



bulletin

2 / 2014

předmluva

JUDr. Petra Nováková, Ph.D. _____ 2

Rozhovor s Ing. Jiřím Žežulkou _____ 3

daňový řád čtyři roky poté

Co by stálo v daňovém procesu za úpravu?

JUDr. Alena Kohoutková _____ 6

Prokurista dnes a kdysi (se zaměřením na postavení prokuristy při správě daní)

JUDr. Jana Jarešová, Ph.D. _____ 10

Právo daňového subjektu účastnit se výslechu svědka v rámci mezinárodního dožádání

Ing. Tomáš Hajdušek _____ 14

Několik postřehů k časovému nesouladu mezi podáním daňového přiznání, stanovením daně a vrácením přeplatku

JUDr. Petra Nováková, Ph.D. _____ 18

Prekluze aneb Kdy může daňový subjekt slavit

Ing. Jan Rambousek, LL.M. _____ 23

Podávání daňových tvrzení při insolvenčním řízení od 1. 1. 2014

Ing. Miloslav Kopřiva, Mgr. Jaroslav Novotný _____ 26

Daňové pohledávky coby mimosmluvní sankce v reorganizačním plánu i mimo něj – zatím více otázek než odpovědí

Mgr. Petr Taranda _____ 32

Milost! Pane správče, milost!

JUDr. Jaroslav Kobík _____ 38

daně a účetnictví

Uplatnění DPH při dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu

Ing. Stanislav Kryl _____ 43

Věrnostní programy a DPH

Ing. Aleš Krempa, Ing. Veronika Svobodová _____ 46

Zaměstnavatel a zaměstnanec v roce 2014: Daň z příjmů, pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění

Ing. Jana Tepperová, Ph.D., Ing. Marta Ženíšková, Mgr. Tomáš Červinka _____ 50

KANCL ve prospěch daňových poradců – II. část

Ing. Jiří Nesrovnal, PhDr. Milan Skála _____ 55

jazykové kurzy KDP ČR

Anglicky hovořící klienti? Žádný problém! _____ 63

Předmluva



Vážené kolegyně, vážení kolegové,

dovolte mi, abych vás pozvala ke čtení dalšího z Bulletinů Komory daňových poradců. Náš barevný cyklus (červený podzim, modrá zima, zelené jaro) se tímto číslem uzavírá optimistickou letní žlutou. Měla by ve vás, čtenářích, evokovat žhavé slunce a rozpálené písky, které si budeme všichni užívat, až opadne nápor červnových příznání. Pak-liže by ve vás však vyvolala myšlenky na ráje na zemi, pozor na to, aby nebyly daňové. Finanční správě by se tento postup jistě nelíbil – ostatně, více o nástrojích kontroly daňových subjektů prozradil Ing. Jiří Žežulka v rozhovoru, který otevírá toto číslo.

A jak jsme započali, tak budeme i pokračovat. Ti z vás, kteří budete hledat pravidelné „rekodifikační“ okénko, se v tomto čísle musíte spokojit „jen“ s článkem kolegů Ing. Nesrovnala a PhDr. Skály rekapitulující činnost komise skrývající se pod zkratkou „KANCL“ z hlediska daní. Říkali jsme si, že si od rekodifikace trochu odpočine, neboť k letní pohodě se spíše hodí lehčí čtení. Proto je nosným tématem žlutého čísla daňový řád. Oslovili jsme několik odborníků působících v různých rolích osob zúčastněných na správě daní a požádali je o sepsání článků s jednoduchým zadáním – napište cokoli o daňovém řádu, co vás trápí, co by stálo za změnu. Výsledek držíte v ruce.

Naši letní cestu k moři zahájíme s JUDr. Kohoutkovou a jejím pohledem na nešvary daňového procesu – vyměření daně a daňovou exekuci. První zastávkou na cestě je úvaha na téma, zda je prokurista osobou, která za mě v době mé nepřítomnosti může jednat se správcem daně (historický exkurs a současnost od JUDr. Jarešové). A už přejíždíme hranici s Rakouskem a máme tu další zastávku ve Vídni, kde se chceme účastnit výslechu svědka v rámci mezinárodního dožádání. Zda nás rakouský správce daně musí k výslechu pozvat, vám prozradí článek Ing. Hajduška. Dlouhou chvíli při přejezdu rakouským vnitrozemím si můžete krátit dvěma články pojednávajícími o běhu času

a jeho důsledcích. V prvním z nich se zaměřuji na okamžik mezi podáním daňového přiznání a stanovením daně, ve druhém pak Ing. Rambousek na problematiku prekluze. Ti z vás, kteří k moři jezdívají do Chorvatska, si jistě vzpomenou na zdlouhavou cestu podél pobřeží, která v mnohém připomínala právo útrpné. V našem pojetí je představováno články na téma insolvence kolegů Ing. Koprívy, Ing. Novotného a Mgr. Tarandy. Zmožen cestou (a meditací nad letním čtením) by nejjeden čtenář jistě rád požádal o milost. Naštěstí JUDr. Kobík jeho přání anticipoval, a servíruje nám tak letní osvěžení v podobě pojednání o prominutí daně.

Že bychom už v dále konečně viděli moře? Bohužel nikoliv, byl to jen potisk konsignačního skladu v DPH odstínech navržený Ing. Krylem. A díky Ing. Krempovi a Ing. Svobodové zůstaneme DPH věrni i ve druhém z článků daňově účetního okénka. Trio autorů Ing. Teppeřová, Ing. Ženíšková a Mgr. Červinka nás zase vyvede z letního omylu, že víme, co znamená pojem zaměstnanec a zaměstnavatel. Zcela zmateni pak dychtivě dolistujeme k alespoň něčemu známému – ke KANCLU. Nu a s ním končí i naše cesta. Doufám, že vás bude bavit. A kdo má na léto raději něco více akčního, necht' si s sebou do kufru přibalí i poslední návrh novely daňových zákonů. S ním na pláži rozhodně neusnete.

Hezké léto!

Za redakční radu
JUDr. Petra Nováková, Ph.D.
členka redakční rady, advokátka

Rozhovor s Ing. Jiřím Žežulkou, novým šéfem Finanční správy ČR

Otázky kladl JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.

■ Přemýšlím-li o „krajíně neplacení daní“ v České republice, vidím asi toto: Nejhorší, z mého pohledu čisté morální zlo, jsou kauzy, jejichž jediným smyslem je vylákat peníze na státu, aniž by vůbec šlo o reálnou ekonomickou činnost. Klasikou je inkaso nadměrných odpočtů DPH kolotočovými podvody (přeshraniční obchody zlatem, elektronikou a jinými komoditami, jež postrádají ekonomického smyslu) nebo dotační podvody. Druhá skupina, již méně morálně zavrženíhodná, neb za ní aspoň stojí reálná ekonomická činnost s konkrétními zákazníky, nikoli jen okrádání státu, jsou daňové podvody, jejichž účelem je snížit cenu prodávaného zboží či služeb pro konečného zákazníka, a tím získat tržní výhodu a generovat zisk (prodej pohonných hmot, lihovin či kuřiva bez spotřební daně; řetězové podvody na DPH s pohonnými hmotami; zatajování tržeb a s tím spojený únik z plátcovství DPH a krácení daní z příjmů. Do druhé skupiny dále řadím „vytváření“ nákladů za fiktivní či zjevně neúčinné reklamní, zprostředkovatelské, manažerské a jiné služby nebo za nákup jiných produktů, u nichž se obtížně určuje, kolik by za normálních okolností měly stát a zda byly pro byznys potřeba, anebo přesouvání zisků pomocí takovýchto metod do zemí či do firem, kde budou zdaněny výhodněji). Další skupina, kterou v morální rovině vlastně neodsuzuji, jsou optimalizace v mezích zákona či na jeho hraně, jež jsou způsobeny především nejasnými hranicemi dovoleného a zakázaného a nevhodným nastavením pravidel v samotném daňovém systému. Začíná to věcnými problémy okolo švarcsystému a pokračuje přes uspořádání vztahů uvnitř holdingů, vztah účetnictví a daní a z nich plynoucí nejasnosti, co zdanit a co ne, až třeba po pohyb po tenké červené linii mezi soukromou spotřebou a podnikáním. Vidíte „krajínu neplacení daní“ podobně, anebo myslíte, že se v ní skrývá ještě něco jiného, co je fiskálně či morálně významný problém, jen není na první pohled tolik vidět? A na co z toho všeho se má podle Vás daňová správa při své kontrolní činnosti nejvíce zaměřit?



Myslím, že výše uvedené rozdělení „daňových úniků“ je více než přiléhavé. Ze svého pohledu však vnímám druhou skupinu daňových úniků jako morálně více zavrženíhodnou. V případě čistých kolotočových podvodů trpí důsledky daňových úniků pouze stát, a to tím, že trácí na neoprávněně vyplacených nadměrných odpočtech. Nicméně stát v roli jediného poškozeného musí přijmout taková opatření, aby těmto excesům dokázal včas a účelně zabránit. Stát hájí svoje právo na řádný výběr daní a je, resp. má být nadán oprávněními, aby svá práva proti organizovaným a často i zločineckým skupinám uhájil. Naproti tomu u druhé skupiny daňových úniků je poškozeným nejen stát, ale zároveň i poctivá podnikatelská veřejnost. Ta se stává obětí daňových úniků sekundárně, neboť díky řetězovým podvodům je na náš trh často umísťováno zboží a služby za bezkonkurenční ceny, proti kterým nelze v oblasti fair play bojovat. Stát v tomto případě trácí dvakrát. Jednak je krácen jeho příjem v oblasti DPH a zároveň poškozením konkurence buď narůstá nelegitimní trh, nebo poctiví hráči z trhu odcházejí a opětovně dochází ke snížení daňového výnosu. Zatímco stát umí, resp. měl by umět bojovat za svůj nárok na řádný odvod daně, jakou formu obrany může zvolit podnikatel, jehož produkty se díky daňovým únikům stávají neschopnými konkurence a který se z těchto důvodů ocitne v červených číslech?

Finanční správa ČR by podle mého soudu měla rozdělit většinu svých sil do první a druhé oblasti. Musíme být opravdu precizní v potírání daňových úniků, které já osobně řadím mezi „tvrdé“, tzn. takové, které jsou už od svého počátku plánovány a organizovány s cílem získání neoprávněně výhody na dani či nezaplacení daňové povinnosti. Osobně mě velmi mrzí poznámky typu: „vždyť jdete jen po těch malých, kde si máte co vzít, a velké ryby vám utíkají“. Myslím, že v uplynulých třech letech jsme dokázali, že tomu tak není, nicméně nemůžeme zůstat stát na půli cesty. U třetí kategorie si myslím, že postačí do jisté míry preventivní působení kontrolní činnosti správce daně a možná více než to, určitá podpora dobrovolného plnění daňových povinností, která zahrnuje i editační povinnost správce daně či klientský přístup.

■ Kdyby opravdu všichni v České republice zaplatili přesně tolik, kolik podle zákona mají, a ani o korunu

méně, o kolik by stát vybral navíc oproti současnosti? A vybral by vůbec více? Nejsou to z větší části jen fiktivní peníze, které by stát ve skutečnosti nikdy nedostal, jelikož by zvýšení daňové disciplíny proměnilo samu strukturu ekonomiky? Nezhroutila by se ekonomika v některých sektorech? Nefunguje ekonomika někdy jen proto, že se daně v určité míře neplatí? Proč se ptám – jaký vliv na strukturu ekonomiky a na rozložení bohatství v ní by mělo, kdyby se Vám teoreticky podařilo všechny významnější druhy daňových úniků potlačit? A je to vůbec v otevřeném, propojeném světě reálný cíl? Není jistá míra daňových úniků prostě normální a snaha o jejich potření „systémově marná“?

Ambice na potlačení všech daňových úniků jsou z mého pohledu v rovině sci-fi. Vždy bude existovat skupina poplatníků, kteří nebudou z principu spolupracovat se správcem daně a deklarovat řádně všechny svoje příjmy. Pokud bude finanční správa dostatečně akceschopná a motivovaná, můžeme v nejbližších letech svést bitvu o 20–30 mld. ročně v inkasní rovině, ale to je skutečně ta neoptimističtější varianta, která může nastat. Souhlasím s tím, že určitá míra daňových úniků je přirozená a její eliminace je spíše otázkou mezigenerační změny smýšlení o daňové morálce, fungování státu a jeho úlohách.

- **Úkolem daňové správy je vybrat daně v zákonem stanovené výši a pokud možno odrazovat daňové subjekty od vyhýbání se daňovým povinnostem. Základem k dosažení těchto cílů zjevně musí být analýza problémů, rizik a slabých míst daňového systému a na to navazující použití zákonných nástrojů tak, aby se daňové subjekty přiměly k žádoucímu chování za vynaložení nákladů, které pro daňovou správu nebudou zničující a ve svém důsledku kontraproduktivní. Nelze uhlídat a kontrolovat všechny a pořád. Klíčem k úspěchu je jistě efektivní systém kontrol. Jak se má správně kontrolovat? Jak vybírat daňové subjekty, které budou kontrolovány? Jaký má být poměr mezi využitím různých zákonných nástrojů, zejména postupu k odstranění pochybností a daňovou kontrolou? Jaká má být kontrolní taktika? A jaká má být základní metodika výběru toho, koho zkontrolujete, a koho ne? Nějaký soubor indikátorů? Náhoda? Jaký prostor zde má mít „zkušený nos“ kontrolního pracovníka? A jak lze zajistit, že kontroly nebudou předmětem libovůle či prostředkem šikany? Existuje podle Vás právo na to, aby daňový subjekt byl kontrolován plus minus stejně často a stejně důkladně jako jiné, s ním srovnatelné daňové subjekty?**

Správně fungující systém kontrolní činnosti je v tomto ohledu opravu klíčem k úspěchu. Musíme si uvědomit, že kontrolní kapacity finanční správy jsou omezené a za tohoto stavu je nezbytné správné zacílení daňových

kontrol do segmentů, ve kterých na základě analytického výběru, zkušeností, informací od třetích stran, či jiných indikátorů vnímáme největší rizika. Analytika, risk management a kritéria výběru daňových subjektů ke kontrolní činnosti jsou základní determinanty úspěchu každé moderní finanční správy. Osobně jsem zastáncem toho, aby pracovníci kontrolních oddělení věnovali dostatečné množství času právě přípravě na daňovou kontrolu. Znalost daňového subjektu, možných úskalí jeho podnikatelské činnosti či shromáždění dostupných informací, to všechno jsou atributy rozhodující o kvalitě a mnohdy i o délce daňové kontroly. Rád bych se ve své pozici zasadil o to, aby výběr daňových subjektů pro kontrolní činnost probíhal na úrovních územních pracovišť, finančních úřadů a Generálního finančního ředitelství. Zapojení centrální úrovně do tvorby plánu kontrolní činnosti má své výhody v oblasti možnosti centrálního sběru a vyhodnocení dat, což by mělo přinést určitou objektivizaci výběru. Na druhou stranu nelze pominout ani výběr na základě místních znalostí pracovníků správce daně a jejich „zkušený nos“. Podle mého soudu je vhodný určitý kompromis. Cílový stav vidím v nastavení principu 30 : 30 : 40. Třicet procent plánu daňových kontrol bude tvořeno z centra za využití sofistikovaných analytických nástrojů. třicet procent plánu bude dílem finančního úřadu a zbývajících čtyřicet procent bude dílem územních pracovišť. Tohoto stavu chceme dosáhnout v následujících dvou letech. Vedle objektivizace výběru přinese tento způsob také obranu před případným nařčením z libovůle nebo šikany. Kritéria i vlastní způsob výběru by dle mého názoru měl zůstat určitým chráněným know-how finanční správy. Nicméně připouštím i využití jakéhosi „random“ výběru, který potřebujeme právě proto, abychom dokázali vyhodnotit úspěšnost centrálního výběru.

