upisovatele. Datem připsání dluhopisů na účet upisovatele je **15. 11. 2013**.

Jak už bylo výše uvedeno, pan Ing. Kohout uhradil dne 10. 07. 2013 cenu za úpis dluhopisů v celkovém objemu 5 mil Kč, tj. 5 mil kusů dluhopisů jmenovité hodnoty 1 Kč.

Cena za úpis dluhopisů byla stanovena ve výši nominální hodnoty upsaných dluhopisů. Upsané dluhopisy byly připsány na účet upisovatele (pana Ing. Kohouta) dne **15. 11. 2013**.

Z emisních podmínek vyplývá, že předmětné dluhopisy měly být úročeny pouze za období **od 15. 11. do 31. 12. 2013**.

Daňový subjekt tak chybně stanovil výši úroku za zdaňovací období roku 2013, poněvadž výpočet poměrného úroku probíhá na bázi 360 kalendářních dnů v každém ukončeném roce (standard 30E/360). Počet dní, po kterém měly být dluhopisy úročeny je 15 dnů za měsíc listopad a 30 dnů za měsíc prosinec, tj. celkem 45 dnů úročení dluhopisů.

Výpočet výše úroku:

Jistina:	5.000.000,- Kč
Úroková sazba	8 %
Počet dní	45

$$\text{úrok} = \frac{5.000.000 \times 0,08}{360} \times 45 = 50.000,- \text{ Kč}$$

Dluhopisy byly převedeny na upisovatele dle Centrálního depozitáře cenných papírů až dne 15. 11. 2013. Z emisních podmínek vyplývá, že k nabytí vlastnického práva k dluhopisům dojde provedením zápisu v evidenci vedené Centrálním depozitářem cenných papírů, a to v tomto případě proběhlo dne 15. 11. 2013. Úroky z dluhopisů měly tedy být vyplaceny pouze za období od 15. 11. 2013 do 31. 12. 2013. Rozdíl ve výši 138.888,- Kč nelze v tomto případě uznat jako daňové uznatelný náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

4.1.6 Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění

Správce daně při protokolovaném jednání seznámil zástupce daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, kde mu bylo sděleno, že v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů zvyšuje základ daně o částku 138.888,- Kč, protože tuto částku dle zákona o daních z příjmů nelze zahrnout do výdajů (nákladů). Dále správce daně sdělil zástupci daňového subjektu, že daňový subjekt účtoval v rozporu s účetními předpisy, poněvadž účtoval k rozvahovému dni na rozvahové účty úroky z neupsaných

(neprodaných) dluhopisech. Vzhledem k tomu, že účtování o neupsaných (neprodaných) dluhopisech neovlivnilo výši výsledku hospodaření a ani základ daně, ale v daném zdaňovacím období, je tímto konáním zkreslena hodnota majetku společnosti (cena emitovaných dluhopisů na analytickém účtu skupiny 47 a také hodnota vlastních dluhopisů na analytickém účtu skupiny 25 je uměle navyšována o úroky neprodaných dluhopisů).

Zástupce daňového subjektu se ve svém vyjádření neztotožňoval se závěrem správce daně, a to zejména s posouzení vlastnického práva a okamžiku nabytí vlastnictví dluhopisů. Daňový subjekt postupoval v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, za zdaňovacím obdobím roku 2013 zahrnul do svých nákladů částku 188.888,- Kč jako daňově uznatelnou, jelikož tato částka byla vlastníkovu dluhopisu panu Ing. Kohoutovi za toto období vyplacena.

4.1.7 Ukončení daňové kontroly

Z údajů zanesených v Centrálním depozitáři je patrné, že byl obchod uzavřen dne 15. 11. 2013, předmětem byl nákup dluhopisů v objemu 5 mil. Kč.

V tomto případě je sporná výše vyplaceného úroku za zdaňovací období roku 2013, která byla vyplacena panu Ing. Kohoutovi ve výši 188.888,- Kč. Úrok je z obecného hlediska cena peněz. Věřitel v tomto případě pan Ing. Kohout může určitou finanční částku dočasně postrádat, půjčil ji daňovému subjektu, ten s touto částkou může volně disponovat, ale zároveň za tuto službu zaplatí Ing. Kohoutovi cenu, tedy úrok.

Podle zákona o dluhopisech je dluhopis cenný papír, se kterým je spjato právo na splacení určité částky odpovídající jmenovité hodnotě jeho emitenta či další práva plynoucí ze zákona nebo emisních podmínek. Také ukládá upisovateli možnost seznámení se s emisními podmínkami ještě před zakoupením dluhopisů.

Daňový subjekt má v emisních podmínkách uvedeno, že od data uhrazení ceny úpisu dluhopisů do data vydání dluhopisů není tato částka úročena. Vyplývá z toho tedy, že daňový subjekt musí respektovat podmínky stanovené současně v zákoně o dluhopisech, emisních podmínkách a v kupní smlouvě, která byla sepsána mezi ním a upisovatelem panem Ing. Kohoutem. Dne 01. 07. 2013 byla uzavřena Smlouva o úplatném převodu

cenných papírů (dluhopisů), což je oboustranný právní úkon, Ing. Kohout musel mít před tímto podpisem možnost se seznámit s obsahem předmětných emisních podmínek. V důsledku výše uvedeného není možné, aby byl upisovateli panu Ing. Kohoutovi poskytnut úrok v roce 2013 za delší období než ode dne 15. 11. 2013 do 31. 12. 2013.

