

POJEM ÚPLATY V DAŇOVÉM PRÁVU

MICHAL TULÁČEK, RADIM BOHÁČ, LUKÁŠ HRDLIČKA

Abstract: Remuneration in the Tax Law

The article focuses on a remuneration, which serves as a base for a tax. The key question is whether another tax, one that is a part of the remuneration itself, should be included in the base of the aforementioned tax and if so, under what conditions. In the article, the term remuneration is analysed as a phenomenon of private as well as public law. Furthermore, the constitutionality of intranational double taxation is discussed and the conclusions are applied to the key question of inclusion of different taxes in the tax base.

Keywords: remuneration; double taxation; tax law

Klíčová slova: úplata; dvojí zdanění; daňové právo

DOI: 10.14712/23366478.2017.40

1. ÚVOD¹

Motivací pro tento článek je recentní judikatura Nejvyššího správního soudu² ve věci zahrnutí daně z přidané hodnoty³ do základu daně z nabytí nemovitých věcí,⁴ který v určitých případech odpovídá úplatě za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.⁵ Cílem článku však není polemika s názorem, který judikatura zaujala, ale je jím snaha o komplexní pohled na problém úplaty z hlediska daňových zákonů, a to nejen daně z nabytí nemovitých věcí, zejména se zřetelem na možnost dvojího zdanění určitého

¹ Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Finance a informační technologie jako hybatelé právní regulace v zemích Evropské unie a jejich trestněprávní aspekty“ realizovaného v letech 2017–2019 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 360/2017.

Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 4Afs 88/2017-35, ze dne 28. června 2017, a čj. 7Afs 301/2016-70, ze dne 22. srpna 2017.

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

⁴ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí“).

⁵ § 13 odst. 1 ve vazbě na § 11 odst. 1 písm. a) a § 10 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

statku. Z tohoto důvodu se v tomto článku od této judikatury odhlíží. Závěry, ke kterým se v článku dospívá, však bude možné následně mimo jiného využít i při kritické analýze judikatury ve věci vztahu daně z přidané hodnoty a daně z nabytí nemovitých věcí.

Do základu některých daní v širokém smyslu⁶ vstupuje výše zaplacené úplaty za poskytnuté úplatné plnění. Typickým příkladem je daň z přidané hodnoty, u které je základ daně tvořen výší úplaty za zdanitelné plnění,⁷ nebo daň z nabytí nemovitých věcí, u které může vstoupit do základu daně přijatá úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. V obou popsanych případech se skládá úplata z několika složek, zejména ze složky na úhradu nákladů na pořízení věci nebo na poskytnutí jiného plnění, dále ze složky na úhradu daní bezprostředně souvisejících s plněním, a konečně ze složky představující marži. Vedle toho je nepochybné, že v souvislosti s poskytnutím plnění mohou být poskytována ještě jiná plnění, která však součástí úplaty nemusí být (např. odměna zaplacená realitní kanceláři za zprostředkování prodeje). U první a třetí popsané složky úplaty je nepochybné, že tyto složky do takto konstruovaného základu daně vstupují a tento stav není vnímán daňovými subjekty úkorně. To však neplatí o druhé složce úplaty, tedy o složce na úhradu jiných daní bezprostředně souvisejících s plněním. Skutečnost, že tato složka vstoupí do základu jiné daně, znamená, že dochází ke zdanění daně. Základ takto zdaněné daně je proto zdaněn dvakrát, hovoříme také o dvojnásobném zdanění, což může být vnímáno jako nespravedlivé.

Cílem tohoto článku je posouzení otázky, zda a za jakých podmínek mohou do základu daně, který je odvozený od zaplacené úplaty, vstoupit i jiné daně, které bezprostředně souvisejí s plněním, které je předmětem daně.