Procesní postup a taktika kontrolní činnosti bude vždy otázkou kontrolovaného subjektu a pracovníka, který bude danou činnost provádět. Osobně mě velmi překvapily výsledky postupů k odstranění pochybností, které už v roce 2010–2012 přinesly lepší výsledky než daňové kontroly. Vnímám tento nástroj jako účinnější, především z hlediska minimálního časového odstavu od podání daňového přiznání, neboť rozhodujícím kritériem úspěchu vždy zůstává čas, který hraje v neprospěch správce daně.

- **Vše na světě má svoji cenu, i dodržování zákona. S daňovými povinnostmi jsou spojeny nemalé administrativní náklady nejen na straně daňové správy, ale – a především – na straně daňových subjektů. Ty nesou důkazní břemeno, musí kde co evidovat. Je vůbec rozumný současný stav, kdy výběr daní „živí“ obrovský sektor ekonomiky, od finanční správy a celníků přes daňové poradce a specializované advokáty, účetní, podnikovou administrativu až po některé útvary policie a velkou část Ministerstva financí? A nejde zdaleka jen o lidi a jejich platy. Na věci spojené s daněmi jdou**

ve firmách obrovské výdaje na IT systémy a často i na jednorázové věcné zásahy do provozní činnosti, třeba když se mění sazba DPH či když se řeší kolky, kauce, záznamní povinnosti, kamerové kontrolní systémy aj. Opravdu musí být administrativa spojená s daněmi tak složitá a „požírat“ takovou část pozornosti podnikatelů? Jako by každá další etapa snah o boj proti daňovým únikům znamenala další novou administrativní zátěž pro daňové subjekty. Nedá se konečně začít trochu jinak? Spolu se zlepšením kontrolních postupů zároveň omezit jejich administrativní náročnost?

Už v minulosti jsme se několikrát přesvědčili, že nelze regulovat daňové úniky pouze v daňových zákonech. Podíváme-li se na případy pohonných hmot, nedokážu si v daňových zákonech představit takovou formu regulace, která by tyto úniky sama o sobě omezila. Zde zafungovala až kombinace opatření v zákoně o DPH spolu s novelizací zákona o pohonných hmotách. Nejsem osobně přítelem nadměrné regulace, ale trh s pohonnými hmotami byl už tak zasažen, že bylo potřeba radikálnějšího řešení. Každé opatření v daňové oblasti, které bude cílit na daňové úniky, dopadne svojí vahou nejen na cílovou skupinu, ale také na širokou poplatnickou veřejnost a vyvolá další administrativní nároky. Domnívám se, že správnou cestou je tvorba cílené legislativy spolu se zvýšením výkonů finanční správy.



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2013 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2014

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.

Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Náznorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Cena publikace je 440 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](#). V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Pro rok 2014 garantujeme cenu 440 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Co by stálo v daňovém procesu za úpravu?

JUDr. Alena Kohoutková
dlouhodobá pracovníce legislativy správy
daní MF ČR a advokátka

Nadpis evokuje očekávání, že zde laskavý čtenář najde výčet všech potřebných změn pro doladění zákonné úpravy správy daní. Nicméně příspěvek se bude věnovat pouze vydání rozhodnutí a zahajování daňové exekuce.

V pozadí problému s vydáváním rozhodnutí při správě daní je mimo jiné touha po sjednocování právních instrumentů v procesních zákonech. Z okruhu velmi renomovaných a vážených právníků s rozsáhlou zkušeností jak v aplikační praxi, tak v legislativních postupech, zaznívá čas od času, lze říci i častěji a častěji, teze, že by bylo více než vhodné, kdyby instrumenty, které používají základní procesní zákony, byly co nejvíce shodné, což by usnadnilo život jak účastníkům jimi upravených řízení, tak i veřejnoprávním orgánům (zejména správním orgánům a soudům), které podle těchto zákonů postupují. Jedná se o jisté sjednocení obecných instrumentů občanského soudního řádu a trestního řádu, rovněž však i o postup veřejnoprávních orgánů podle správního řádu a daňového řádu. Dovolte malou reminiscenci. Je tomu řádově půldruhého desetiletí, kdy byl učiněn meziresortní legislativní pokus sjednotit doručování zásilek v listinné podobě v těchto čtyřech procesech. Nešlo to, i když tato logická myšlenka mající za cíl jisté a velmi potřebné zjednodušení našeho právního řádu, je bezesporu správná. Nebudeme se zabývat tím, proč to nešlo. Ke sjednocení doručování došlo do jisté míry až spolu s vývojem techniky, a to na bázi elektronického doručování.

V duchu zmíněné teze se odvíjel i legislativní proces při přijímání nového zákona pro správu daní, zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Snaha o přiblížení se k obecnému správnímu procesu, tj. k zákonu č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „SŘ“), a její výsledek je zřejmý. Někdy byla převzata úprava správního řádu tak, že se jeví jako nadbytečná a nevhodná ve vztahu ke správě daní (např. § 91 odst. 1 – v případě daňových řízení podle § 134, § 101 odst. 2 DŘ). Někdy naopak nebyla převzata úprava správního řádu, která by správě daní nejen neublížila, ale i prospěla (např. § 24 odst. 2, § 59 a samostatný § 60 SŘ). O jak obtížnou a dlouhodobou legislativní cestu, na které se musí nalézat optimální řešení,



se jedná, dovolte demonstrovat na úpravě vydávání rozhodnutí ve správních řízeních a konec konců snad i na zahajování exekucí.

1 Vydávání rozhodnutí

Představme si, že se pan Novák odvolal proti platebnímu výměru Finančního úřadu. Odvolání nebylo vyřízeno v pravomoci první instance, a tak bylo postoupeno Odvolacímu ředitelství. Zde příslušný vedoucí pracovník po provedeném odvolacím řízení v časovém rozsahu několika měsíců podepsal rozhodnutí, ve kterém byl uveden výrok ve věci, odůvodnění i poučení a hlavně datum, kdy tak učinil. Protože pan Novák nemá uloženo zákonem používání datové schránky, předal onen vedoucí pracovník rozhodnutí své sekretářce. Má vzornou sekretářku, nicméně během několika minut ji zavolala učitelka z mateřské školky, že musí vyzvednout své dítě, neboť jeví znaky infekční choroby. Je zřejmé, že potřebný úkon ona sekretářka nebo pracovníce, která ji zastoupila, učinily až s odstupem minimálně jednoho dne. A co čert nechtěl, zrovna v tom dni přišlo doplnění odvolání učiněné panem Novákem v souladu se zákonem. A problém je na světě. A to ještě není v mezích tohoto příspěvku řešit situaci, kdy podepsané rozhodnutí skutečně odešlo, bylo doručeno příjemci a stalo se účinným, dokonce na ně mohlo být i plněno.

Jak vypadá právní úprava vydání rozhodnutí?

Při řízení konaném podle správního řádu, aktuální právní úprava vydání rozhodnutí podle § 71 odst. 2 je následující:

„(2) *Vydáním rozhodnutí se rozumí*

- a) *předání stejnopisu písemného vyhotovení rozhodnutí k doručení podle § 19, popřípadě jiný úkon k jeho doručení, provádí-li je správní orgán sám; na písemnosti nebo poštovní zásilce se tato skutečnost vyznačí slovy: „Vypraveno dne:“;*
- b) *ústní vyhlášení, pokud má účinky oznámení (§ 72 odst. 1),*
- c) *vyvěšení veřejné vyhlášky, je-li doručováno podle § 25, nebo*
- d) *poznámenání usnesení do spisu v případě, že se pouze poznámenává do spisu.“*

Na tuto úpravu obecného správního řádu navázalo ustanovení § 101 odst. 2 DŘ, které zní:

„(2) *Rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou.*“

Na ustanovení § 101 odst. 2 navazuje ustanovení § 102 odst. 1 DŘ, které upravuje náležitosti vydávaného rozhodnutí a zmínku reagující na „**Vypraveno dne**“ z § 71 odst. 2 SŘ neobsahuje.

Podíváme-li se do právních úprav předcházejících přijetí správního řádu a daňového řádu, tak ani jedna z nich vlastní okamžik vydání neupravovala. Ať již se jedná o zákon č. 71/1967 Sb., správní řád, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, o vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení, které předcházelo zrušený správní řád, jakož i o vyhlášku Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, popřípadě o vyhlášku č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových se subsidiárním používáním úpravy obecného správního procesu.

Ať již nahlédneme do Ústavy či Listiny základních práv a svobod, jakož i do judikatury jak vnitrostátní, tak i evropských soudů, vždy se dozvíme, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, **a to způsobem**, který zákon stanoví.

Daňový řád stanoví, že správce daně, jakožto orgán, vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Když rozebereme postup při vydávání rozhodnutí v listinné podobě, ale platí to i pro případy elektronicky zpracovaného rozhodnutí, jenže v rychlejší sledu, tak zjistíme, že o výkon pravomoci vydat rozhodnutí se nám zde dělí dvě úřední osoby, které zřejmě jsou určeny k tomu, aby rozhodnutí vydaly. Vydáním rozhodnutí je orgán vázán v něm vysloveným a odůvodněným názorem. Je tedy s podivem, že názor, který ve výroku a v odůvodnění rozhodnutí vysloví a podepíše a datum svého podpisu v něm vyznačí osoba nadaná pravomocí k jeho vyhotovení a předpokládáme i příslušnou odborností, aby otázky, na něž si tvoří názor, náležitě posoudila, může být eliminován další úřední osobou, která je příslušná k vypravení takového rozhodnutí.

Co se stane, pokud v době mezi podepsáním rozhodnutí příslušnou osobou a vypravením rozhodnutí další osobou, nastane situace, která je podle daňového řádu předpokládána v mnoha ustanoveních? Pro ilustraci se podívejme na § 111 odst. 2 DŘ, podle kterého do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět. Pokud tedy v mezidobí od podpisu rozhodnutí odborným pracovníkem a odevzdáním na poštu dojde správci daně doplnění odvolání, tak se stává rozhodnutí jaksi „nicotným“, ale nepodléhá režimu § 104 DŘ, neboť se nepovažuje za vydané, a tak se založí do spisu snad s úředním záznamem, co se v mezidobí událo

a odborný pracovník bude vydávat nové rozhodnutí reagující na doplnění atd. Tento postup lze opakovat do doby uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 DŘ. Za zmínku stojí také to, že např. daňová exekuce je zahájena vydáním rozhodnutí. Zpochybnitelné inhibiční účinky plynoucí ze zdvojené pravomoci, které jsou spojeny se zahájením exekuce, jsou problematické. Že se jedná o velmi nevhodnou úpravu a minimálně nelogickou, je zřejmé. Z hlediska aplikace textu zákona je naznačená situace v něm jednoznačně vyjádřena a takový postup nelze tedy označit za nezákonný. Lze proto dovodit, že je to právě zákon, který by měl být změněn, a to tak, aby pro všechna rozhodnutí, když už je nutné pojmově vyjádřit okamžik vydání rozhodnutí v textu zákona, platilo to, co dosud platí pro rozhodnutí vydaná a uložená do spisu, tj. rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno příslušnou úřední osobou, což je v něm vyznačeno. Posun rozhodnutí směrem k příjemci rozhodnutí je dostatečně ošetřen pojmem účinnost rozhodnutí pro příjemce.

Nemůže být akceptovatelná ani často tradovaná obhajoba zmíněné úpravy tím, že se v praxi mohou vyskytovat nežádoucí postupy při vydávání rozhodnutí s účelem nevyhovět účastníku řízení, v uvedeném případě neumožnit příjemci rozhodnutí doplnit své odvolání nepravdivým tvrzením úředních osob, že už rozhodnutí bylo vydáno. Vsunutím povinnosti zahájit doručování mezi úkon oprávněné úřední osoby a závaznost tohoto úkonu pro správní orgán v obou procesech správního práva byla snaha, jak je často argumentováno, potvrdit den vydání, den závaznosti rozhodnutí pro orgán, který je vydal, potvrzením tohoto údaje nezávislým subjektem, např. poskytovatelem poštovních služeb.

Věřme, že v dohledné době bude věc napravena a výkon pravomoci veřejného orgánu bude logický a zřejmý.