Emisní podmínky vymezují práva a povinnosti emitenta a vlastníků dluhopisů, ale také informace o emisi dluhopisů a náležitosti dluhopisu. Vlastník dluhopisu je osoba, na jejíž účet je dluhopis evidován v Centrálním depozitáři a v případě, že zákon nebo rozhodnutí soudu nestanoví jinak, bude emitent pokládat každého vlastníka dluhopisu za jejich oprávněného vlastníka ve všech ohledech a provádět mu platby v souladu s emisními podmínkami. Ty osoby, které sice budou vlastníky dluhopisu a nebudou zapsány v Centrálním depozitáři, mají povinnost o této skutečnosti neprodleně informovat emitenta.

V tomto případě bylo v emisních podmínkách ujednáno, že částka mezi zaplacením a zapsáním do evidence nebude úročena a je tedy zřejmé, že upisovateli panu Ing. Kohoutovi vznikl nárok na výnos až od 15. 11. 2013.

S daňovým subjektem byla projednána zpráva o daňové kontrole, ve které správce daně trvá na svých závěrech, neboť vyjádření zástupce daňového subjektu nijak neovlivnilo výsledek kontrolního zjištění.

4.2 Shrnutí výsledků praktické části práce

Problematika byla spatřena v tom, že daňový subjekt nerespektoval své vlastní podmínky, které si sám stanovil v emisních podmínkách. Sám si v nich stanovil, od jaké chvíle se začne částka z uhrazeného úpisu dluhopisů úročit, což v tomto případě je od data připsání dluhopisu na účet vlastníka. Od stanovení úroku v emisních podmínkách se následně odvíjí, jakou výši úroku si bude moci daňový subjekt uplatnit ve svých nákladech z hlediska daně z příjmů.

Byl zde porušen zákon o účetnictví, poněvadž byla zkreslena hodnota emitovaných dluhopisů na Rozvahovém účtu pasiv, která byla navýšena o úroky z ještě neprodaných dluhopisů.

Dále byly spatřeny nejasnosti v terminologii slova „vydání“, což v praxi může způsobit komplikace. V některých případech může docházet i k záměně tohoto významu, a to když z textu nebude jasně plynout, se kterým ustanovením tento termín souvisí, zda s „vydáním“ jako fyzickým tiskem nebo s „vydáním“ jako prodejem.

5 Diskuze a navržená řešení

Na modelovém příkladu byl popsán průběh daňové kontroly včetně vyhodnocování předložených důkazních prostředků. Pozornost byla věnována kontrole korunových dluhopisů a jejich dopadu na daň z příjmů. V roce 2012 došlo k novele zákona o daních z příjmů, která se dotkla zaokrouhlování výnosů (úrok) z korunových dluhopisů, která nabyla platnost od 01. 01. 2013.

Poukázáno bylo převážně na nejednoznačné výklady některých ustanovení zákona či nesoulad mezi danými zákony, v tomto případě se jednalo o daň z příjmů a zákon o dluhopisech. Nejednoznačnost výkladu některý ustanovení může mít za následek to, že každá strana si jej vyloží jinak. Někdy je pak nesnadný úkol posoudit, koho výklad je pro dané řízení ten správný.

Příklad popisuje rozličnost výkladu zákona o dluhopisech a vliv emisních podmínek, které jsou sestaveny daňovým subjektem ještě před emisí dluhopisů jako „pravidlo hry“. Poukazuje na rozdíly výkladu, které se promítnou do daně z příjmů. Zákon o daních z příjmů v několika ustanoveních zcela nebo částečně vylučuje úroky, resp. finanční náklady ze základu daně z příjmů. Proto jedním z cílů této práce bylo poukázat na dvojí výklad slova „vydání“ dluhopisu, který je zakotven v zákoně o dluhopisech.

Zákon o dluhopisech je soubor obecných pravidel jak s nimi nakládat při jejich vzniku (emisi), prodeji, vyplacení úroků a jejich úplném vyplacení. V jehož obsahu se objevuje i několik nejasností. V ustanovení § 1 a § 2 se hovoří o vydání dluhopisů jako o vytištění dluhopisů a jejich následné možnosti prodeje.

V ustanovení § 1 zákona o dluhopisech je pojem vydání dluhopisu vysvětlován jako rozhodnutí vytisknout cenný papír s úmyslem následně jej prodat (možnost prodeje) a získat tím finanční prostředky, naproti tomu emitent na základě prodeje se zavazuje platit sjednaný úrok upisovateli (kupující dluhopisu) a do sjednaného termínu vyplatit jistinu.

V ustanovení § 2 zákona o dluhopisech se hovoří o souboru vydaných dluhopisů (již vytištěných) na základě emisních podmínek mající stejné datum emise a stejné datum

splatnosti, což v tomto případě znamená, že emitent má možnost (právo) již vytištěné dluhopisy prodat podle emisních podmínek, které musí být sepsány před vydáním dluhopisu, tedy před jejich vytištěním.

Naproti tomu se v § 15 zákona o dluhopisech hovoří v souvislosti s vydáním dluhopisů jako o již nabývacích právech k vlastnictví dluhopisů (úhrada). V tomto ustanovení se v odstavci 1 hovoří o vydání v souvislosti s prodejem již vydaných (vytištěných) dluhopisů.