2. POJEM ÚPLATY

Pojem úplata ve významu, který mu obecně přisuzuje český jazyk, znamená zaplacení či úhradu,⁸ přičemž úhradou se rozumí uhrazení něčeho.⁹ Synonymem pojmu úplata je pak poplatek a dále opět úhrada a zaplacení.¹⁰ Specializované právní slovníky pojem úplaty zásadně nevymežují.¹¹ Výjimku představuje Madarův slovník,

⁶ Daní v širokém smyslu se rozumí daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění. Z důvodu přehlednosti je v dalším textu pojem „daň“ používán ve významu daně v širokém smyslu. Případy, kdy je pojem „daň“ použit pouze pro daň v úzkém smyslu, tedy pro peněžité plnění označené slovem „daň“, jsou zřetelně označeny.

⁷ § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁸ FILIPEC, Josef, František DANEŠ, Jaroslav MACHAČ, Vladimír MEJSTRÍK, Františka HAVLOVÁ. *Slovník spisovné češtiny pro školu a veřejnost: s Dodatkem Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy České republiky*. Vydání 2., opravené a doplněné. Praha: Academia, 1994, s. 471.

⁹ Tamtéž, s. 466.

¹⁰ *Slovník českých synonym a antonym*. Brno: Lingea, 2007, s. 465.

¹¹ WEYR, František, Jiří HOETZEL. *Slovník veřejného práva československého*. Sv. V, [U–Ž]. Repr. původního vyd. z r. 1948. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. HENDRYCH, Dušan, Miroslav BĚLINA, Josef FIALA, Pavel ŠÁMAL, Ivana ŠTENGLOVÁ, Pavel ŠTURMA. *Právní slovník*. 3. podstatně rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. Beckovy odborné slovníky. PELC, Vladimír. *Malá daňová encyklopedie*. Praha: Linde, 1996. VESELÝ, František Xaver, Jiří SPÁČIL. *Všeobecný slovník právní: příruční sborník práva soukromého i veřejného zemí na Radě říšské zastoupených, se zvláštním zřetelem na nejnovější zákonodárství a poměry právní Země Koruny české*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009.

který ale vymezuje pouze úplaty ve vodním hospodářství, což byla veřejnoprávní peněžité plnění,¹² která svým charakterem odpovídala dnešním tzv. vodním poplatkům.¹³ Tento význam zjevně neodpovídá obsahu pojmu úplata tak, jak je používán v dnešním právním řádu. Pauldura pak plnění vymezuje jako „*protiplnění poskytnuté v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze, ale též hodnota poskytnutého nepeněžního protiplnění*“.¹⁴

Pojem úplaty je používán řadou právních předpisů, jak soukromého,¹⁵ tak veřejného práva.¹⁶ Přesto, že jde původně o pojem soukromého práva,¹⁷ tak žádný soukromoprávní předpis pozitivní definici úplaty neobsahuje. Pozitivní definici tak lze nalézt pouze v daňových zákonech. Zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje úplatu jako částku v peněžních prostředcích nebo hodnotu nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně, přičemž je tento pojem vymezen pouze pro účely zákona o dani z přidané hodnoty, nejde tedy o definici pro účely celého právního řádu.¹⁸ Dále úplatu vymezuje zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, podle kterého se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění.¹⁹ Zákonné opatření však neomezuje okruh platnosti definice pojmu úplata. V tomto směru se nelze opřít ani o důvodovou zprávu k zákonnému opatření Senátu, protože to se přihlašuje pouze ke shodě s vymezením úplaty v zákoně o dani z přidané hodnoty.²⁰ Je tedy otázkou, zda jde o definici aplikovatelnou nejen v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí, ale i v kontextu daňového práva, případně zda lze tuto definici použít pro účely celého právního řádu. Systematickým výkladem je třeba dospět k závěru, že pojem úplata je vymezen pouze pro účely určení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí, neboť předmětem daně je zásadně úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Protože tudíž nejde o definici pro účely celého právního řádu, je nutné posoudit, zda existuje vztah mezi

¹² Úplaty za odběry vody z vodních toků, úplaty za odběry podzemních vod, úplaty za vypouštění odpadních vod do vod povrchových a úplaty za odvádění a zneškodňování odpadních vod veřejnými kanalizacemi (vodné a stočné) podle zákona č. 138/1973 Sb., o vodách (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů, a nařízení vlády č. 35/1979 Sb., o úplatách ve vodním hospodářství, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ § 88 an. zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ PAULDURA, Lukáš, Radovan DÁVID. *Slovník právních pojmů: občanský zákoník*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Rekodifikace, s. 174.