2 Zahajování daňové exekuce

Druhou věcí, která mne již dlouho trápí, je jisté tápání ohledně zahajování daňové exekuce. Pokud laskavý čtenář sleduje vymáhání při správě daní, tak se dovídá o značných a diskutabilních změnách. Nelze opomenout změnu, která nastala nepřímou novelou, tedy bez úpravy textu daňového řádu, jež byla přijata zákonem č. 396/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „OSŘ“), a další související zákony. Bod 10 měnicí § 251 odst. 2 OSŘ vyloučil jako možnost vydobytí nedoplatku při správě daní výkon rozhodnutí prováděný soudem. V této souvislosti nedošlo ke změně textu daňového řádu, a tak se muselo ze známé římské zásady *lex posterior derogat legi priori* dovozovat, že správce daně o tento instrument, čteně využívaný k vydobytí nedoplatku, přišel. Tolik povzdechnutí ve vztahu k jiným způsobům vymáhání nedoplatku.

Pokud se týká vlastní daňové exekuce, tak tady považují od samého počátku za vadné, že došlo k vypuštění výzvy [podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „ZSDP“)], uplatňované, pokud nehrozilo nebezpečí v prodlení, a to výzvy, k níž bylo připuštěno právo na odvolání. Došlo tak k poněkud nepěknému posunu v ochraně práv dlužníka až do doby, kdy je již nařízena exekuce se všemi z toho vyplývajícími účinky. Zmíněná výzva před zahájením vymáhání podle citovaného ustanovení byla nahrazena vágní deklarací, že správce daně může podle § 153 odst. 3 DŘ daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Je zřejmé, že toto by mohl správce daně učinit v souladu se zásadou součinnosti i bez speciálního ustanovení, ovšem nemohlo by dojít k platební změně a platbě na osobní depozitní účet. Tím, že byla ona výzva vypuštěna, došlo již od účinnosti daňového řádu k posunu okamžiku, kdy bude nesoulad ve výši nedoplatku mezi daňovým dlužníkem a správcem daně řešen řádným opravným prostředkem. Původně bylo totiž možné se odvolat proti oné výzvě a tak ještě před vlastním zahájením daňové exekuce mít ve věci dlužné částky jasno. Důležité je, že k projasnění došlo jak na straně daňového subjektu, tak ale mnohdy i na straně správce daně.

Je třeba zmínit, že i při rekodifikaci správního řádu byl tento instrument převzat v případě jediné exekuce, kterou správní řád upravuje, tj. exekuce na nepeněžitá plnění, do ustanovení § 109 SŘ. Pokud se má srovnávat soudní cesta vymáhání, tak kvalifikovanou „výzvu“ či obdobný postup v podmínkách soudního řízení rovněž předjímá ustanovení § 253 a 259 OSŘ, které připouští ústní jednání před nařízením výkonu rozhodnutí a výzvu k dobrovolné úhradě. V neposlední řadě je třeba poukázat na § 46 odst. 6 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád, dle kterého je k výzvě povinován i soudní exekutor.

Pokud jde o vhodné vyrozumění dlužníka podle § 153 odst. 3 DŘ, lze za něj považovat, podle podmínek, např. zdvořilostní dopis či telefonický rozhovor zachycený v úředním záznamu. V každém případě by měl správce daně při jakékoliv formě upozornění zachovávat povinnost mlčenlivosti. Toto vyrozumění, jak již bylo řečeno, má nahradit výzvu podle předcházející zákonné úpravy správy daní, která umožňovala v případě, že nehrozilo nebezpečí z prodlení, kvalifikovaně upozornit daňový subjekt, v takovém případě již dlužníka, na skutečnost, že dluží a že mu vzniknou náklady zahájením vymáhání, zejména daňové exekuce. V této souvislosti vzniká otázka, zda by nebylo vhodné, pokud nebude věc napravena zákonodárným postupem, využít jakési „inominátní“ výzvy, a v případech byť i minimálních pochyb o správnosti nedoplatku připustit vydávání tohoto rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 101 odst. 1 DŘ, které zahrnuje i všechna podrobně neupravená procesní rozhodnutí. Současně podle § 109 odst. 1 DŘ by však bylo odvolání proti takovéto výzvě

vyloučeno. V takovém případě a v poučení ve výzvě by byl dlužník poučen v souladu s interpretační zásadou ukládající správci daně povinnost poučení v § 6 odst. 3 DŘ o svém právu na ochranu formou uplatnění námitky podle § 159 DŘ.

Nová úprava přijatá daňovým řádem sice dlužníkovi umožňovala podat odvolání, ale až proti vydanému exekučnímu příkazu, tedy v době, kdy již mu mzdová účetní prováděla srážky daně ze mzdy, v době, kdy již nemohl nemovitost prodat či disponovat s prostředky na bankovním účtu. To nebylo dobré jak pro daňový subjekt, tak ani pro případnou odpovědnost za škodu způsobenou správcem daně.

Od té doby však je ještě hůř, neboť zmíněná možnost řešit odvoláním proti exekučnímu příkazu případný nesoulad ve výši vymáhané částky, popřípadě jiné nesrovnalosti, byla novelou daňového řádu přijatou zákonovým opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, v části dvanácté, bod č. 38 upravena takto: „V § 178 odst. 4 se slova ‚lze se proti němu odvolat do 15 dnů ode dne doručení‘ nahrazují slovy ‚nelze proti němu uplatnit opravné prostředky‘.“

Jinými slovy, proti exekučnímu příkazu, kterým je daňová exekuce zahájena, a to jeho vydáním (viz výše), nelze uplatnit řádný opravný prostředek. Dlužník je oprávněn podat námitku ve smyslu § 159 DŘ ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkon dozvěděl. Proti rozhodnutí o námitce nelze rovněž uplatnit opravné prostředky.

První otázka, která v souvislosti s touto změnou vzniká, je, zda správce daně je povinen o možnosti uplatnění námitky poučit ve smyslu § 6 odst. 3 DŘ. Na první pohled se jeví, že právo na takové poučení by dlužník měl mít.

Druhá otázka je obtížnější, protože lze předpokládat, že není-li proti exekučnímu příkazu připuštěno odvolání, které § 108 odst. 1 písm. a) DŘ prohlašuje za jediný řádný opravný prostředek v daňovém procesu, bude pro všechny exekuční příkazy ve smyslu § 5 a 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, otevřena cesta k soudní žalobě. Ne, že by mi moje fantazie nedovolila učinit si představu judikátu, který námitku zařadí mezi řádné opravné prostředky, pouze s vadou systematického uložení do platebních instrumentů, nic méně za vhodnější považuji a pro řešení vůči správním soudům za vstřícnější, doplnění daňového řádu o možnost podání odvolání proti námitce tak, jak tomu je např. u námitky podané v souvislosti s úrokem z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 5 DŘ).

Na závěr snad jen opět reminiscenci, avšak mnoho vypočítaví, i když k předcházející právní úpravě. Jak již bylo řečeno, odvolání bylo umožněno proti výzvě před vydáním

exekučního příkazu. Vady exekučního příkazu, který následoval po výzvě, byly odstranitelné podle § 73 odst. 8 námitkou podle § 52 ZSDP. K tomu lze citovat z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004-54 (www.nssoud.cz), následující:

„Předně nelze pominout skutečnost, že Ústavní soud ČR nálezem ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 358/99 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 20, str. 53 a násl.), vyslovil právní názor, podle něhož ‚daňová exekuce nařízená na majetek daňového dlužníka je vážným zásahem do subjektivních práv tohoto účastníka správního řízení, proto musí takovéto rozhodnutí být vždy přezkoumatelné příslušným obecným soudem v režimu správního soudnictví podle části páté občanského soudního řádu, pokud tento účastník řízení své postavení dlužníka v daňovém řízení zpochybňuje a uvádí konkrétní skutečnosti, o nichž své důvody opírá. Odmítnutím soudního přezkumu takovéhoto rozhodnutí správního orgánu, s odvoláním na jeho procesní povahu, by účastník správního řízení zůstal bez soudní ochrany, čímž by došlo k porušení jeho ústavně zaručeného základního práva dle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.‘ K tomu je nutno pro úplnost dodat, že citovaný náleze se sice vztahuje k zákonné úpravě platné před nabytím účinnosti s. ř. s., nicméně – jak již judikoval Nejvyšší správní soud v jiné věci (rozsudek ze dne 11. 8. 2004, čj. 2 Afs 33/2004-88) – ‚soudním řádem správním nedošlo k omezení rozsahu soudního přezkumu správních rozhodnutí v tom smyslu, že by byla z tohoto přezkumu opětovně vyloučena rozhodnutí procesní povahy.‘ Lze tedy konstatovat, že nutnost soudního přezkumu rozhodnutí ve věcech daňové exekuce je dána již ústavními kautelami, vyplývajícími zejména z čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Podle citovaného čl. 36 odst. 2 věta druhá Listiny totiž z pravomoci soudu nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny. Přitom již z povahy věci je zřejmé, že provedením daňové exekuce dochází k zásahu (přinejmenším) do vlastnického práva podle čl. 11 Listiny, a to ve smyslu – podle typu exekuce – zániku vlastnického práva k určité peněžní hodnotě (příkazání pohledávky, srážka ze mzdy) či k movité nebo nemovité

věci, k jejímuž prodeji může dojít. Za daných okolností proto soudní přezkum těchto rozhodnutí vyloučen být nemůže.

*Další podpůrný argumentační potenciál plyne ze srovnání exekučního řízení vedeného v civilním a v daňovém řízení. Právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích. V daném případě občanský soudní řád v části šesté (§ 251 a násl.) velmi podrobně upravuje výkon rozhodnutí, přičemž z této úpravy vyplývá, že rozhodování o výkonu rozhodnutí je zásadně dvojinstanční (zejm. § 254 odst. 4 o. s. ř.) a že projednání odvolání a rozhodnutí o něm se řídí pravidly tzv. úplné apelace (viz Bureš/Drápal/Krčmář/Mazanec: *Občanský soudní řád – komentář*, II. díl, 6. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 1172). Navíc, v těchto věcech o. s. ř. připouští rovněž použití dovolání, tzn. mimořádného opravného prostředku (§ 238 o. s. ř.). Zmíněnému požadavku racionality a bezrozpornosti by proto zjevně odporovalo, pakliže by byl přezkumný režim obou zmíněných typů exekučního řízení upraven procesně zásadně odlišným způsobem, jakkoliv je zároveň zřejmé, že správní žalobu nelze považovat za opravný prostředek proti správním rozhodnutím, neboť představuje nikoliv pokračování v řízení předchozím, nýbrž kvalitativně odlišný typ řízení vedeného před jiným typem orgánu veřejné moci. K tomu je ostatně případně i připomenout, že podle ustanovení § 73 odst. 7 daňového řádu se pro výkon daňové exekuce použije přiměřeně občanského soudního řádu, takže i z toho důvodu se případně úvahy o zásadní odlišnosti obou procesních režimů jeví jako iracionální.*

Nejvyšší správní soud proto, respektujíc hierarchické uspořádání vnitrostátního právního řádu, dospívá k závěru danému argumentačním souběhem citovaných ústavních kautel a komparací se srovnatelnou úpravou v civilním řízení a vyústujícím ve výsledek, že rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle ustanovení § 73 odst. 8 daňového řádu je rozhodnutím, které lze napadnout žalobou ve správním soudnictví. Jedná se tedy o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s.“

Prokurista dnes a kdysi (se zaměřením na postavení prokuristy při správě daní)

JUDr. Jana Jarešová, Ph.D.
zástupkyně ředitele odboru Právního,
Generální ředitelství cel

Prokurista je osobou oprávněnou jednat za podnikatele, ale nespadá do kategorie zaměstnanců, klasických zmocněnců, orgánů obchodních korporací – statutárního ani jiného. Jeho postavení ve veřejném právu bylo dlouhá léta předmětem diskusí a dosud existují otázky, na něž není možné dát jednoznačnou odpověď¹.

1 Prokura v soukromém právu

1.1 Historický exkurs

Institut prokury je v českém právním řádu známý již z předminulého století. Prokuru upravoval již zákon č. 1/1863 ř. z.¹, obecný zákoník obchodní (dále jen „obecný zákoník obchodní“). Jednalo se o velmi podrobnou úpravu v čl. 41 až 56, rozdílů pátého (o prokuristech a plnomocnicích obchodních) knihy první (o obchodnictvu), kde bylo stanoveno, kdo je prokuristou, jakým způsobem se zřídí, jak prokurista podepisuje, zapsání prokury do obchodního rejstříku, bylo upraveno omezení prokury ve věci převádění (v současné terminologii „zcižování“) a zavazování (v současné terminologii „zatěžování“) pozemků², byla upravena neúčinnost omezení prokury vůči třetím osobám, bylo stanoveno, že smrtí obchodníka prokura nezaniká. Jak vidno, jednalo se o úpravu velmi moderní, která by v porovnání se současnou úpravou směle obstála.

Obecný zákoník obchodní platil až do roku 1950, kdy byl zrušen zákonem č. 141/1950 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník 1950“). Občanský zákoník 1950



rovněž obsahoval úpravu prokury v § 73 až 79, kdy k udělení prokury byly oprávněny jen podniky zapsané v podnikovém rejstříku³.

S účinností zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, (dále jen „občanský zákoník“) a zrušením občanského zákoníku 1950 došlo k vypuštění úpravy prokury z občanského práva. Prokura byla nadále upravena pro zahraniční obchod v zákoně č. 101/1963 Sb., o právních vztazích v mezinárodním obchodním styku – v § 66 až 70, a po novelizaci účinné k 1. 5. 1990 též v zákoně č. 109/1964 Sb., hospodářský zákoník – v § 241 a 24m.

Dne 1. 1. 1992 nabyl účinnosti zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), který zrušil oba zákony zmíněné v předchozím odstavci. Obchodní zákoník, který platil až do konce loňského roku, upravoval prokuru v § 14.

1.2 Současná úprava

V současné době je prokura upravena v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“ nebo „NOZ“).⁴

Úprava § 450 až 456 NOZ vychází ze zrušeného obchodního zákoníku, nicméně je možné vysledovat v nové úpravě prokury i rozdíly.

Prokura je zařazena v oddílu 2 dílu 2, který má společnou marginální rubriku „Smluvní zastoupení“. I nadále je tedy třeba prokuru vnímat jako širokou plnou moc, kterou

¹ Zkratka ř. z. znamená Říšský zákoník, který byl úřední sbírkou císařských patentů, zákonů, nařízení a státních smluv.

² V souvislosti se zásadou „*superficies solo cedit*“, ke které se opětovně současná civilní úprava přihlásila, nebylo třeba výslovně upravovat nakládání se stavbami.