Legislativa se zde dostává do komplikované situace. V § 1, 2 a 15 hovoříme o vydání dluhopisů v obou případech v jiném kontextu. Bylo by přínosem termín „vydání“ blíže specifikovat ke svému účelu (emise = vydání, vydání dluhopisů = prodej).

6 Závěr

Cílem této práce bylo v první části charakterizovat jednotlivé fáze procesu daňové kontroly, zaměřit se na jednotlivá ustanovení daňového řádu ovlivňující daňovou kontrolu a její proces. Vymežit pojmy týkající se celého daňového řízení, jako jsou základní zásady správy daní, které určují pravidla daňového řízení, stanovují meze a ohraničují působnost státní moci, ale také postup daňové kontroly s odkazy na jednotlivá ustanovení zákonů a judikatury.

Spolu s nástupem daňového řádu, který nahradil Zákon o správě daní a poplatků přišlo i mnoho změn. Lze konstatovat, že tyto nové právní úpravy jsou velkým přínosem pro samotnou správu daní. Daňový řád je mnohem obsáhlejší, přehlednější, a to převážně při postupu v rámci daňové kontroly. Zákon zde nastavil pravidla, která upřesňují exaktní okamžik zahájení daňové kontroly, což v tomto případě je první úkon ze strany správce daně, tj. faktické konkrétní kroky, prověřování konkrétních relevantních skutečností. Zaměřil se i na oblast dokazování, což je jedna z nejdůležitější, ale také nejnáročnější fází daňové kontroly. Tato část představuje rozsáhlou oblast a poskytuje také velké množství soudních rozhodnutí.

Právní úprava se také nevyhnula osobě v postavení svědka, kde byla přidána povinnost ze strany správce daně vyznat daňový subjekt o konání svědecké výpovědi, uvést v jaké věci a označení svědka, pokud tedy nehrozí zmaření účelu výpovědi. Daňový subjekt má totiž právo být přítomen svědecké výpovědi a klást svědkovi případné otázky.

Ze strany daňového subjektu je to značné pozitivum, má právo být přítomen tohoto jednání a bránit se v případě nepravdivé výpovědi ze strany svědka. Ale k zamyšlení je, z jakého důvodu musí správce daně sdělovat identifikaci svědka. Správce daně neupírá daňovému subjektu právo být přítomen jednání a klást svědkovi případné otázky. Daňový subjekt je řádně vyznat o konání tohoto jednání, je mu sděleno v jaké věci má ten či onen svědek vypovídat. Pokud se svědecká výpověď provádí v rámci daňové kontroly, vždy to bude ve spojitosti s ověřováním skutkového stavu nějaké skutečnosti, kterou daňový subjekt správci daně řádně nedoložil. Vždy se tato výpověď bude týkat obchodní

činnosti daňového subjektu za určité zdaňovací období, on sám musí dobře vědět, s kým jednal, spolupracoval, není třeba se na to nikterak připravovat.

Dále je také otázkou, jak správce daně dokáže posoudit, když určí svědka, který by mohl být přínosem pro výsledek daňové kontroly, že zrovna v tomto případě by se mohlo stát, že daňový subjekt svým postojem a konáním dané šetření nezmaří. Pokud už dopředu sdělíme daňovému subjektu jméno vyslychané osoby, může se daňový subjekt kdykoliv pokusit kontaktovat tuto osobu ještě před samotným zahájením jednání, aniž by se o této skutečnosti správce daně dozvěděl, a může tuto osobu kdykoliv a jakkoli ovlivnit a tím by pak už samotná svědecká výpověď ztrácela smysl.

Proto jedním z cílů této práce je navrhnout právní úpravu § 96 zákona o daních z příjmů, a to takovou, která by neukládala správci daně povinnost sdělovat daňovému subjektu identifikaci vyslychané osoby, kterou si správce daně stanovil sám.

Dalším diskutabilní úpravou zákona je přidání krok před ukončením daňové kontroly, tj. seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění. Sice možnost dokládat další důkazní prostředky odpadla v rámci projednání zprávy, ale na druhou stranu byla převedena v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Není v zákoně stanovena žádná hranice pro daňový subjekt k dokládání a doplnění dalších důkazních prostředků. Daňový subjekt tak může v rámci seznámení úmyslně protahovat řízení neustálým dokládáním a navrhováním dalších důkazních prostředků.

Je proto nezbytné, aby měl správce daně oporu v zákoně stanovení mezní hranice k dokládání dalších důkazních prostředků v souvislosti seznámením daňového subjektu s kontrolním zjištěním.

Ve vlastní části této práce byl demonstrován příklad na kontrolu daně z příjmů zaměřenou na korunové dluhopisy. V této problematice se nejvíce střetávají zákon o dani z příjmů, zákon o dluhopisech a emisní podmínky každého daňového subjektu. V rámci analýzy právních předpisů byly spatřeny nejasnosti, a to zejména v terminologii slova „vydání“, což v praxi může způsobit komplikace. V některých případech by mohlo docházet i k záměně tohoto významu, a to v případě, že z textu jasně nevyplyne, se kterým

ustanovením je tento termín spojen, zda s „vydáním“ jako fyzickým tiskem dluhopisu nebo s „vydáním“ jako prodejem dluhopisu.