¹⁵ Srov. např. § 1792 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), § 43a zákona č. 252/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů nebo § 255 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Srov. např. § 16 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů, § 55 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů, § 104 zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), ve znění pozdějších předpisů, nebo § 192 zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ Byl použit již v § 921 zákona č. 946/1811 Sb. z. s., obecný zákoník občanský, ve znění před 1. lednem 1950.

¹⁸ § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁹ § 4 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁰ Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, senátní tisk 185/0, 9. funkční období, s. 42.

vymezením úplaty v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí a jejím soukromoprávním významem, a zda se tyto navzájem ovlivňují.

Jak plyne z výše uvedeného Pauldurova vymezení úplaty v soukromém právu, je toto vymezení zásadně shodné s vymezením v zákonném opatření Senátu. Zákonné opatření Senátu navíc tento pojem používá pro plnění za nabytí vlastnického práva k nemovité věci plynoucí ze smlouvy, tedy pro ryze soukromoprávní plnění. Z uvedeného plyne, že účelem vymezení úplaty v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, je pouze zachytit obsah tohoto pojmu tak, jak jej používá soukromé právo, a postavit najisto jeho obsah v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí, a to zejména jejího předmětu. Na druhou stranu platí, že uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.²¹ To však s ohledem na princip bezrozpornosti právního řádu²² neznamená, že pojmy soukromého práva nejsou použitelné v právu veřejném a naopak. *„Zásada nezávislého uplatňování soukromého práva na právu veřejném nevyklučuje výjimky z pravidla a její obecnou formulaci se nepopírá, že mezi oběma oblastmi právního řádu četné styčné body. Přes rozdíly mezi soukromým a veřejným právem vyplývající z jejich rozličného účelového zaměření sledují obě uvedené oblasti právního řádu v konečném výsledku jeden celkový cíl: společným působením zajistit právní jistotu a naplnit demokratické hodnoty právního státu. Proto obě oblasti mají i styčné plochy a funkcionální vazby [...] Leč je podstatné, že v případech, kdy je namístě vázat uplatňování soukromého práva na právo veřejné, vyžaduje se, aby to zákon stanovil výslovně. [...] Zásadní ale je, že bez takového výslovného stanovení nelze se vznikem veřejnoprávního nároku spojovat vznik soukromého oprávnění a s porušením veřejného práva lze bez výslovného stanovení opaku spojit jen veřejnoprávní, nikoli soukromoprávní sankce.“*²³ Lze tak shrnout, že smyslem a účelem vymezení úplaty v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí je pro účely této daně najisto vymežit obsah jinak právem pozitivně nedefinovaného pojmu soukromého práva. Přesto s ohledem na výše uvedené nelze dospět k závěru, že by se vymezení úplaty v zákonném opatření Senátu mělo použít pro účely celého právního řádu, tedy že by v konečném důsledku případný odlišný výklad pojmu úplata v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí měl vést k posunu výkladu tohoto pojmu v soukromém právu. Naopak ale platí, že pokud v soukromém právu dojde k posunu výkladu tohoto pojmu, je žádoucí, aby ke stejnému či obdobnému posunu významu došlo i v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí. K obdobnému závěru lze pak dospět i v případě úplaty podle zákona o dani z přidané hodnoty, neboť i zde je pojem úplata vymezen z důvodu, že předmětem daně z přidané hodnoty jsou některá uplatná zdanitelná plnění.²⁴

Konečně je nutné se vypořádat s tím, že podle slovníku synonym má úplata stejný význam jako poplatek. Podle Boháče je poplatek nenávratné, nedobrovolné, ekvivalentní a nesankční peněžité plnění ukládané na základě zákona, spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, které je veřejným příjmem veřejných

²¹ § 1 odst. 1 občanského zákoníku.

²² WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013, s. 70.

²³ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu občanského zákoníku, sněmovní tisk č. 362/0, 6. volební období, s. 581–582.