³ Kromě omezení udělovat prokuru jen pro podniky zapsané v podnikovém rejstříku upravoval občanský zákoník 1950 odchýlně od obecného zákoníku obchodního v § 76 možnost udělit prokuru jen pro některý z několika závodů téhož podniku.

⁴ Nový občanský zákoník nabyl účinnosti k 1. 1. 2014 a zrušil mimo jiné i obchodní zákoník.

podnikatel zapsaný v obchodním rejstříku zmocňuje prokuristu k právním jednáním⁵, k nimž dochází při provozu obchodního závodu⁶, a to i k těm, pro něž se jinak vyžaduje zvláštní plná moc.

Shodně jako v předchozí úpravě obchodního zákoníku může prokuru udělit pouze podnikatel, který je zapsaný v obchodním rejstříku. Je tedy lhotejno, zda půjde o osobu fyzickou či právnickou. Definice podnikatele nově obsažená v § 420 NOZ je oproti § 2 odst. 2 obchodního zákoníku postavena na faktickém výkonu činnosti. V § 421 obsahuje nový občanský zákoník právní fikci, že za podnikatele je považována každá osoba zapsaná v obchodním rejstříku.

Nový občanský zákoník umožňuje na rozdíl od obchodního zákoníku udělení prokury i pouze pro pobočku obchodního závodu.⁷ Při udělení prokury pro některou z poboček obchodního závodu či některý obchodní závod musí být výslovně uvedeno označení pobočky nebo obchodního závodu, pro kterou/který/které se prokura uděluje.

Shodně jako v předchozí úpravě je prokura přímo ze zákona omezena ve věcech zcizování a zatěžování nemovité věci.⁸ Do prokury je však možné toto právo výslovně uvést.

Předchozí právní úprava obchodního zákoníku neřešila možnost prokuristy přenést prokuru na další osobu. Odpověď na tuto otázku nebyla v právní teorii jednoznačně vyřešena. Pro tuto možnost svědčilo srovnání s úpravou plných mocí, kdy zmocněnec za splnění určitých podmínek mohl udělit plnou moc další osobě.⁹ Nicméně většina odborníků zastávala názor, že prokurista nemá právo přenést prokuru na další osobu.

Nový občanský zákoník tento problém vyřešil v § 451, podle kterého prokurista není oprávněn přenést prokuru na někoho jiného ani udělit další prokuru.

I nadále může být prokuristou pouze fyzická osoba. S ohledem na jiné pojetí dispozitivních a kogentních ustanovení oproti občanskému a obchodnímu zákoníku zvolil nový občanský zákoník výslovný zákaz udělit prokuru právnické osobě.¹⁰

V případě udělení prokury více osobám obsahuje nový občanský zákoník dispozitivní pravidlo, že každý prokurista

zastupuje podnikatele samostatně. Při udělení prokury je možné určit jinak, aniž by zákon řešil, zda musí zastupovat společně všichni prokuristé či alespoň dva nebo více z nich. Je tedy možné upravit společné zastupování libovolně.

I nadále platí, že prokuru nelze omezit vůči třetím osobám. Rozsah prokury je dán přímo zákonem a jakékoliv omezení, i kdyby bylo zveřejněno v obchodním rejstříku, nevyvolává vůči třetím osobám žádné následky a je pouze věcí vnitřního vztahu mezi podnikatelem a prokuristou. Prokura jakožto široká plná moc je jednostranným právním jednáním podnikatele, kterým dává neurčitěmu okruhu třetích osob najevo, že ho bude zastupovat prokurista v rozsahu dle zákona, příp. rozšířeném o zcizování a zatěžování nemovitých věcí. Zákon neřeší, jakým typem smlouvy se má řešit dohoda podnikatele s prokuristou o zastupování, která musí z logiky věci nutně udělení prokury předcházet. Prokurista není zaměstnancem podnikatele z titulu prokury (neexistuje povolání „prokurista“), ani orgánem obchodní společnosti či družstva. Může a nemusí být zaměstnancem z jiného důvodu, rovněž může a nemusí být společníkem obchodní korporace. Nic z toho ale nemá vliv na vztah podnikatele a prokuristy. Tento bude založen dohodou v zásadě jakéhokoliv druhu, typicky zřejmě půjde o nepojmenovanou smlouvu.

K uvedenému se vyjádřil Nejvyšší soud v rozsudku sp. zn. 23 Cdo 2713/2009, když připustil nutnou aplikaci mandátní smlouvy. Nejvyšší soud v tomto judikátu rozebírá rozdíly mezi statutárním orgánem a prokuristou. Citace z uvedeného judikátu: „*K analogické aplikaci postavení statutárního orgánu na postavení prokuristy uzavírá dovolací soud, že zde analogie není možná. Důvod nespočívá jen ve skutečnosti, že prokurista je zástupcem podnikatele a statutární orgány jednají jako podnikatel sám, podstatné je to, že postavení statutárního orgánu v kapitálových obchodních společnostech mají její vnitřní výkonné orgány (představenstvo, jednatelé), které vykonávají řídicí působnost upravenou zákonem, společenskou smlouvou či stanovami. Těžiště této působnosti leží ve vnitřní sféře společnosti, kde uvedeným orgánům náleží každodenní rozhodovací a řídicí činnost, která může být někdy spojena i s nutností jednat navenek. Taková působnost u prokuristy zcela chybí, protože účelem prokury je ustanovení zástupce společnosti způsobilého zavazovat společnost navenek ve věcech provozu jejího podniku.*“ Přestože judikát byl vydán za předchozí právní úpravy prokury

⁵ Pojem „právní jednání“ je pojmem novým, který zavedl nový občanský zákoník a který nahradil pojem používaný občanským zákoníkem, a to „právní úkon“. Nový občanský zákoník neobsahuje definici právního jednání a soustředí se na úpravu následků (neperfektních) právních jednání – k tomu srovnej § 545 a násl. NOZ a § 34 a násl. občanského zákoníku.

⁶ I pojem „obchodní závod“ je pojmem, který zavádí nový občanský zákoník. Obchodní zákoník používal významově shodný pojem „podnik“. Srovnej § 502 NOZ a § 5 obchodního zákoníku.

⁷ Definici pobočky najdeme v § 503 NOZ.

⁸ Nemovité věci jsou v novém občanském zákoníku pojaty zcela nově s tím, že se projevila výše zmíněná zásada „povrch ustupuje půdě“.

⁹ Srovnej § 33a občanského zákoníku.

¹⁰ Znění § 452 NOZ: „*Zakazuje se udělit prokuru právnické osobě*“. Jedná se tedy o kogentní ustanovení.

v obchodním zákoníku, jsou jeho principy jistě použitelné i na novou úpravu.¹¹

Ustanovení § 454 NOZ ukládá prokuristovi povinnost vykonávat prokuru s péčí řádného hospodáře.

Obdobně jako v obchodním zákoníku jsou v novém občanském zákoníku dána pravidla pro podepisování prokuristy. Prokurista se podepisuje tak, že k firmě podnikatele připojí svůj podpis a údaj označující prokuru. V praxi může jít o různé dodatky a zkratky, např. „*prokurista*“, nebo latinské „*per procuram*“, „*p. p.*“, „*Ppa*“.¹²

V oddílu pojednávajícím o prokuře nejsou vyčerpávajícím způsobem upraveny všechny souvislosti, které je potřeba v prokuře vyřešit. Je tedy nutné aplikovat též ustanovení druhého oddílu (obecná ustanovení) společného dílu o smluvním zastoupení a další zákony.

Mezi věci, které nejsou upraveny, patří požadavek formy. Podle mého názoru je možné aplikovat ustanovení § 441 odst. 2 NOZ, který předepisuje písemnou formu pro plné moci, netýká-li se zastoupení jen určitého právního jednání.

Další skutečností, která není řešena komplexně, je zánik prokury. V oddílu o prokuře je v § 456 NOZ upraveno, že prokura zaniká i převodem nebo pachtlem obchodního závodu nebo pobočky a naopak, že nezaniká smrtí podnikatele, není-li ujednáno jinak. V ostatním bude nutné aplikovat úpravu zániku zmocnění dle § 448 a 449 NOZ.

V oddílu o prokuře není řešeno, kdo za podnikatele prokuru uděluje. Je tedy nutné aplikovat ustanovení týkající se jednání osob¹³, příp. další zákony¹⁴.

Nejzásadnější rozdíl nového občanského zákoníku oproti předchozí úpravě prokury spočívá v nepřevzetí § 14 odst. 6 obchodního zákoníku, podle jehož první věty bylo udělení prokury účinné od zápisu do obchodního rejstříku. Prokura se i nadále bude zapisovat do obchodního rejstříku, nicméně půjde o zápis deklaratorní. Povinnost zapisovat prokuru do obchodního rejstříku plyne ze zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob.¹⁵

2 Prokura ve veřejném právu

2.1 Prokurista ve správě daní za účinnosti zákona o správě daní a poplatků

Do 31. 12. 2010 správu daní upravoval zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Tento zákon neobsahoval výslovnou úpravu možnosti jednání prokuristy. Názor na postavení prokuristy v daňovém řízení, resp. ve správě daní, se lišil doslova úřad od úřadu. Pro obě z možností se dalo najít dostatek argumentů.

Zastánci připuštění prokuristy do správy daní argumentovali nemožností nutit podnikatele, který udělil prokuru, jež je zapsána do obchodního rejstříku, a je tedy všem, včetně správce daně, známá, aby nad rámec ještě prokuristovi uděloval plnou moc speciálně pro správu daní, když § 14 obchodního zákoníku stanovil, že se prokura týká i právních úkonů, pro které je jinak vyžadována zvláštní plná moc. Pro tento postup byl důležitý výklad, že i jednání se správcem daně je nutným právním úkonem, k němuž dochází při provozu podniku.

O tom, že provoz podniku je třeba vykládat extenzivně a neomezovat jej pouze na předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku, panovala shoda.¹⁶

Odpůrci připuštění prokuristy do správy daní naopak tvrdili, že jednání se správcem daně není záležitostí provozu podniku, ale je zastupováním podnikatele jakožto daňového subjektu. Tomuto výkladu významně napomohl rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 11 Tdo 972/2003 v trestním řízení, který vymezil, že za nesplnění daňové povinnosti právnické osoby může trestně odpovídat pouze taková osoba, které svědčí zákonná povinnost.¹⁷

Uvedený spor byl vyřešen ve prospěch druhého z uvedených názorů rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 32/2010. Citace z uvedeného judikátu: „*V oblasti veřejného práva je nutné na osobu prokuristy nahlížet jiným úhlem pohledu. Prokurista je osobou, jež má za úkol zabezpečit ‚provoz podniku‘, není ovšem osobou*

¹¹ Přestože v pojetí nového občanského zákoníku je i statutární orgán zástupcem společnosti, a to zástupcem zákonným, jeho postavení od prokuristy coby smluvního zástupce je odlišné ve smyslu uvedeného judikátu. V souvislosti se zrušením obchodního zákoníku a jednotnou úpravou soukromého závazkového práva v novém občanském zákoníku už není upravena mandátní smlouva, ale pouze příkazní smlouva.

¹² Nedostatek uvedení údaje označujícího prokuru byl řešen i judikatorně, přičemž byl řešen jak formalistickým trváním na tomto dodatku – viz judikát sp. zn. 5 Cmo 308/1994, tak naopak benevolentnějším uznáním právního jednání prokuristy i bez uvedení dodatku – viz judikát sp. zn. 9 Cmo 873/99.

¹³ Srovnej § 163 NOZ.

¹⁴ Srovnej zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, § 190 (schvalování udělení a odvolání prokury náleží do působnosti valné hromady společnosti s ručením omezeným, nestanoví-li společenská smlouva jinak).

¹⁵ Viz § 25 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob.

¹⁶ K tomu srovnej např. usnesení Nejvyššího soudu, sp. zn. 29 Cdo 2720/2009.

¹⁷ Citace z uvedeného rozsudku: „Ze zákonného vymezení prokury nelze dovodit oprávnění či dokonce povinnost prokuristy jednat za podnikatele i v jiných případech než těch, jež se týkají vlastního provozu podniku. Je třeba rozlišovat právní úkony týkající se provozu podniku od právních úkonů vztahujících se k podnikateli (např. k povinnostem podnikatele jako plátce povinných plateb, resp. k jeho

oprávněnou či povinnou plnit závazky a povinnosti, jež pro společnost vyplývají z norem veřejného práva... Plnění daňové povinnosti vůči státu nespadá do obsahu pojmu ‚provoz podniku‘ vymezeného v § 14 obchodního zákoníku.“ Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že prokurista je oprávněn společnost zastupovat v daňovém řízení pouze jako smluvní zástupce na základě udělené plné moci, přičemž toto zmocnění může být vtěleno i do listiny o udělení prokury. Nicméně uvedený judikát byl vydán až dne 24. 6. 2010, přičemž s účinností od 1. 1. 2011 nahradila stávající úpravu zákona o správě daní a poplatků úprava nová, která upravuje postavení prokuristy naprosto odlišně, a tento judikát je tak na novou úpravu neaplikovatelný.

2.2 Prokurista ve správě daní za účinnosti daňového řádu

S nabytím účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), získal prokurista výslovnou úpravou právo zastupovat při správě daní. Prvotní úprava k 1. 1. 2011 byla taková, že byl prokurista v souladu se soukromou úpravou, z níž, jak je výše rozebráno, plyne, že je smluvním zástupcem podnikatele, zařazen mezi zástupce.¹⁸

Ještě před nabytím účinnosti daňového řádu bylo toto již platné znění diskutováno a zvolený přístup byl kritizován. Zařazení prokuristy mezi zástupce by vedlo mimo jiné k doručování písemností tomuto prokuristovi-zástupci, namísto podnikatele-daňového subjektu ve smyslu § 41 daňového řádu, neboť písemnosti se doručují v rozsahu zastupování zástupci bez ohledu na druh zastoupení, tj. jde-li např. o zákonného zástupce nebo zmocněnce.¹⁹

Z tohoto důvodu byla tzv. technickou novelou²⁰ úprava prokuristy změněna a prokurista byl zařazen mezi osoby, které jednájí přímo jménem právnické osoby, vedle statutárního orgánu a tzv. pověřené osoby.²¹ Takovéto jednání prokuristy jménem právnické osoby je považováno za originární jednání samotné právnické osoby a této právnické osobě jsou doručovány písemnosti.