Seznam použitých zdrojů

BAXA, Josef a kol., 2011, *Daňový řád s komentářem* 1. díl, Praha: Vydavatelství Wolters Kluwer ČR. Xxx s ISBN 978-80-7357-564-9

KOBÍK, Jaroslav, 2016 *Daňový proces judikatura k problémovým situacím* 1. vydání, Ostrava: Nakladatelství ANAG. Xxx s ISBN 978-80-7554-029-4.

KOBÍK, Jarosla, KOHOUTKOVÁ, Alena, 2018. *Daňový řád* první vydání, Ostrava: Nakladatelství ANAG. Xxx s. ISBN 978-80-7554-146-8.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, 2018. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – po třetí*, Praha, Wolters Kluwer ČR, xxxxx s. ISBN 978-80-7598-126-4.

ZATLOUKAL, Tomáš, 2011, *Daňová kontrola v širších souvislostech* 2. přepracované vydání, Praha: Vydavatelství C. H. Beck. Xxxx s ISBN 978-80-7400-366-0

Rozhodnutí NSS, 2005, Rozsudek č.j. 2 Afs 31/2005-57 [online]. Dostupné z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0031_2Afs_0500057A_prevedeno.pdf

Rozhodnutí NSS, 2006, Rozsudek č.j. 2 Afs 184/2006-123 [online]. Dostupné z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0184_2Afs_0600123A_prevedeno.pdf

Rozhodnutí NSS, 2008, Rozsudek č.j. 1 Afs 100/2008-137 [online]. Dostupné z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0100_1Afs_0800137A_prevedeno.pdf

Rozhodnutí NSS, 2008, Rozsudek č.j. 8 Afs 63/2008-75 [online]. Dostupné z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0063_8Afs_0800075A_prevedeno.pdf

Nález ÚS 591/08 bod 15 ze dne 1. 9. 2010 [online]. Dostupné z WWW. <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=67551&pos=3&cnt=3061&typ=result>

ÚS stanovisko pléna sp. zn. Pl.ÚS – st 33/11 ze dne 8. 11. 2011 [online]. Dostupné z WWW:<https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=71348&pos=14&cnt=14&typ=result>

Rozhodnutí NSS, 2011, Rozsudek č.j. 7 Afs 48/2011-72 [online]. Dostupné z WWW:
http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0048_7Afs_110_20110818111302_prevedeno.pdf

Rozhodnutí NSS, 2016, Rozsudek č.j. 5 Afs 252/2015-40 [online]. Dostupné z WWW:
http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0252_5Afs_1500040_20160620141224_prevedeno.pdf

Zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů

7 Přílohy

Příloha č. 1Emisní podmínky

Příloha č. 1

Emisní podmínky Dluhopisů
(„Emisní podmínky“)

Obsah

1. Emitent	3
2. Základní popis dluhopisů	3
3. Centrální evidence	4
4. Upisovatelé a úpis Dluhopisů	4
5. Vlastník Dluhopisu, převod Dluhopisů	4
6. Vydání Dluhopisů	5
7. Cena úpisu	5
8. Objem emise	5
9. Obchodování s Dluhopisy	6
10. Dluhopisy jako závazek Emitenta	6
11. Úrokový výnos	6
12. Stanovení úrokového výnosu	7
13. Konvence pro výpočet úroku	7
14. Konec úročení	7
15. Den konečné splatnosti	7
16. Provádění plateb	7
17. Změna způsobu a místa provádění plateb	8
18. Řádné a včasné splacení Závazku Emitenta	8
19. Předčasné splacení Emitentem	9
20. Předčasné splacení na žádost Vlastníka	9
21. Vlastní dluhopisy	10
22. Měna	10
23. Zdanění	10
24. Promlčení	10
25. Zpřístupnění emisních podmínek	11
26. Oznámení	11
27. Schůze Vlastníků dluhopisů	11
28. Změna emisních podmínek	12
29. Rozhodné právo, jazyk, spory	12

1. Emitent

Emitent vydává níže vymezené dluhopisy a určuje jejich emisní podmínky v souladu s ustanovením § 8 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Zákon o dluhopisech). Tyto Emisní podmínky vymezují práva a povinnosti Emitenta a vlastníků dluhopisů, jakož i náležitosti dluhopisů a jejich emise. Vydání Dluhopisů bylo schváleno rozhodnutím valné hromady a jednatele Emitenta dne 05. prosince 2012.

2. Základní popis dluhopisů

Emitent: identifikace

Název:

ISIN: CZ

Jmenovitá hodnota: 1,- Kč (slovy: jedna koruna česká)

Emisní kurz: 100,00 % (slovy: sto procent) jmenovité hodnoty

Výnos z dluhopisu: pevná úroková sazba stanovená v článku 11

Forma dluhopisu: cenný papír na doručitele

Podoba dluhopisu: zaknihovaný cenný papír (j) Celková předpokládaná jmenovitá

Hodnota v Kč

Měna, v níž jsou dluhopisy denominovány: koruna česká (CZK)

Datum počátku lhůty pro upisování emise: 05. 12. 2012

Datum ukončení lhůty pro upisování emise: 31. 12. 2012

Datum emise: 20. 12. 2012

Datum splatnosti: 31. 12.

(dále jen Dluhopis).