²⁴ Srov. § 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

rozpočtů.²⁵ Poplatek proto neodpovídá výše uvedené Pauldurově definici úplaty, a proto je nutné synonymickou shodu mezi pojmy úplata a poplatek odmítnout. Jde patrně o pozůstatek chybného použití pojmu úplaty pro peněžítá plnění odpovídající dnešním vodním poplatkům, jak je uvedeno výše.

3. OBECNĚ K MOŽNOSTI DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Jak bylo uvedeno v úvodu, dvojí zdanění určitého statku může být vnímáno daňovými subjekty úkorně. Dvojí zdanění však není v právním řádu ojedinělé. Typickým příkladem je již zmíněná daň z přidané hodnoty, která představuje všeobecnou nepřímou daň.²⁶ Lihoviny tak například podléhají zdanění jak spotřební daní z lihu²⁷, tak daní z přidané hodnoty. Obdobně je dvakrát zdaněn zisk obchodní korporace, pokud jsou společníkům – fyzickým osobám – vypláceny dividendy. Zisk obchodní korporace je nejprve zdaněn daní z příjmů právnických osob²⁸ a po jeho vyplacení ve formě dividend je tento příjem společníků zdaněn podruhé daní z příjmů fyzických osob.²⁹

Mezi laickou i odbornou veřejností je však hojně akcentován názor, že dvojí zdanění jednoho statku je protiústavní. Tento názor však není možné podložit žádným konkrétním tvrzením, tj. uvedením, se kterým ustanovením ústavního pořádku by takové dvojí zdanění mělo být v rozporu.

Na jednoduchém příkladu lze demonstrovat, že skutečnost, že je část úplaty zdaněna dvakrát, je ekvivalentní jednomu zdanění s odpovídajícím způsobem modifikovanou sazbou. Jako příklad si vezměme výše popsanou úplatu u , kterou tvoří složka na úhradu nákladů n , složka představující marži m a složka na úhradu jiné daně d_0 (bez újmy na obecnosti předpokládejme, že je tato daň pouze jedna). Tato úplata tvoří základ daně z_1 .

$$u = n + m + d_0 = z_1 \quad (1)$$

Samotná daň d_0 pak má svůj základ z_0 , který je v tomto příkladu tvořen zbývajícími částmi úplaty, tedy složkou na úhradu nákladů n a složkou představující marži m .

$$z_0 = n + m \quad (2)$$

Jiná daň d_0 se při užití sazby s_0 spočte jako

$$d_0 = z_0 s_0 = (n + m) s_0. \quad (3)$$

²⁵ BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 116–117.

²⁶ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michael KOHAJDA, Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 169–170.

²⁷ § 66 an. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ § 20 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

²⁹ § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Daň d_1 se pak vypočte jako

$$d_1 = z_1 s_1 \quad (4)$$

Po dosazení vztahů uvedených v rovnicích 1 až 3 do rovnice 4 dostáváme:

$$d_1 = z_1 s_1 = u s_1 = (n + m + d_0) s_1 = (n + m + (n + m) s_0) s_1 = (n + m) s_1 + (n + m) s_0 s_1 \quad (5)$$

Z rovnice 5 plyne, že v takovém případě opravdu dochází ke dvojitmu zdanění veličin n a m , jednou se sazbou daně s_1 a podruhé se sazbou daně odpovídající součinu sazeb s_0 a s_1 . Vzorec pro daň d_1 však lze vyjádřit také jako

$$d_1 = (n + m) s_1 + (n + m) s_0 s_1 = (n + m) (s_1 + s_1 s_0). \quad (6)$$

Pro přehlednost lze výraz v druhé závorce zaměnit za sdruženou sazbu s_2 , pro kterou platí

$$s_2 = s_1 + s_1 s_0. \quad (7)$$

Po dosazení sdružené sazby s_2 podle rovnice 7 do vztahu pro daň d_1 uvedeného v rovnici 6 dostáváme konečnou rovnici pro daň d_1 :

$$d_1 = (n + m) s_2. \quad (8)$$

Ze vzorce pro daň d_1 uvedeného v rovnici 8 plyne, že daň obsahující dvojit zdanění části základu lze převést na jednoduchou daň se sdruženou sazbou s_2 , kde ke dvojitmu zdanění základu již nedochází. K obdobnému závěru lze dospět i v případě, kdy by základ z_0 uvedený v rovnici 2 nezávisel na zbývajících součástech úplaty, ale šlo by o obecnou veličinu.