Pro zvolené řešení byla vzorem úprava zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, který má ve znění účinném od 1. 1. 2001 v § 21 odst. 1 písm. d) totožnou úpravu jednání prokuristy za právnickou osobu.²²

Ze znění daňového řádu vyplývá, že prokurista může jménem právnické osoby jednat pouze v případě, že má taková právnická osoba jediného prokuristu, anebo byla-li prokura udělena více osobám, může každý prokurista zastupovat podnikatele samostatně.²³

Ani fyzická osoba, která udělila prokuru, tj. musí se jednat o fyzickou osobu podnikající, zapsanou v obchodním rejstříku, není ochuzena o možnost, aby jejím jménem jednal prokurista. Daňový řád na tuto situaci pamatuje v § 24 odst. 5, který staví na roveň právnickou osobu a podnikající fyzickou osobu v možnosti pověřit někoho jednáním před správcem daně a připuštěním prokuristy, byla-li prokura udělena.

Po nabytí účinnosti nového občanského zákoníku došlo ke změně praxe správců daně s ohledem na pouze deklaratorní zápis prokury do obchodního rejstříku. Prokurista prokazuje své oprávnění jednat obdobně jako např. statutární orgán, nikoliv nutně výpisem z obchodního rejstříku, ale postačí prokázání udělení prokury, např. listinou o udělení prokury, usnesením valné hromady společnosti s ručením omezeným o udělení prokury.

I když se zdá, že úprava je jednoznačná, zůstává nadále pár otázek, na které není možné dát jednoznačnou odpověď, a teprve soudní rozhodování ukáže, zda přístup zvolený správcem daně byl správný.

Mezi ne zcela uspokojivě vyřešené otázky patří, zda prokurista může udělit plnou moc další osobě pro jednání před správcem daně. Podle mého názoru je potřeba rozlišit dvě situace.

První je taková, kdy přímo daňový subjekt má prokuristu, který jeho jménem jedná se správcem daně. V takové situaci si myslím, že není možné daňový subjekt omezit v udělení plné moci a zároveň že je oprávněn takovou plnou moc podepsat prokurista, neboť ten je podle nového občanského zákoníku nadán širokými pravomocemi, mezi které bezesporu patří udělování plných mocí v obchodním styku. Poté, co byl daňovým řádem prokurista zařazen mezi osoby oprávněné jednat jménem daňového subjektu, není důvodu a nemá oporu v zákoně ho omezit ani při udělení plné moci pro jednání před správcem daně.

povinnostem daňového subjektu). Existují úkony týkající se provozu podniku, k nimž je prokurista na základě udělené prokury oprávněn v neomezeném rozsahu a bez dalšího zmocnění, ale také úkony, které činí samotný podnikatel (například jako daňový subjekt) vůči státu nebo jiným ze zákona oprávněným subjektům v rámci plnění svých zákonných povinností podnikatele.“

¹⁸ Tehdejší znění § 25 odst. 1 daňového řádu: „Zástupcem osoby zúčastněné na správě daní je a) zákonný zástupce, b) ustanovený zástupce, c) zmocněnec, d) společný zmocněnec nebo společný zástupce, nebo e) prokurista.“

¹⁹ Znění § 41 odst. 1 daňového řádu: „Má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.“

²⁰ Zákon č. 30/2011 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. 3. 2011.

²¹ Znění § 24 odst. 3 daňového řádu druhá věta: „Prokurista právnické osoby je při správě daní oprávněn jednat jejím jménem, může-li podle udělené prokury jednat samostatně.“

²² Uvedená úprava odpovídá i smyslu prokury jako takové, kdy i s ohledem na historickou úpravu se jednalo o kupeckou plnou moc, tedy prokurista byl osobou, která uzavírá za podnikatele obchody, a musí být tedy nadána i pravomocí splnění těchto obchodů vymáhat soudní cestou.

²³ Viz § 452 odst. 2 NOZ.

Druhá situace je komplikovanější. Daňový subjekt si zvolil zmocněnce (bez ohledu na to, zda plnou moc podepsal statutární orgán nebo prokurista, jak je uvedeno u první situace) a tento zmocněnec má prokuristu, který jedná před správcem daně. Domnívám se, že v tomto případě je zcela naplněn § 29 odst. 2 daňového řádu, podle kterého může substituční plnou moc udělit pouze daňový poradce

nebo advokát, přičemž naplnění tohoto předpokladu se bude posuzovat u zmocněnce (typicky to bude právnická osoba, ale není vyloučeno ani, že půjde o osobu fyzickou) nikoliv u prokuristy. Bude-li tedy zmocněnec daňovým poradcem nebo advokátem, může udělit substituční plnou moc a dle mého názoru může toto právní jednání vykonat za zmocněnce i prokurista (podepíše plnou moc).

Právo daňového subjektu účastnit se výslechu svědka v rámci mezinárodního dožádání

Ing. Tomáš Hajdušek
daňový poradce č. 1381
vedoucí sekce správy daní KDP ČR



V tištěném vydání Bulletinu Komory daňových poradců ČR č. 4/2013 vyšel článek na téma „Platí práva českých daňových subjektů i mimo českou kotlinu?“. Následující text na tento článek volně navazuje, když doplňuje především meritorní závěry Nejvyššího správního soudu v případě Sabou a zejména konsekvence pro praxi daňových poradců.

Český správce daně požádal formou mezinárodního dožádání ve smyslu zákona¹ a směrnice Rady 77/799/EHS příslušné zahraniční správce daně o prověření tvrzení daňového subjektu. V žádostech se český správce daně vesměs dotazoval, zda v roce 2004 proběhlo jednání o angažmá stěžovatele u fotbalového klubu, kdo se těchto jednání účastnil za fotbalový klub a kdo za stěžovatele, kde a kdy se jednání uskutečnila, zda byl z jednání vyhotoven písemný materiál (pokud ano, žádal správce daně o jeho zaslání), a dále prověřoval, zda stěžovatelem označené osoby jsou skutečně agenty daného fotbalového klubu. Žádosti byly podány a odpovědi byly zprostředkovány zahraničními daňovými správami v režimu zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění s jednotlivými zeměmi.

Z odpovědí vesměs plyne, že žádný z těchto klubů neznal ani stěžovatele, ani osoby, které měly dle stěžovatele

1 Případ Sabou

Nejvyššímu správnímu soudu byl v listopadu 2011 předložen případ bývalého profesionálního fotbalisty. Tomu finanční správa doměřila daň z příjmů fyzických osob. Jedním z důvodů pro doměření daně byla skutečnost, že daňový subjekt neprokázal poskytnutí služeb, jejichž hodnotu si odečetl od základu daně. Tyto služby měly spočívat v jednání zástupce daňového subjektu s profesionálními kluby za účelem sjednání angažmá daňového subjektu v těchto klubech. Podle vyjádření daňového subjektu jednal jeho zástupce s kluby Olympique Marseille, AS Monaco, FC Toulouse, FC Barcelona a Manchester United.

¹ Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (pozn. aut.: od 21. 6. 2013 nahrazen zákonem č. 164/2013 Sb.).

údajně o jeho přestupu jednat. Konkrétně např. dle údajů britské daňové správy pan David Gill, výkonný předseda fotbalového klubu Manchester United, nezná stěžovatele, o jeho přestupu nikdy nejednal ani s ním, ani s jeho agentkou Votavovou. Osoby označené jako Michael Grant a David Bokros nejsou a nikdy nebyli zástupci fotbalového klubu Manchester United. Obdobně podle šetření francouzského správce daně SASP Toulouse Football Club nezaznamenala v šetřeném období žádný kontakt se stěžovatelem, ani s jeho agentkou slečnou Michaelou Votavovou; stěžovatelem označení pánové Grant a Bokros jsou klubu Toulouse neznámí. Srovnatelné závěry zjistily daňové orgány též ve vztahu k barcelonskému fotbalovému klubu a klubu Olympique Marseille.

Daňový subjekt namítal, že správce daně získal své informace od zahraničních daňových správ nezákonným způsobem. Stěžovatel prý měl být před odesláním žádosti konzultován, případně měl mít možnost rozhodnout otázky pokládané zahraniční daňové správě. Dále daňový subjekt namítal, že měl právo účastnit se výslechu svědků, jak mu toto právo zaručuje český zákon².

Nejvyšší správní soud zjistil, že ve věci je sporný výklad práva EU, konkrétně směrnice Rady 77/799/EHS. Proto usnesením řízení přerušil a položil Soudnímu dvoru EU následující otázky:

- (a) Vyplývá z práva EU, že daňový subjekt má právo být informován o rozhodnutí daňové správy podat žádost o poskytnutí údajů podle směrnice Rady 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu? Pokud daňovému subjektu takováto práva nevyplývají z práva EU, je možné, aby mu obdobná práva přiznala právo vnitrostátní?
- (b) Má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice Rady 77/799/EHS? Je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výslech prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán?
- (c) Je daňová správa v dožádaném členském státě při poskytnutí údajů podle směrnice Rady 77/799/EHS povinna dodržet nějaký minimální obsah odpovědí tak, aby bylo zřejmé, z jakých zdrojů a jakým způsobem dospěla dožádaná daňová správa k poskytnutým informacím? Může daňový subjekt napadnout správnost takto poskytnutých informací například z důvodu procesních vad řízení v dožádaném státě, které poskytnutí informací předcházelo? Či se uplatní princip vzájemné důvěry a spolupráce, podle něhož nelze informace poskytnuté dožádanou daňovou správou zpochybňovat?

Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) rozsudkem ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, Jiří Sabou proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, na tyto předběžné otázky odpověděl takto:

1. Unijní právo, tak jak vyplývá zejména ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. 11. 2006, a ze základního práva být vyslechnut, musí být vykládáno v tom smyslu, že daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu mimo jiné k ověření údajů poskytnutých tímto daňovým subjektem v rámci jeho přiznání k dani z příjmů, ani právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu, ani právo účastnit se výslechů svědků prováděných posledně uvedeným státem.
2. Směrnice Rady 77/799/EHS, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES, neupravuje otázku, za jakých podmínek může daňový subjekt napadnout správnost informace poskytnuté dožádaným členským státem, a nestanoví žádné zvláštní požadavky na obsah poskytnuté informace.

Rozsudek SDEU je sice v zásadě v souladu se stanoviskem generální advokátky Juliane Kokott, která ale navrhovala odlišné řešení v případě otázky č. 3.³ Generální advokátka Kokott argumentovala tím, že ačkoliv směrnice Rady 77/799/EHS neobsahuje žádná pravidla, jimiž by se řídil formální obsah informací dodávaných podle článku 2 směrnice, tak pouhé oznámení zjištění z dožadovaného státu požadujícímu státu bez uvedení, na čem se příslušné informace zakládají, by v zásadě nebylo dostačující k tomu, aby umožňovalo vyměření daně z příjmu v žadajícím státě, neboť důkazní hodnota takových informací by obecně byla silně omezená. Kromě toho konstatovala, že by žádné z ustanovení směrnice rovněž nebránilo v zavedení povinnosti pro dožadovaný členský stát, aby uvedl zdroj příslušných informací.

V následném rozsudku⁴, kterým byla žaloba daňového subjektu proti rozhodnutí o doměření daně zamítnuta, Nejvyšší správní soud mj. uvedl ve vztahu k výslechu svědka, prováděného v rámci mezinárodního dožádání, tyto závěry:

- Správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly, nikoliv normami českého práva (bod 35 rozsudku Soudního dvora ve věci Sabou). Po zahraniční daňové správě nelze požadovat, aby postupovala podle procesních norem českého daňového řízení, tedy aby například vždy prováděla výslech svědka za účasti českého daňového subjektu.

² Konkrétně § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“).

³ Viz stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 6. 6. 2013, odstavce 78–82.

⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, čj. I Afs 73/2011-167. [online]. [cit. 2014-05-20]. Dostupné z: www.nssoud.cz.

- Současně ovšem platí, že vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost výpovědi svědka.
- Požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit českému daňovému subjektu účast na výsledku svědka správním orgánem dožádaného státu. Za neexistence mezinárodní nebo evropské úpravy, která by harmonizovala přeshraniční provádění důkazů v daňovém řízení, nic více na českém správci dani požadovat nelze.
- Pokud tedy český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice Rady 77/799/EHS, měl by v zásadě požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že něco takového právo dožádaného státu vůbec umožňuje.
- Pokud cizí právo účast daňového subjektu na výsledku svědka umožní, český správce daně uvědomí v návaznosti na sdělení správního orgánu do žádaného státu daňový subjekt o místě a čase konání výsledku.
- Náklady spojené s cestou do zahraničí, eventuálně náklady na tlumočnicka a zastoupení v dožádaném státě, nese plně český daňový subjekt (srov. přiměřeně § 76 odst. 3 DR), ledaže snad právo dožádaného státu stanoví jinak.
- Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu na výsledku svědka s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi dané osoby.
- Daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy.
- V každém případě platí, že správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výsledku, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výsledku svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů.

Ve vztahu k uvedení zdrojů, ze kterých dožádaný správce daně při odpovědi na mezinárodní dožádání vycházel, Nejvyšší správní soud uvedl: „Sdělí-li tedy dožádaný stát výsledek šetření, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota

takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že neuvedení zdroje informace má vliv na výpovědní hodnotu důkazu, nemá však takový dopad, že by činilo informaci procesně nepoužitelnou.“

2 Právo daňových subjektů účastnit se výsledku svědka v jiných zemích

Pro daňové poradce, kteří jsou ze zákona povinni hájit práva a oprávněné zájmy svých klientů, je důležitá informace, zda a jakým způsobem je upraveno právo daňových subjektů účastnit se výsledku svědka ve své věci v jednotlivých zemích EU či mimo EU. Prezidium komory proto uložilo kanceláři požádat profesní komory zastřešující daňové poradenství v jiných členských zemích EU, ale i např. v USA a Kanadě, o odpověď na následující otázku: „Umožňuje procesní předpis, upravující správu daní ve vaší zemi, aby byl daňový subjekt nebo jeho zástupce (advokát či daňový poradce) přítomen při výsledku svědka, prováděného daňovou správou v rámci kontrolního procesu?“

O došlých odpovědích nás bude prezidium jistě vhodným způsobem informovat.