3. Centrální evidence

Dluhopisy jsou evidovány v centrální evidenci cenných papírů, kterou vede podle ustanovení § 100 odst. 1 písm. a) zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, společností Centrální depozitář cenných papírů, a.s., se sídlem Rybná 14, 110 05 Praha 1, Česká republika, IČ: 25081489, zapsané v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl B, vložka č. 4308 (dále jen Centrální evidence). Centrální evidence představuje seznam vlastníků dluhopisů dle Zákona o dluhopisech.

4. Upisovatelé a úpis Dluhopisů

100% z celkového předpokládaného objemu emise Dluhopisů bude nabídnuto k úpisu a koupi vybraným investorům v celkovém počtu do 150 osob, nepočítaje v to kvalifikované investory (dále také jako „upisovatel“, případně „upisovatelé“), kteří tyto Dluhopisy upíší a koupí.

Dluhopisy lze upisovat po zpřístupnění těchto Emisních podmínek v souladu s příslušnými právními předpisy v sídle Emitenta v pracovní dny. Emitent s upisovatelem uzavře smlouvu o upsání a koupi Dluhopisů. K úpisu dochází nabytím účinnosti smlouvy o upsání a koupi Dluhopisů.

5. Vlastník Dluhopisu, převod Dluhopisů

Vlastníkem Dluhopisu je osoba, na jejímž účtu je Dluhopis evidován v Centrální evidenci (dále jen Vlastník dluhopisů). Jestliže zákon nebo rozhodnutí soudu doručené Emitentovi nestanoví jinak, bude Emitent pokládat každého Vlastníka dluhopisu za jejich oprávněného vlastníka ve všech ohledech a provádět mu platby v souladu s těmito Emisními podmínkami. Osoby, které budou vlastníky dluhopisu a které nebudou z jakýchkoli důvodů zapsány v Centrální evidenci, jsou povinny o této skutečnosti a titulu nabytí vlastnictví k Dluhopisům neprodleně písemně informovat Emitenta.

K převodu Dluhopisů dochází zápisem tohoto převodu na účtu vlastníka v Centrální evidenci v souladu s platnými právními předpisy a předpisy Centrální evidenci. V případě dluhopisů evidovaných v Centrální evidenci na účtu zákazníka dochází převodu takových Dluhopisů zápisem převodu na účtu zákazníků v souladu s platnými právními předpisy a předpisy Centrální evidenci s tím, že majitel účtu zákazníků je povinen neprodleně zapsat takový převod na účet vlastníka, a to k okamžiku zápisu na účet zákazníků (v případě převodu v rámci jednoho účtu zákazníků dochází k převodu okamžikem zápisu převodu na účtu vlastníka).

6. Vydání Dluhopisů

Dluhopisy budou vydány jejich připsáním na majetkový účet upisovatele/upisovatelů v Centrální evidenci bez peněžního vypořádání (FOP) do 31. 12. 2012. Dluhopisy, které nebudou upisovatelem upsány do data ukončení lhůty pro upisování emise, budou k datu emise zapsány na majetkový účet Emitenta v Centrální evidenci. Na Dluhopisy, které budou k datu emise zapsány na majetkový účet Emitenta v Centrální

evidenci se v souladu s § 15 odst. 4 Zákona o dluhopisech hledí jako na řádně vydané v okamžiku jejich zápisu na účet Emitenta v Centrální evidenci.

7. Cena úpisu

Cenou úpisu Dluhopisů se rozumí celková jmenovitá hodnota upisovaných Dluhopisů násobená jejich emisním kurzem. Upisovatel je povinen uhradit cenu úpisu Dluhopisů do 31. 12. 2013 a to bezhotovostním převodem na bankovní účet emitenta. Ve smlouvě o upsání a koupi Dluhopisů může být sjednána jiná lhůta splatnosti ceny úpisu Dluhopisů. Smlouva o upsání a koupi Dluhopisů může připustit započtení pohledávky upisovatele za Emitentem proti ceně úpisu Dluhopisů.

Od data uhrazení ceny úpisu Dluhopisů do data vydání Dluhopisů není tato částka úročena.

8. Objem emise

Emitent je oprávněn vydat Dluhopisy v menším objemu, než byla předpokládána celková jmenovitá hodnota emise Dluhopisů. Rozhodne-li Emitent o vydání Dluhopisů v menším objemu, než byl předpokládáný objem emise Dluhopisů, objem tohoto snížení nepřekročí 50 (padesát) % předpokládané celkové jmenovité hodnoty emise Dluhopisů.

9. Obchodování s Dluhopisy

Emitent nepožádal a nehodlá požádat o přijetí Dluhopisů k obchodování na evropském regulovaném trhu nebo v mnohostranném obchodním systému se sídlem v členském státě Evropské unie. Obchodování s Dluhopisy na uvedených převodních místech je vyloučeno. Emitentovi ani Dluhopisům nebyl udělen rating.

Emitent nevypracoval a neuveřejnil v souvislosti s Dluhopisy prospekt cenného papíru a jakékoli Dluhopisy mohou být nabízeny výhradně na základě výjimky z povinnosti uveřejnit prospekt ve smyslu příslušných právních předpisů.

Tyto Emisní podmínky nebyly schváleny Českou národní bankou ani jiným správním či jiným orgánem jakékoli jurisdikce.