Protože sazby daně s_0 i s_1 jsou kladná racionální čísla z intervalu $(0; 1)$, platí, že i součin $s_0 s_1$ je kladné racionální číslo. Součet $s_1 + s_0 s_1$ je tak vyšší než samotné s_1 , z čehož plyne, že sdružená sazba s_2 je vyšší než sazba s_1 .

Lze tak shrnout, že složenou daň, do jejíhož základu vstupuje výše jiné daně, lze převést na jednoduchou daň ve stejné výši, ale s vyšší sazbou. Pokud tato vyšší sazba nebude mít na daňový subjekt rdousící efekt, tedy takový efekt, kdy „hranice veřejno-právního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení,³⁰ pak tento rdousící efekt nemohla mít ani původní složená daň. Platí tak, že závisí pouze na politickém rozhodnutí zákonodárce, zda bude preferovat takovou konstrukci daně, kdy určité statky zdaní vícekrát za užití nižších sazeb daně, nebo zda tyto statky zdaní pouze jednou za užití vyšší sazby daně. Lze očekávat, že složitější konstrukce bude zvolena v případech, kdy to bude účelné, například z důvodu jednoduššího popisu dílčích předmětů daně. Ani případ, kdy by použití složitější (nebo naopak jednodušší) konstrukce účelné nebylo, by však bez dalšího neznamenal protiústavnost takto konstruované daně, protože zákonodárce může

³⁰ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. srpna 2004.

činit i kroky, které jsou z ekonomického hlediska iracionální, aniž by to bez dalšího vedlo k rozporu s ústavním pořádkem.³¹

Skutečnost, že ke zdanění statku dochází postupně, za užití nižších sazeb daně, pokud navíc k vícenásobnému zdanění dochází v různé okamžiky, může být pro daňový subjekt výhodnější, než kdyby docházelo k jedinému zdanění za užití vyšší sazby. Důvodem je to, že daňovému subjektu zůstanou po delší dobu disponibilní peněžní prostředky, které může využít před jejich zaplacením správci daně. Přitom platí, že peníze zaplacené v pozdější okamžik mají nižší reálnou hodnotu,³² a proto daňový subjekt z ekonomického hlediska ve skutečnosti zaplatí nižší daň.

Lze tak shrnout, že dvojí zdanění stejného statku nemá bez dalšího rdousící účinky, ani není z jiného důvodu protiústavní.

Zahrnuje v daňovém právu úplata bez dalšího i daň související s plněním?

Klíčovou otázkou je, zda do předmětu, resp. základu daně, vstupuje ta složka úplaty, která se použije na úhradu jiné daně, i pokud tak zákon výslovně nestanoví. K pochybnostem o tom, zda tomu tak je či není, přispívá zákon o dani z přidané hodnoty, který vedle toho, že základem daně z přidané hodnoty je vše, co daňový subjekt jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, dále výslovně stanoví, že součástí základu daně je částka na úhradu spotřební daně³³ a že základ zahrnuje také jiné daně.³⁴ To by *a contrario* mohlo znamenat, že zahrnutí jiných daní do základu daně tvořené úplatou je nutné explicitně stanovit. Na tomto místě je však třeba uvést, že daň z přidané hodnoty je daní, která je harmonizována v rámci Evropské unie. I vymezení základu daně v české právní úpravě proto vychází z příslušné evropské směrnice.³⁵ Vymezení základu daně podle zákona o dani z přidané hodnoty³⁶ totiž odráží vymezení základu daně ve směrnici o DPH, podle které obsahuje daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné daně z přidané hodnoty.³⁷ Lze se tak domnívat, že došlo k doslovné transpozici, aniž by byl zohledněn právní řád jako celek.