3 Stanovisko CFE

Případ Sabou zaujal rovněž organizaci CFE⁵, která k němu dokonce vydala zvláštní stanovisko⁶. Z tohoto obsáhlého stanoviska, jehož prostudování autor rozhodně doporučuje, lze vyjádřit postoj CFE k rozsudku SDEU ve věci Sabou takto:

- Z hlediska daňového subjektu přináší výsledek tohoto případu zklamání, neboť nedošlo k posílení postavení daňového subjektu v postupu pro výměnu informací dle směrnice. Rozhodnutí SDEU je v souladu se zněním směrnice. Nicméně navzdory širokému konstatavání SDEU, že není možno v obecné rovině odvozovat práva daňového subjektu z „práva Evropské unie“, zůstává zde i tak otevřená otázka, zda Charta, procesní záruky⁷ nebo případně základní svobody mohou posílit práva daňového subjektu v této souvislosti.⁸

⁵ CFE (*Confédération Fiscale Européenne*) je zastřešující organizace zastupující profesní daňové poradenství v Evropě. Členy CFE je 32 profesních organizací z 25 evropských zemí (mezi těmito zeměmi je 21 členských států EU) se 180 000 jednotlivými členy. Funkcemi CFE je chránit profesní zájmy daňových poradců, zajišťovat kvalitu daňových služeb poskytovaných daňovými poradci, vyměňovat informace o národních daňových zákonech a profesním právu a přispívat ke koordinaci daňového práva v Evropě. Více o CFE na <https://www.cfe-eutax.org/>.

⁶ Opinion Statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in case C-276/12, Sabou, concerning taxpayer's rights in case of exchange of information upon request. [online]. [cit. 2014-05-20]. Dostupné z: <http://www.cfe-eutax.org/node/3673>.

⁷ Skutečně, jak je uvedeno ve skutkové podstatě, podle českého práva by se pan Sabou těšil mnohem širším právům v obdobném domácím řízení, např. by byl přizván, aby se zúčastnil výsledku svědků. Odepření takových práv v přeshraničních řízeních tudíž vede k omezení jeho procesních práv v porovnání s právy garantovanými českou právní úpravou v domácím řízení. To může vést k určitému problému v souvislosti se zásadou ekvivalence, jak plyne ze žádosti národního soudu (viz odstavce 21 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Sabou C-276/12 ze dne 22. 10. 2013).

⁸ Odstavce 31 a 37 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Sabou C-276/12 ze dne 22. 10. 2013, které se zabývají aplikovatelností Směrnice a Charty.

- SDEU konstatoval, že směrnice neposkytuje dostatečný právní základ pro udělení práv daňovým subjektům na evropské úrovni v rámci postupu pro výměnu informací ve vyšetřovací fázi. Vzhledem k této fázi směrnice pouze uvedla explicitní práva a povinnosti vymahatelné mezi členskými státy, a nikoliv mezi členskými státy a daňovými subjekty. Kompetence udělit práva daňovým subjektům ve vyšetřovací fázi stále náleží členským státům.
- Spolu s členskými státy, které se obrátily na Soudní dvůr, tak i SDEU rozlišoval mezi vyšetřovací fází, během které jsou shromažďovány informace a která zahrnuje žádost o informace, a spornou fází daňového řízení, která začíná běžet tehdy, když je daňovému subjektu zaslán navrhovaný výměr.⁹ Býval mohl také rozhodnout jinak. Vzhledem ke sporným fázím řízení SDEU potvrdil v předchozích precedenčních případech práva jednotlivců, i když příslušná legislativa Evropské unie výslovně žádná taková práva neuváděla.¹⁰
- Kromě toho SDEU neuvysvětlil, proč rozhodnutí finančních úřadů ve vyšetřovací fázi nemohou významným způsobem ovlivnit zájmy zúčastněného daňového subjektu.¹¹ Například žádost o informace, které mohou vést k vyšetřování v dožadovaném státě s klientem daňového subjektu nacházejícím se v žádajícím státě, může způsobit poškození dobrého jména daňového subjektu, a to může mít významný vliv na jeho podnikatelskou činnost s klientem v dožadovaném státě.
- Není zcela jasné, proč SDEU činí rozlišení mezi vyšetřovací a spornou fází procesu výměny informací.
- Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott by vzhledem k formálnímu obsahu informací poskytovaných podle článku 2 směrnice bývalo přispělo větší mírou k právům daňového subjektu. Generální advokátka Juliane Kokott v podstatě argumentovala, že pouhé oznámení zjištění je nedostačující k tomu, aby umožnilo vyměření daně z příjmu v žádajícím členském státě.¹² Povinnost dožadovaného členského státu uvést zdroje informací by přispěla k objektivnějšímu zjišťování skutečností a mohla by více posílit právní ochranu daňového subjektu.

V závěru svého stanoviska CFE klade silný důraz na význam práv daňového subjektu na základě působnosti platných zákonů¹³ a vítá, že SDEU akceptoval příslušnost

k rozhodování v dané věci. CFE by zároveň uvítala uznání práv daňového subjektu ze strany SDEU rovněž ve vyšetřovací fázi, jejíž součástí je řízení o výměně informací. CFE doufá, že budoucí precedenční právo dojde k závěru, že Charta, procesní záruky nebo základní svobody posílí práva daňového subjektu v řízení o výměně informací. CFE by uvítala návrh Evropské komise na změnu směrnice Rady 2011/16/EU za účelem posílení práv daňového subjektu v řízení o výměně informací, přičemž má na paměti utváření vnitřního trhu a působení práva.

4 Závěr

Co říci závěrem? Byť rozsudek SDEU ve věci Sabou vyvolal u mnohých pocit zklamání, navazující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nám mohlo vlít optimismus do žil. Opět se projevuje obecná platnost staré římské zásady, že právo přeje bdělým (*Vigilantibus iura scripta sunt*). Je věcí daňového subjektu, resp. jeho daňového poradce, aby byl v případě mezinárodních dožádání ke svému správci daně aktivní a předvídavý a předem mu sdělil, že se hodlá zúčastnit procesu šetření v zahraničí (samozřejmě za předpokladu, že o to má skutečně zájem). I k monitorování zahraničních dožádání v průběhu řízení lze využít meritorní rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci Sabou¹⁴, podle kterého by správce daně měl sdělit daňovému subjektu na jeho žádost základní informace o podaných žádostech o mezinárodní dožádání. Doporučuji proto v průběhu řízení žádat o sdělení, jaká mezinárodní dožádání (včetně uvedení příslušného čj.) doposud správce daně realizoval v průběhu všech probíhajících postupů k odstranění pochybností, a dále u každého z nich o uvedení, vůči jakému orgánu dožádání směřovalo, jaké byly jeho důvody a zda již byla ze strany dožádaného orgánu doručena odpověď. Stejně tak doporučuji v případě, že bude sám daňový subjekt provedení mezinárodního dožádání navrhovat, aby ve svém návrhu rovněž uvedl, zda se hodlá šetření v jiném státě zúčastnit, pokud v rámci něj bude prováděn výslech svědka. A v případě, že výsledky mezinárodního dožádání nebudou pro daňový subjekt příznivé a zároveň nebude jasný zdroj informací, ze kterých daňová správa dožádaného státu vycházela, tak je nutno napadnout důkazní hodnotu takové informace.

⁹ Odstavec 40 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Sabou C-276/12 ze dne 22. 10. 2013.

¹⁰ Viz např. ECJ, 24. 10. 1996, případ C-32/95 P *Commission v Lisrestal and Others* [1996] ECR I-5373, odstavec 21, ECJ, 18. 12. 2008, případ C-349/07 *Sopropé* [2008] ECR I-10369, odstavce 35–38, ECJ, 10. 9. 2013, případ C-383/13 PPU *G and R* [2013] ECR I-0000, odstavec 35, na které se odvolává samotný ECJ. Viz odstavec 38 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Sabou C-276/12 ze dne 22. 10. 2013.

¹¹ Odstavce 40–44 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Sabou C-276/12 ze dne 22. 10. 2013.

¹² Odstavec 80 stanoviska generální advokátky Juliane Kokott ze dne 6. 6. 2013.

¹³ Viz např. společná publikace CFE, AOTCA a STEP. *K větší poctivosti v oblasti zdanění – Vzorová charta daňového subjektu*. [online], 2013. [cit. 2014-05-20]. Dostupné z: <http://www.cfe-eutax.org/node/3134>.

¹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167, body 57 a 58:

[57] Z pohledu českého procesního práva by postavení daňového subjektu v průběhu utváření žádosti o informaci podle směrnice Rady 77/799/EHS nemělo být kvalitativně odlišné, tedy méně ani více příznivé, ve srovnání s obdobnými procesními situacemi českého daňového řádu. Za obdobnou procesní situaci považuje Nejvyšší správní soud situaci dožádání podle § 17 daňového řádu.

[58] K institutu dožádání, byť podle předchozí úpravy dle § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že dožádání se realizuje procesním úkonem. Do přípisu o tomto procesním úkonu může daňový subjekt nahlížet jen za zákonem stanovených podmínek (§ 66 a § 67 daňového řádu), na žádost daňového subjektu mu však důvody dožádání musí být minimálně sděleny (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 1 Afs 50/2007-106, č. 1567/2008 Sb. NSS, věc FAIR PLAY TREND).

Několik postřehů k časovému nesouladu mezi podáním daňového příznání, stanovením daně a vrácením přeplatku

JUDr. Petra Nováková, Ph.D.
advokátka, členka Legislativní rady vlády

Mnohokráté popsaný, mnohokráté debatovaný a stále neřešený. Existuje vůbec, nebo se jedná o mytický problém žijící pouze v představách daňových subjektů a jejich poradců?

Pro pátrání po kořenech vzniku oné chiméry nám pro začátek poslouží legislativní pohled, a to úprava vyměření daně a otázky s ní související v daňovém řádu¹, a pro názornost i v zákoně o daních z příjmů² se zaměřením na právnické osoby a v zákoně o dani z přidané hodnoty³. Pakliže naše pátrání dopadne kladně, pokusíme se o nastínění možných řešení. A co že to vlastně hledáme? Časový nesoulad mezi podáním daňového příznání daňovým subjektem a okamžikem stanovení daně správcem daně a vrácením vratitelného přeplatku následovaný případnou povinností správce daně k úhradě určité kompenzace za nepřiměřenou dobu provádění kontrolních úkonů při prověřování daňového tvrzení daňového subjektu před vyměření daně.

1 Vyměření daně se zřetelem k řešené materii⁴

Smyslem existence daňového práva jako takového je zabezpečení výběru finančních prostředků pro realizaci veřejných potřeb, jinak řečeno přerozdělení těchto



prostředků od osob, které je svou činností vygenerovaly. Míra participace těchto osob je dána mj. výší daňové povinnosti, tedy číselným vyjádřením daně za určité zdaňovací období. Ta je indikována daňovým subjektem pomocí daňového příznání a deklarována správcem daně v rámci vyměření daně, které vyústí ve vydání platebního výměru. Z tohoto pohledu je pro řešenou otázku podstatný zejména **okamžik vyměření daně**, tedy autoritativní stanovení daně daňovému subjektu správcem daně, které má mj. za následek předepsání stanovené daně do evidence daní či stanovení poslední známé daně. Daňový řád v § 139 a násl. s lehkou modifikací převzal úpravu vyměření daně z předchozí právní úpravy s tím, že i zde je stanovena fikce dne, ke kterému je vyměřeno. Tímto dnem je přítom poslední den lhůty pro podání daňového příznání⁵. Změnou oproti „staré“ právní úpravě je vydání (skutečného) platebního výměru a jeho založení do spisu.

Neméně podstatnou je však i otázka **splatnosti daně**. Zde nám daňový řád v § 135 odst. 3 uvádí, že „*daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení*“. Pakliže se daňový subjekt opozdí a daň uhradí později než v den její splatnosti, stíhá ho povinnost hradit úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu⁶, a to i v případě, kdy k úhradě daně dojde na základě pozdějšího doměření daně (ať již díky dodatečnému daňovému tvrzení nebo daňové kontrole), neboť pro účely úhrady daně je podstatným pouze den „původní“ splatnosti daně.

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

⁴ Hned v úvodu je třeba zdůraznit, že pro zjednodušení a protože cílem tohoto příspěvku není komplexní pojednání o všech nuancích řešených otázek, bude většina postulátů zde prezentovaných pouze v obecné rovině a se značnou mírou zjednodušení.

⁵ Nevšímáme si případů, které se odchyľují od standardního režimu (podání daňového příznání opožděně, zahájení kontrolního úkonu správcem daně apod.).

⁶ Pomíjíme úpravu dne platby, okamžiku započítání úroku z prodlení či dalších sankcí.

Daňový řád tedy stojí na zásadě, že daňový subjekt měl v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu povinnost stanovit si od počátku daň správně a stát měl na tuto správnou daň od stejného okamžiku rovněž nárok. Tolik obecná ustanovení.

Zákon o daních z příjmů sice obsahuje ustanovení nazvaná „zvláštní“, ohledně vyměření daně z příjmů právnických osob však mlčí, proto je třeba plně aplikovat příslušná ustanovení daňového řádu. Co se splatnosti daně týče, platí výše uvedený § 135 odst. 3 daňového řádu. *De facto* tak daňový subjekt hradí daň nejpozději v den jejího „fiktivního“ vyměření, zjednodušeně řečeno vždy před jejím vyměření „skutečným“. Protože za splnění určitých podmínek stihá daňový subjekt zálohová povinnost, kdy splatnost jednotlivých záloh předchází splatnosti daňové povinnosti jako takové (tak i jejímu vyměření), může nastat situace, že daňový subjekt na zálohách odvedl více, než činí jeho daňová povinnost. V takovém případě daňovému subjektu vzniká vyměření daně za splnění dalších podmínek vratitelný přeplatek, který mu správce daně na jeho žádost vrátí. Zde je třeba zdůraznit, že i vznik přeplatku je vázán na okamžik vyměření daně. Pakliže tedy nastane nějaká skutečnost, která je konkludentnímu vyměření daně na překážku, daň takto vyměřena nebude, čímž nedojde ani ke vzniku přeplatku, (a to bez ohledu na skutečnost, kolik daňový subjekt uhradil dle záloh a jakou daňovou povinnost si vypočetl ve svém daňovém přiznání). Jak daňový řád, tak ZDP neřeší tuto skutečnost, tedy že peněžní prostředky, které jsou v době podání daňového přiznání v dispozici státu a které by dle daňového přiznání měly být „vráceny“ daňovému subjektu, jsou po určitou dobu (provádění kontrolního úkonu) ponechány v dispozici státu.