10. Dluhopisy jako závazek Emitenta

Závazky Dluhopisy jsou přímými, nepodmíněnými, nezajištěnými a nepodřízenými závazky Emitenta, které jsou na stejné úrovni se všemi ostatními existujícími i budoucími přímými, nepodmíněnými, nezajištěnými a nepodřízenými závazky Emitenta s výjimkou

těch závazků, u nichž stanoví jinak kogentní ustanovení právních předpisů. Emitent se zavazuje zacházet za stejných podmínek se všemi Vlastníky dluhopisů stejně. S Dluhopisy nejsou spojena žádná předkupní ani výměnná práva. Emitent se zavazuje, že vyplatí úrokové výnosy a s platí jmenovitou hodnotu Dluhopisu v souladu s těmito Emisními podmínkami. Oddělení práva na výnos Dluhopisů od Dluhopisu se vylučuje.

11. Úrokový výnos

Dluhopisy jsou úročeny pevnou úrokovou sazbou ve výši 8 % (slovy: sedm celých sedmdesát pět setin procenta) za roční období. Úrokové výnosy jsou vypláceny jedenkrát ročně, a to k 31. 12. příslušného roku, počínaje rokem 2013. Případně-li den výplaty výnosu na den, který není pracovním dnem, bude výplata provedena první následující pracovní den bez nároku na výnos za toto odsunutí platby. Rozhodný den pro výplatu výnosu z Dluhopisu předchází o dva týdny splatnosti výnosu z Dluhopisu.

12. Stanovení úrokového výnosu

Částka úrokového výnosu příslušející k jednomu Dluhopisu se stanoví jako násobek jmenovité hodnoty takového Dluhopisu, příslušné úrokové sazby (vyjádřené desetinným číslem) a příslušného zlomku dní vypočteného dle Konvence pro výpočet úroku (článek 13). Takto stanovená částka úrokového výnosu každého Dluhopisu bude zaokrouhlena na čtyři desetinná místa nahoru. Celková částka výnosu ze všech Dluhopisů Vlastníka této emise Dluhopisů vyplácená každému Vlastníkovi se vždy zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

13. Konvence pro výpočet úroku

Pro účely výpočtu úrokového výnosu příslušejícího k Dluhopisům se použije úrokové konvence pro výpočet úroku „BCK - standard act/360“ (tzn., že pro účely výpočtu úrokového výnosu za období kratší jednoho roku se má za to, že jeden rok obsahuje 360 (třistašedesát) dní, avšak vychází se ze skutečně uplynulého počtu dní v daném výnosovém období).

14. Konec úročení

Dluhopisy přestanou být úročeny dnem splatnosti Dluhopisů, ledaže by po splnění všech podmínek a náležitostí bylo splacení dlužné částky Emitentem neoprávněně

zadrženo nebo odmítnuto. V takovém případě bude nadále nabíhat úrokový výnos při shora uvedené úrokové sazbě až do dne, kdy Vlastníkům dluhopisů budou vyplaceny veškeré k tomu dni v souladu s Emisními podmínkami splatné částky.

15. Den konečné splatnosti

Emitent se zavazuje, že splatí jmenovitou hodnotu Dluhopisů a úrokový výnos jejich Vlastníkům podle těchto emisních podmínek. Dluhopisy budou splaceny ve jmenovité hodnotě připsaného úrokového výnosu k datu 25. 12. (konečného roku) Emitent rozhodl, že právo na splacení Dluhopisů má osoba, která je oprávněna vykonávat práva spojená s Dluhopisy k datu 15. 12. (konečného roku).

16. Provádění plateb

Emitent splatí jistinu a vyplatí výnosy Dluhopisů Vlastníkům dluhopisů bezhotovostním převodem na jejich účet vedený u banky v České republice podle instrukce, kterou příslušný Vlastník sdělí Emitentovi na adresu sídla věrohodným způsobem nejpozději 5 (pět) Pracovních dnů přede dnem splatnosti. Instrukce bude mít písemnou formu a bude obsahovat dostatečnou informaci o výše zmíněném účtu umožňující Emitentovi platbu provést a v případě právnických osob bude doplněna o výpis z obchodního rejstříku příjemce platby ke dni výplaty ne starší 1 (jednoho) měsíců (dále jen „Instrukce“). Jakákoliv Oprávněná osoba, která v souladu s jakoukoliv příslušnou mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění (jíž je Česká republika smluvní stranou) uplatňuje nárok na daňové zvýhodnění, je povinna doručit

Emitentovi, spolu s Instrukcí jako její nedílnou součástí doklad o svém daňovém domicilu a další doklady, které si může Emitent či příslušný daňový orgán vyžádat. Emitent je vždy oprávněn vyžadovat, aby podpisy na Instrukci byly úředně ověřeny a výpisy z obchodního rejstříku příjemce platby nebo jiné předkládané dokumenty byly originály nebo úředně ověřené kopie. Bez ohledu na toto své oprávnění nebude Emitent prověřovat správnost a úplnost takových Instrukcí a neponese žádnou odpovědnost za škody způsobené prodlením Oprávněné osoby s doručením Instrukce ani nesprávností či jinou vadou takové Instrukce. Bankovní poplatky spojené s platbou jistiny a výnosů Dluhopisů jdou k tíži Emitenta.

17. Změna způsobu a místa provádění plateb

Emitent je oprávněn rozhodnout o změně způsobu a místa provádění výplat, přičemž taková změna nesmí způsobit Vlastníkům dluhopisů újmu. Toto rozhodnutí bude Vlastníkům dluhopisů oznámeno v souladu s těmito Emisními podmínkami.