Zákonné opatření Senátu vztah k jiným daním, které mohou být případně zahrnuty do úplaty, výslovně neupravuje. Úplatu dříve vymezoval zákon o dani z obratu, podle kterého šlo o vše, co nabyvatel vynaloží, aby nabyl dodávky nebo výkonu,³⁸ přičemž se nenormativně upřesňuje, že úplata zahrnuje i části nabývací ceny připadající na daně. Zákon o zadávání veřejných zakázek pak výslovně vylučuje zahrnutí daně z přidané hodnoty do hodnoty veřejné zakázky, která odpovídá výši úplaty za plnění veřejné zakázky vyjádřené v penězích.³⁹ To znamená, že pokud by takové explicitní vyloučení nebylo zakotveno, pak by daň z přidané hodnoty byla v hodnotě veřejné zakázky, odpovídající úplatě, zahrnuta.

³¹ Tamtéž.

³² STICKNEY, Clyde P., Roman L. WEIL, Jennifer FRANCIS. *Financial Accounting: an Introduction to Concepts, Methods, and Uses*. 13th ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2010, s. 808.

³³ § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁴ § 36 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁵ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“).

³⁶ § 36 zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁷ Čl. 78 písm. a) směrnice o DPH.

³⁸ § 9 odst. 1 zákona č. 31/1946 Sb., o dani z obratu, ve znění pozdějších předpisů.

³⁹ § 16 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů.

Jak bylo uvedeno výše, občanský zákoník úplatu ani vztah k jejím složkám neupravuje. Složka na úhradu jiných daní však musí sledovat osud ostatních složek úplaty, jinak by ji zásadně nebylo možné vymáhat. Složka na úhradu jiné daně tedy může být buď součástí úplaty, nebo jejím příslušenstvím, resp. příslušenstvím pohledávky na úhradu úplaty. Složka na úhradu jiné daně však zásadně není příslušenstvím pohledávky na úhradu úplaty, protože není obsažena ve vymezení příslušenství pohledávky.⁴⁰ Musí tak jít přímo o součást úplaty.

Lze tak shrnout, že úplata může být tvořena různými složkami, z nichž jednou může být i složka na úhradu jiné daně. V případě, kdy by tato složka z nějakého důvodu součástí úplaty neměla být, bylo by potřeba ji explicitně vyloučit. Pokud by tomu tak nebylo, vedlo by to k absurdním důsledkům, protože i jiné složky úplaty zpravidla nějakou jinou daň zahrnují. Například náklady na pořízení věci (které se v úplatě projeví ve formě její složky na úhradu těchto nákladů) v sobě mimo jiného obvykle zahrnují daň z přidané hodnoty za jednotlivé části, ze kterých tato věc byla sestavena nebo vytvořena. Vylučovat z úplaty tyto dříve zaplacené daně za jednotlivé části pořizované věci by však bylo nesmyslné.

4. SHRNUTÍ

Platí tedy, že pokud úplata vstupuje do základu daně, a přitom zahrnuje i složku na úhradu jiné daně, tak vstupuje do základu daně i tato složka na úhradu jiné daně, pokud zákon nestanoví výslovně jinak. Výsledný stav není o sobě sám ani nežádoucí, ani v rozporu s ústavním pořádkem, protože stejného výsledku lze dosáhnout jinou technikou zdanění, kdy by namísto dvojího postupného zdanění došlo pouze k jedinému zdanění vyšší sazbou. Nelze však připustit, aby dvě opatření se stejným dopadem do sféry daňového subjektu byla posouzena zásadně rozdílně, jednou jako konformní s ústavním pořádkem a jednou jako s ním v rozporu. Dvojí zdanění jednoho statku by tak bylo v rozporu s ústavním pořádkem tehdy a jen tehdy, pokud by bylo v rozporu s ústavním pořádkem i zdanění jedině, za užití odpovídající vyšší sazby.

Mgr. et Mgr. Michal Tuláček
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
michal@tulacek.eu
ORCID: 0000-0001-9385-6104

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
bohac@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0003-4496-4699

Mgr. Bc. Lukáš Hrdlička
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
hrdlicl@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-9864-6947

⁴⁰ § 513 občanského zákoníku.