Zákon o dani z přidané hodnoty je sice, co se procesní úpravy týče, na vlastní regulaci poněkud bohatší než ZDP, otázku vyměření daně však rovněž samostatně neupravuje a spoléhá na úpravu daňového řádu. Po účely našeho pojednání je rozhodné, že na rozdíl od úpravy daně z příjmů právnických osob, kde fakticky nemůže dojít k situaci, aby stát vrátil daňovému subjektu daň, ZDPH upravuje několik situací, kdy má daňový subjekt (zjednodušeně řečeno) nárok na odpočet daně, tj. za splnění dalších podmínek, nárok na to, aby mu stát vrátil zpět již

uhrazenou daň⁷. Dle § 101 odst. 1 ZDPH je daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání⁸. Pakliže dojde k vyměření daně a daňovému subjektu vznikne vratitelný přeplatek, neboť mu byl vyměřen nadměrný odpočet (plátce např. více nakoupil, než prodal), postupuje se v případě jeho vrácení dle speciálního § 105 ZDPH. Zde je na rozdíl od obecné úpravy uvedeno, že jestliže v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vznikne vratitelný přeplatek, správce daně jej plátcí vrátí i bez jeho žádosti, a to ve lhůtě do 30 dnů od jeho vyměření. I v tomto případě tedy jakýkoliv kontrolní úkon správce daně učiněný v době po podání daňového přiznání má za následek, že DPH bude vyměřena až platebním výměrem vydaným po skončení tohoto kontrolního úkonu⁹. Ani v tomto případě ZDPH neřeší situaci, co s peněžními prostředky v době od uplatnění nároku na jejich vrácení (od podání daňového přiznání, a opět s důrazem na to, že zjednodušeně řečeno byla příslušná daň plátcem již „uhrazena“ v ceně zboží či služeb jeho dodavateli), do vyměření, resp. ZDPH vytváří dojem, že zde žádný takový problém není.

Nelze dále nezmínit, že daňový řád váže povinnost správce daně k vrácení přeplatku na okamžik vyměření daně. Jak bylo naznačeno výše, vyměření daně není „automatizovaným úkonem“¹⁰. Lhůta, ve které je správce daně oprávněn zahájit určitý kontrolní úkon, je omezena na 30 dní, ale pouze pro účely postupu k odstranění pochybností v případě vzniku „daňového odpočtu“¹¹. Ostatní případy daňový řád neřeší.

Výše uvedené lze tedy shrnout, že jak **daňový řád, tak ZDP a rovněž i ZDPH vůbec nereflktují existenci časové prodlevy mezi podáním daňového přiznání tvrdícím nárok na úhradu přeplatku daňovým subjektem a jeho vyměření správcem daně (a tím splněním podmínek pro vznik přeplatku) následovaným vrácením daně**. Výše uvedené předpisy tuto skutečnost řeší zdánlivě, a to stanovením lhůty pro vrácení přeplatku počítané však až od okamžiku vyměření daně a stanovením sankce správci daně za neuposlechnutí tohoto zákonného příkazu. Současně bylo analýzou legislativního textu doloženo, že problém existence časového nesouladu není izolován pouze na oblast DPH, ale v určitých případech se týká i daně z příjmů právnických osob.

⁷ Uvedeno na příkladu, plátce tedy na jedné straně např. vystaví fakturu za poskytnutí advokátních služeb, která bude znít na jeho odměnu a daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), od klienta pak (v lepším případě) obdrží úhradu jak odměny, tak i k ní se vážící DPH. Tuto daň je pak následně povinen (v rámci svého daňového přiznání) odvést správci daně. Na straně druhé tento advokát uhradí fakturu za nájem kanceláře, kterou mu vystavil plátce, a to včetně DPH; tuto (ve většině případů již uhrazenou) DPH si pak může v rámci svého daňového přiznání nárokovat zpět. Na tomto příkladu je snadné ukázat rozdíl mezi DPH a daní z příjmů, který je dle našeho soudu zásadním. U DPH na vstupu totiž daňový subjekt DPH nejprve uhradí v ceně služby či zboží a teprve následně v rámci daňového přiznání si může tuto již uhrazenou daň nárokovat zpět. Pakliže tedy dodavatel nastavil splatnost faktury na začátek června, daňový subjekt ji uhradí, je měsíční plátce a bude si zaplacenou daň nárokovat (zpět) v rámci červnového daňového přiznání (které se podává do 25. 7.), teoreticky mu bude do 25. 8. vyměřena výsledná DPH a tím i „vrácena“ jím už daň zaplacená.

⁸ S tím, že pro splatnost a povinnost úhrady úroku z prodlení v případě pozdní úhrady DPH platí zhruba totéž, co pro daň z příjmů.

⁹ Pro jehož trvání daňový řád nestanoví krom obecné lhůty pro stanovení daně lhůtu žádnou.

¹⁰ Což ostatně předvídá i § 140 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že „to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností“.

¹¹ Tedy nikoliv pro jakýkoliv přeplatek daně, ale pouze pro daňový odpočet.

2 Mnoho otázek, málo odpovědí

Otázka, která musí nutně následovat, zní, zda je povinnost státu na tuto situaci nějakým způsobem reagovat. Půjde-li striktně po textu jednotlivých konkrétních ustanovení daňového řádu či ZDP a ZDPH, povinnost správce daně eliminovat časový nesoulad mezi úhradou daně (ať již formou zálohy či platby dodavateli) a její deklarací v daňovém přiznání a samotným vyměřením daně a vrácením přeplatku nenalezneme výslovně vyjádřeno v žádném z nich. Jinou odpověď však dle mého názoru dostaneme při pohledu na **základní zásady** správy daní či právního státu jako celku. Z nich totiž jednoznačně vyplývá, že správce daně je povinen v rámci daňového řízení postupovat bez zbytečných průtahů (zásada rychlosti), tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (zásada procesní ekonomie), a zejména, aby šetřil práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (zásada přiměřenosti). Na druhou stranu je však jednou ze základních zásad, resp. cílem správy daní, i samotné správné stanovení daně. Domníváme se tedy, že správce daně je oprávněn podrobit daňové tvrzení daňového subjektu kritickému zhodnocení stran správnosti tvrzených údajů¹². Je tak zřejmé, že nám jednoduché právo nenabízí řešení střetu vedle sebe stojících protichůdných zájmů, neboť lze nalézt argumenty podporující oba z nich, proto je třeba toto řešení hledat v ústavní rovině.

Z **ústavního pohledu** dle mého názoru ve výše uvedeném případě dochází ke střetu vlastnického práva daňového subjektu, resp. práva daňového subjektu na ochranu vlastnictví¹³, s jeho povinností strpět zásah státu do tohoto vlastnického práva. Otázkou však je porovnání těchto dvou „pólů“ a nalezení jejich vzájemných limitů. Z judikatury Ústavního soudu¹⁴ obecně vyplývá, že právo státu zasáhnout do práv recipienta právních norem je nutno testovat **principem proporcionality**. Test proporcionality definoval Ústavní soud tak, že „*při hodnocení otázky*

přípustnosti zásahu do určitého základního práva [Ústavní soud] standardně posuzuje, zda předmětné opatření splňuje legitimní (ústavně aprobovaný) cíl jeho omezení, a pokud ano, zda je toto opatření k dosažení tohoto cíle vhodné (požadavek vhodnosti), dále, zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda – jsou-li uvedené podmínky splněny – zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu)“¹⁵. Z judikatury rovněž vyplývá, že, pakliže určitá právní norma stanoví povinnost recipienta strpět zásah státu, neznamená to automaticky, že se tak musí dít bez náhrady¹⁶. Je tak otázkou, zda (a) lze výše uvedenou judikaturu aplikovat i v předmětném případě, (b) kontrolní úkon správce daně prováděný v době před vyměřením daně dostojí testu proporcionality, a to se zaměřením se na dobu trvání tohoto úkonu, a (c) je součástí testu proporcionality i případná kompenzace daňového subjektu za to, že byl povinen strpět zásah po dobu delší než dobu přiměřenou.

Jsem toho názoru, že odpověď na tyto otázky lze pro oblast DPH nalézt v četné judikatuře Soudního dvora EU (dále jen „SD EU“), ve které je zdůrazněno jak právo státu provádět určitý kontrolní úkon a v jeho důsledku i jeho možnost (po zjištění určitých skutečností) nárok na odpočet odmítnout, tak i povinnost daňového subjektu tento kontrolní úkon strpět. Současně je však akcentováno hledisko délky kontrolního úkonu, a, co je pro danou věc zásadní, **právo daňového subjektu na kompenzaci** v případě, kdy k vrácení nadměrného odpočtu dojde později, než je obvyklé. Konkrétně vyjádřeno, v rozsudku SD EU ve věci *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, ze dne 12. 5. 2011, C-107/10¹⁷, dospěl soudní dvůr k následujícím závěrům:

- I když postupy pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH upraveného v článku 183 Směrnice o DPH¹⁸ náleží v zásadě do procesní autonomie

¹² Ostatně, v § 86 daňového řádu je zakotvena povinnost daňového subjektu umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly; v obecné rovině je tato povinnost uvedena rovněž v § 6 odst. 2 daňového řádu.

¹³ Lze jistě namítnout, že v daňovém přiznání tvrzený nárok na nadměrný odpočet či daňový přeplatek nepředstavuje *de iure* do okamžiku jeho vyměření předmět vlastnictví daňového subjektu, protože „daňové přiznání k DPH není poukázkou na peníze“ a stát má právo zkontrolovat, zdali se uplatněný nárok zakládá na pravdě (a aby se v případě DPH neopakovala situace z let 1993 a pozdějších). Je však třeba zdůraznit, že ač o právu daňového subjektu na vrácení přeplatku nebylo v době před vyměřením daně ještě rozhodnuto, když navíc nebylo rozhodnuto ani o existenci samotného přeplatku, jsem toho názoru, že v daném případě není možno zcela ignorovat ekonomickou rovinu daného problému. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt provedl úhradu daně před podáním daňového přiznání, tj. peněžní prostředky v době podání daňového přiznání již fakticky vynaložil. Délka provádění kontrolního úkonu správcem daně tak přímo ovlivňuje okamžik, kdy daňový subjekt obdrží již vynaložené peněžní prostředky *de facto* zpět. Pro zjednodušení zde pomíjíme, že nárok na odpočet DPH, resp. povinnost úhrady DPH, není vázána na faktickou úhradu daně (záměrně tím tak ponecháváme stranou celou množinu problémů, kdy plátece daně je povinen odvést státu daň, kterou mu měl uhradit jeho dodavatel, který tak ve skutečnosti neučinil).

¹⁴ Viz např. nálezy Pléna Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 37/11, ze dne 29. 5. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 10/13, či ze dne 27. 11. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 1/12.

¹⁵ Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 1/12, bod 330.

¹⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2012, sp. zn. IV. ÚS 2005/09: „Dle článku 11 odst. 4 Listiny vyvlastnění nebo nucené omezení vlastnického práva je možné ve veřejném zájmu, a to na základě zákona a za náhradu“, nebo nálezy Pléna Ústavního soudu ze dne 8. 7. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 8/08: „Ustanovení článku 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod má ve výrazu „náhrada“ na mysli náhradu jakékoliv újmy vlastníka způsobené omezením jeho vlastnického práva.“

¹⁷ Tento rozsudek byl vybrán záměrně jako určitý „souhrn“ stanovisek SD EU s tím, že přímo v něm jsou uvedeny odkazy na další rozhodnutí SD EU, které se dané problematice věnují v obdobném duchu. Nejedná se tedy o ojedinělý názor SD EU, ale o ustálenou a setrvalou judikaturu.

členských států, nic to nemění na tom, že **tato autonomie je vymezena zásadami rovnocennosti a efektivity**. Podle ustálené judikatury navíc platí, že členské státy musí při provádění právní úpravy Unie dodržovat **zásadu ochrany legitimního očekávání** (bod 29).

- I když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Takové podmínky musejí osobě povinné k dani především umožnit za vhodných podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že **vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě**, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko (bod 33).
- Podle judikatury SD EU je výpočet úroků dlužných ze strany státu, který jako počátek běhu lhůty **nepřevzal den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen** podle Směrnice o DPH, v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této Směrnice (bod 51).
- **Lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola**, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly. Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, **nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality** (bod 53).
- Článek 183 Směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že **brání** vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že se obecná lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, po jejímž uplynutí vzniká nárok na úroky z prodlení z částky, která musí být vrácena, prodlužuje v případě zahájení řízení o daňové kontrole, přičemž toto prodloužení má za následek, že nárok na uvedené úroky vzniká až po datu skončení této daňové kontroly, přestože byl tento nadměrný odpočet již proveden během tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpočtu došlo (bod 61).

Z judikatury SD EU pro účely DPH tak zcela jednoznačně vyplývá, že čl. 183 Směrnice o DPH zcela jasně stanoví

následující: (a) správce daně má právo provést v případě žádosti daňového subjektu o vrácení daně uvedené v jeho daňovém přiznání určitý kontrolní úkon za účelem zjištění, zdali je tato žádost oprávněná, (b) daňový subjekt má právo očekávat, že tento kontrolní úkon bude učiněn v přiměřené době, (c) daňový subjekt má právo očekávat, že tento kontrolní úkon bude trvat po přiměřenou dobu, a (d) daňový subjekt má právo na kompenzaci v případě, kdy jím deklarovaný přeplatek daně mu, v důsledku délky trvání kontrolního úkonu, bude vrácen později, než je obvyklé.