18. Řádné a včasné splacení Závazku Emitenta

Závazek splatit jmenovitou hodnotu a vyplatit úrokový výnos Dluhopisu se považuje za splněný řádně a včas, pokud je příslušná částka poukázána Vlastníkovi dluhopisu v souladu s řádnou Instrukcí a pokud je nejpozději do 10 (deseti) pracovních dní ode dne splatnosti připsána na účet banky Vlastníka dluhopisů. Emitent není odpovědný za zpoždění výplaty jakékoli dlužné částky způsobené tím, že (i) Vlastník včas nedodal řádnou Instrukci nebo další dokumenty nebo informace požadované od ní podle předchozích článků, (ii) taková Instrukce, dokumenty nebo informace byly neúplné, nesprávné nebo nepravé nebo (iii) takové zpoždění bylo způsobeno okolnostmi, které nemohl Emitent ovlivnit, a Oprávněné osobě v takovém případě nevzniká žádný nárok na jakýkoli doplatek či úrok nebo jiný výnos za takto způsobený časový odklad příslušné platby.

Pokud by jakýkoli den výplaty připadl na den, který není pracovním dnem, bude takový den výplaty namísto toho připadat na takový pracovní den, který je nejbližší následujícím pracovním dnem, přičemž Emitent nebude povinen platit úrok ani žádné jiné dodatečné částky za jakýkoli časový odklad vzniklý v důsledku stanovené konvence pracovního dne.

19. Předčasné splacení Emitentem

Emitent má právo dle své úvahy předčasně splatit některé nebo všechny dosud nesplacené Dluhopisy, spolu s poměrným úrokovým výnosem k takovým Dluhopisům narostlým, a to ke kterémukoli datu, avšak za předpokladu, že své rozhodnutí o tomto předčasném splacení oznámí Vlastníkům Dluhopisů, a to nejdříve 60 (šedesát) dní a nejpozději 20 (dvacet) dní před takovým datem předčasného splacení. Pro předčasné splacení Dluhopisu z rozhodnutí Emitenta se jinak přiměřeně použijí ustanovení článku 16 těchto Emisních podmínek. Dluhopisy předčasným splacením zanikají.

20. Předčasné splacení na žádost Vlastníka

Vlastník Dluhopisů má právo požádat Emitenta o předčasné splacení všech nebo části jím vlastněných Dluhopisů nejdříve po uplynutí 2 (dvou) let ode dne nabytí Dluhopisu, jehož předčasné splacení žádá. Dojde-li k předčasnému splacení jakékoli části Dluhopisů, má Vlastník Dluhopisů právo požádat Emitenta o předčasné splacení všech nebo části jím vlastněných dalších Dluhopisů nejdříve po uplynutí 2 (dvou) let ode dne předchozího splacení jakékoli části Dluhopisů na žádost Vlastníka. Předčasné splacení Dluhopisů je možné žádat vždy k 20. červnu a k 20. prosinci příslušného roku. Žádost o předčasné splacení musí být Emitentovi doručena nejpozději 6 (šest) měsíců před požadovaným datem předčasného splacení.

Jmenovitá hodnota Dluhopisů a příslušný výnos za období od data zahájení do data ukončení příslušného výnosového období budou vyplaceny osobě, která je vlastníkem Dluhopisů vždy k prvnímu pracovnímu dni následujícímu po příslušném datu posledního možného podání žádosti o předčasné splacení. Od okamžiku podání žádosti o předčasné splacení nelze Dluhopisy v počtu kusů, ve kterém byla podána žádost o předčasné splacení, převádět.

Dluhopisy předčasným splacením zanikají současně s právem vlastníka na výnos. Pro předčasné splacení Dluhopisu a žádost Vlastníka se jinak přiměřeně použijí ustanovení článku 16 těchto Emisních podmínek.

21. Vlastní dluhopisy

Emitent je oprávněn nabývat Dluhopisy do svého majetku. Vlastní dluhopisy nabyté Emitentem před datem jejich splatnosti nezanikají, ledaže Emitent rozhodne jinak. Vlastní dluhopisy nabyté Emitentem zanikají datem jejich splatnosti nebo dnem určeným emitentem, pokud datu splatnosti předchází. Emitent může kdykoli Dluhopisy odkupovat na trhu za jakoukoli cenu. Nerozhodne-li Emitent o zániku jím odkoupených Dluhopisů, může tyto Dluhopisy zcizit podle vlastního uvážení. Výnosy nepřísluší z Dluhopisů v majetku Emitenta.

22. Měna

Emitent se zavazuje vyplácet úrokové výnosy a splatit jmenovitou hodnotu Dluhopisů výlučně v českých korunách (CZK), případně jiné zákonné měně České republiky, která by českou korunu nahradila.

23. Zdanění

Zdanění výnosu Dluhopisu se provádí podle platných právních předpisů České republiky. Pro úrokové příjmy z Dluhopisů emitovaných přede dnem nabytí účinnosti čl. III bodu 6 zákona č. 192/2012 Sb. se použije ustanovení § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III bodu 6 zákona č. 192/2012 Sb.

Splacení jmenovité hodnoty a výplaty úrokových výnosů z Dluhopisů budou prováděny bez srážky daní případně poplatků jakéhokoli druhu, ledaže taková srážka daní nebo poplatků bude vyžadována příslušnými právními předpisy České republiky účinnými ke dni takové platby. Bude-li jakákoli taková srážka daní nebo poplatků vyžadována příslušnými právními předpisy České republiky účinnými ke dni takové platby, nebude Emitent povinen hradit Vlastníkům dluhopisů žádné další částky jako náhradu těchto srážek daní nebo poplatků.

24. Promlčení

Veškerá práva spojená s Dluhopisy se v souladu s ustanovení § 42 Zákona o dluhopisech promlčují uplynutím deseti let ode dne, kdy mohla být uplatněna poprvé.

25. Zpřístupnění emisních podmínek

Tyto emisní podmínky zpřístupňuje Emitent na svých internetových stránkách ve formátu PDF (Portable Document Format). Oznámení pro Vlastníky týkající se Dluhopisů se uveřejňují na internetových stránkách Emitenta. Pro případ změny internetových stránek Emitenta bude na internetových stránkách Emitenta uveřejněna nová adresa internetových stránek nejméně 30 dnů před plánovanou změnou internetových stránek Emitenta.

Emisní podmínky jsou dále investorům zpřístupněny na nosiči informací CD-ROM, který investorům umožňuje reprodukci Emisních podmínek v nezměněné podobě a uchování Emisních podmínek tak, aby mohly být využívány alespoň do data splatnosti Dluhopisů. Nosiče informací CD-ROM, jsou investorům k dispozici v místě sídla Emitenta.

26. Oznámení

Jakékoli oznámení Vlastníkům dluhopisů dle Emisních podmínek bude platné, pokud bude uveřejněno na webových stránkách Emitenta www.pksolvent.cz. Pro případ změny internetových stránek Emitenta bude na internetových stránkách Emitenta

uveřejněna nová adresa internetových stránek nejméně 30 dnů před plánovanou změnou internetových stránek Emitenta.

Stanoví-li kogentní právní předpisy pro uveřejnění některého z oznámení podle těchto Emisních podmínek jiný způsob, bude takové oznámení považováno za platně uveřejněné jeho uveřejněním předepsaným příslušným právním předpisem. V případě, že bude některé oznámení uveřejňováno více způsoby, bude se za datum takového oznámení považovat datum jeho prvního uveřejnění.

27. Schůze Vlastníků dluhopisů

Emitent nebo Vlastník dluhopisů nebo Vlastníci dluhopisů mohou svolat schůzi Vlastníků dluhopisů (dále jen „Schůze“), je-li to třeba k rozhodnutí o společných zájmech Vlastníků dluhopisů, a to v souladu se Zákonem o dluhopisech. Organizačně a technicky schůzi vlastníků zajišťuje a náklady s tím spojené nese ten, kdo schůzi vlastníků svolává (dále jen „Svolavatel“), pokud nejde o případ, kdy Emitent porušil svoji povinnost podle § 21 odst. 1 Zákona o dluhopisech a Schůzi vlastníků svolá namísto Emitenta Vlastník dluhopisů sám. V tomto případě jdou náklady spojené se Schůzí vlastníků k tíži Emitenta. Náklady spojené s účastí na Schůzi nese Vlastník dluhopisu. Místo, datum a hodina konání Schůze musí být určeny tak, aby co nejméně omezovaly možnost Vlastníků dluhopisů účastnit se Schůze. Oznámení o svolání Schůze Vlastníků dluhopisů je Emitent povinen uveřejnit způsobem uvedeným v článku 26 těchto Emisních podmínek. Jiný Svolavatel je povinen oznámení o svolání Schůze Vlastníků Dluhopisů uveřejnit alespoň ve 2 (dvou) celostátně šířených denících, a to ve lhůtě nejméně 15 dnů přede dnem jejího konání a současně jej doručit Emitentovi do jeho sídla. Rozhodným dnem pro účast na Schůzi je 5. (pátý) den předcházející dni konání Schůze. Záležitosti, které nebyly zařazeny na navrhovaný program jednání Schůze, lze na této Schůzi rozhodnout jen za účasti a se souhlasem všech Vlastníků dluhopisů. Účast na Schůzi vlastníků s využitím prostředků komunikace na dálku se vylučuje.

28. Změna emisních podmínek

Ke změně emisních podmínek se vyžaduje předchozí souhlas Schůze vlastníků. Souhlas Schůze vlastníků se nevyžaduje v případech stanovených Zákonem o dluhopisech.

Emitent bez zbytečného odkladu po změně Emisních podmínek zpřístupní investorům způsobem, kterým byly zpřístupněny Emisní podmínky, tuto změnu Emisních podmínek a úplné znění Emisních podmínek po provedené změně.

29. Rozhodné právo, jazyk, spory

Dluhopisy jsou vydávány na základě platných a účinných právních předpisů České republiky, zejména na základě Zákona o dluhopisech a Zákona o podnikání na kapitálovém trhu. Práva a povinnosti vyplývající z Dluhopisů se budou řídit a vykládat v souladu s právem České republiky. Tyto Emisní podmínky mohou být přeloženy do angličtiny, případně i do dalších jazyků. V takovém případě, pokud dojde k rozporu mezi různými jazykovými verzemi, bude rozhodující verze česká. Jakékoli případné spory mezi Emitentem a Vlastníky dluhopisů vyplývající z Dluhopisů, těchto Emisních podmínek nebo s nimi související budou řešeny příslušným soudem České republiky.