Možnost aplikace závěrů SD EU v dané věci i na vnitrostátní situace je omezena skutečností, že SD EU dovedl své závěry na základě výkladu Směrnice o DPH, která je závazná co do výsledku, ale nikoliv co do formy a volby prostředků, které ponechává na jednotlivých členských státech. Je tak třeba si zodpovědět otázku, zda se daňový subjekt může dovolat **přímého účinku** předmětné Směrnice o DPH. Z judikatury SD EU a z odborné literatury¹⁹ vyplývá, že proto, aby určité ustanovení směrnice bylo přímo účinné, musí být současně splněny podmínky nesprávné implementace, časového hlediska a objektivní vlastnosti právní normy (jasnost a bezpodmínečnost), když poslední podmínku je nutno vykládat jako „*otázku možnosti identifikovat v rámci směrnice minimální pravidlo či výsledek, jehož má být podle směrnice dosaženo, a tento pak aplikovat na daný konkrétní skutkový stav*“²⁰.

Optikou poslední podmínky, čl. 183 Směrnice o DPH dle SD EU stanoví, že vrácení DPH musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě a současně že lhůta pro vrácení může být na dobu nezbytně nutnou prodloužena daňovou kontrolou, když omezení daňového subjektu stran nakládání s finančními prostředky musí být vykompenzováno. Dle mého názoru tak situace, kdy k vrácení odpočtu sice dojde ve lhůtě do 30 dní od vyměření daně, ale např. až po roce či více od podání daňového přiznání, přičemž daňovému subjektu není přiznána jakákoliv kompenzace, představuje zcela jiný výsledek, než jaký při výkladu čl. 183 Směrnice o DPH dovedl SD EU. Jsem tak toho názoru, že ZDPH, co se dané problematiky týče, Směrnici o DPH implementuje vadně.

Ačkoliv v případě ZDP nemáme záchrannou berličku v podobě evropského práva, jsem však toho názoru, že s ohledem na jednotnost právního řádu a rovnost daňových subjektů zde není takový veřejný zájem, který by odůvodnil právo státu na stanovení delší lhůty v případě daně z příjmů²¹.

¹⁸ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“).

¹⁹ Viz BOBEK, Michal, Petr BRŽIŽA a Jan KOMÁREK. Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 67 a následující.

²⁰ Tamtéž, s. 77.

²¹ A to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že případy aplikace ZDP na daný problém budou spíše méně časté.

3 Kompenzace a vnitrostátní úprava

Je však otázkou, jaký nástroj daňový subjekt či uvědomělý správce daně pro stanovení kompenzace za dobu před vyměřením přeplatku skutečně má. Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu či dle § 254 daňového řádu nebo cestu náhrady škody dle zvláštního zákona? Více možností pravděpodobně nemáme; pravdou je, že ani jeden z nástrojů podmínkami, které pro jeho uplatnění stanoví, zcela nevyhoví danému problému. Dle našeho názoru je však při volbě prostředku třeba přihlížet i k jeho faktické aplikaci. Z tohoto důvodu je dle našeho názoru pro faktickou délku řízení třeba z daného okruhu nutno vyloučit postup cestou náhrady škody. Zbývá tedy aplikace úroku dle § 155 odst. 5 či dle § 254 daňového řádu *per analogiam* nebo cesta nové právní úpravy.

Pomůže řešenému problému fakt, že dle § 2 odst. 3 daňového řádu je daňový odpočet rovněž daní? Jak se vyrovnat se skutečností, že daňový řád, tak důsledný v absenci jakékoliv lhůty pro kontrolní úkon správce daně, nedává žádné vodítko pro možné určení přiměřené délky trvání určitého kontrolního úkonu? Použít lhůtu 3 měsíců, kterou ostatně má i ochrana proti nečinnosti (tj. tuto lhůtu sám zákonodárce v každém případě považuje za nečinnost a tuto brát jako onu přiměřenou)? Bude neměnná či bude nějaká skutečnost její délku prodlužovat?

Na druhou stranu se domníváme, že množství výše (jen načrtnutých) otázek není zdůvodněním pro (chtěnou?) legislativní zdrženlivost. Odkládání řešení daného problému by teoreticky bylo nečinností, kterážto, jak bylo uvedeno např. v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, v případě, že by nabyla podoby nečinnosti protiústavní, by nemohla zůstat bez soudní sankce: „*Jak již upozornil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 20/05, „dělba moci není sama sobě účelem, ale sleduje účel vyšší. Od samého počátku svého vzniku byla ústavním zákonodárcem podřízena ideji, jejímž základem je především služba občanovi a společnosti. Každá moc má sklon k sebestřednosti, bytně ní a korupci; absolutní moc ke korupci nekontrolovatelné.*“

*Jestliže některá ze složek moci přestoupí ústavní rámec svého vymezení, svoji pravomoc, nebo naopak neplní své úkoly a tím brání v řádném fungování druhé (v posuzovaném případě soudní moci), musí nastoupit kontrolní mechanismus brzd a vyvažování, který je do systému dělby zabudován.“ V cit. případě Ústavní soud v reakci na dlouhodobou nečinnost zákonodárce **zavázal soudní moc vyplnit protiústavní mezeru v právu namísto zákonodárce.**“*

4 Závěrečná glosa

Díky současné aplikační praxi nelze neučinit malou glosu na závěr. Jsem toho názoru, že míra, s jakou se daňový subjekt a jeho zástupce zajímá o možnost předmětné kompenzace, je přímo úměrná aktivitě správců daně stran zahajování postupů k odstranění pochybností. Bohužel, často dochází k situacím, kdy je zahájen několikrát „Pop“ u daňového subjektu, který v České republice podniká dlouhodobě, má stále shodnou strukturu své podnikatelské činnosti, několikrát bylo správcem daně podáno vysvětlení stran obsahu a způsobu podnikání (a jeho vykazování), daňový subjekt se správcem daně komunikuje a možné nejasnosti vysvětluje i ve formě průvodních dopisů k daňovým přiznáním. Typickým důvodem zahájení „Popu“ přitom bývá např. nárůst intrakomunitárních dodání či vývozu či přijatých zdanitelných plnění oproti minulému zdaňovacímu období²². Následně správce daně libovolně dlouho přezkoumává tvrzení daňového subjektu, aby jej po několika měsících uzavřel se shodným výsledkem, jako bylo uvedeno v předmětném daňovém přiznání, když jednotlivá zdaňovací období správce daně uzavírá i v rozmezí několika týdnů až měsíců (jak na ně přijde řada). Možná obrana v takových případech např. formou řízení na ochranu proti nečinnosti je díky „nastaveným“ lhůtám spíše iluzorní²³. V praxi nejsou řídké případy, kdy je daňový subjekt nucen si na překlenutí doby do vrácení přeplatků půjčit (v nejčernější variantě se vrácení přeplatku kvůli platební neschopnosti vedoucí k úpadku ani nedočká²⁴). Takovýto daňový subjekt pak začne zvažovat, jakým způsobem se v nastalé situaci bránit, a to i *ex post*. Lze tak jen apelovat na správce daně, resp. na metodický orgán, aby docházelo k volbě daňových subjektů a konkrétních situací, u kterých bude zahajován „Pop“, jiným způsobem.

²² Tento důvod byl jediným splňujícím podmínky stanovené daňovým řádem a judikaturou (dalšími byly např. „*vykázaná hodnota vývozu zboží na ř. 22 daňového přiznání dosahuje významné hodnoty*“ nebo „*správce daně má pochybnosti o tom, zda byl uplatněn odpočet daně v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty...; dále zda došlo k deklarovanému vývozu zboží do třetích zemí a byly splněny podmínky podstatné pro osvobození vývozu dle § 66 zákona o DPH a zda k dodání zboží v souladu s § 64 zákona o DPH skutečně došlo, zda byl uplatněn odpočet daně v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona o DPH a zda byly splněny podmínky podstatné pro uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH*“.)

²³ Leitmotivem bránícím v opravdu účinné obraně je totiž naprostá absence lhůt k provedení kontrolních úkonů, resp. délky jejich provádění (nebereme-li na zřetel lhůtu pro stanovení daně). Např. pro účely postupu k odstranění pochybností totiž fakticky nelze využít žádné z možností daných prvním odstavcem tohoto ustanovení. Pro provedení tohoto úkonu (nebo pro úkony, které jsou jeho součástí) totiž daňový řád ani ZDPH nestanoví žádnou lhůtu, absenteje rovněž lhůta obvyklá a o možnosti dozvědět se, že došlo ke shromáždění podkladů, je možné pouze teoretizovat. Fakticky tak daňovému subjektu „zbývá“ pouze lhůta uvedená v § 38 odst. 2 daňového řádu, a to tři měsíce od učinění posledního úkonu ve věci, což s ohledem na skutečnost, že k vyřízení podnětu má nadřízený správce daně celých 30 dní, a pakliže nečinnost shledá, stanoví obvykle správcem daně další lhůtu, posouvá reálný výkon tohoto „prostředku ochrany“ někam za horizont půl roku od faktické nečinnosti správce daně. Zásah nadřízeného orgánu v reálném čase směřující k rychlému ukončení kontrolního úkonu je tak nereálným. Jinou otázkou je deklarace tohoto úkonu jako nezákonného pro účely náhrady škody.

²⁴ Každý daňový subjekt při finančním plánu totiž kalkuluje s nárokováním přeplatku v určitých lhůtách. Výrazné zpoždění s jeho vrácením proto často vyvolává finanční problémy či nutnost hradit úroky za krátkodobé půjčky v důsledku nedostatku hotovosti.

Prekluze aneb Kdy může daňový subjekt slavit

Ing. Jan Rambousek, LL.M.
daňový poradce č. 693



V žalobě na nedávné rozhodnutí odvolacího orgánu, kdy po zrušujícím rozsudku léta trvajících sporu Odvolací finanční ředitelství opětovně potvrdilo doměřenou částku, jsem namítl také prekluzi, protože jsem vycházel z věty rozsudku¹ Nejvyššího správního soudu ČR, dále jen „NSS ČR“, který mimo jiné uvedl: „Délku soudního řízení lze již v této době považovat za narušující právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1, 2 Listiny základních práv a svobod. Rovněž nelze přehlédnout vliv běhu času na prekluzivní lhůty.“ Odpor odvolacího orgánu proti tomuto žalobnímu bodu byl takové intenzity, že mi to nedalo a udělal jsem si podrobný rozbor v této problematice.

1 Promlčení nebo prekluze

Problematika je o to složitější, že v daném období nastala změna procesního předpisu v podobě zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“). Tento zákon rozlišuje v přechodných ustanoveních běh a lhůtu pro vyměření daně (viz § 264 odst. 4 DŘ) a běh a lhůtu pro promlčení práva (viz § 264 odst. 5 DŘ).

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý ZSDP“), i daňový řád tak rozlišují mezi promlčením, což je ztráta nároku, a prekluzí, což je zánik práva. Právo se promlčí a dlužník není povinen plnit, nebylo-li právo vykonáno v promlčecí lhůtě; plnil-li však dlužník po uplynutí promlčecí lhůty, nemůže požadovat vrácení toho, co plnil, a u příjemce se nejedná o bezdůvodné obohacení. Navíc k promlčení soud přihlížne jen, namítne-li dlužník, že je právo promlčeno. Oproti tomu při prekluzi je důsledkem nevykonání práva ve stanovené lhůtě zánik tohoto práva, to však pouze v případech stanovených výslovně zákonem. K zániku práva soud přihlíží z úřední povinnosti, tedy i když to dlužník nenamítne.

Situace je komplikovaná zejména u lhůty pro placení daní, kdy lhůta začala běžet podle starého ZSDP jako promlčecí

lhůta a podle přechodných ustanovení daňového řádu měla pokračovat podle jeho ustanovení upravujícího lhůtu pro placení daně. K této problematice již máme rozsudek², ve kterém se uvádí:

„Podle konstantní judikatury Ústavního soudu, za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno – čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (...) jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případech pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius)“ [srov. nálezn. sp. zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15. 12. 2003 (N 145/31 SbNU 291)].“

A z těchto důvodů rozhodl, že:

„Z uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud přiklonil k interpretaci § 264 odst. 5 daňového řádu příznivější pro daňové subjekty; tou je nepochybně druhý nastíněný výklad, že lhůta pro placení daně je lhůtou prekluzivní, neboť uplynutí této lhůty způsobí zánik práva státu vymáhat daňové nedoplatky a správce daně přihlíží k zániku tohoto práva ex officio, tj. aniž by se toho musel daňový subjekt sám dovolat. Lze tak konstatovat, že promlčecí lhůta, jež započala běžet podle § 70 zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, má po 1. 1. 2011 charakter lhůty prekluzivní podle § 264 odst. 5 v návaznosti na § 160 daňového řádu.“

At' se jedná o prekluzivní lhůtu nebo promlčecí, tak obě mají v přechodných ustanoveních shodně uvedeno: „Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

¹ Rozsudek NSS ČR ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. 2 Afs 34/2012.

² Rozsudek NSS ČR ze dne 9. 2. 2012, sp. zn. 1 Afs 14/2012.

S účinností daňového řádu se tedy i běžící lhůty posuzují podle nových kritérií.

2 Délka lhůty

Obě ustanovení, jak § 47 ve starém ZSDP, tak § 148 v DŘ, řeší shodnou problematiku a nalezneme zde stejnou délku lhůt, a to 3 a 10 let. Možná právě tato podobnost je matoucí, protože lhůty je nutno posuzovat zcela odlišně. Např. zatímco podle starého ZSDP je počátek lhůty konec zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání, v DŘ je to den, v němž uplynula lhůta pro podání daňového přiznání. V případě starého ZSDP nám připravil trochu vzruchu svým nálezem³ Ústavní soud ČR, když po 16 letech platnosti starého ZSDP provedl judikatorní zvrat a princip 3 + 1 změnil na 3 + 0. Spor spočíval v tom, ve kterém roce vzniká povinnost podat daňové přiznání. Po celou dobu se slova „ve kterém vzniká“, vykládala jako „ve kterém má“. Nedlouho po tomto nálezu vydal ještě NSS ČR rozsudek⁴, v němž u DPH vycházel ze zásady 3 + 1, ale v současné době je již respektovaný názor z rozsudku⁵: „*Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.*“

Tento názor nebyl okamžitě akceptován NSS ČR a i po nálezu Ústavního soudu ČR lze nalézt rozsudek⁶ na základě teorie 3 + 1. Spor se dostal před Ústavní soud ještě jednou⁷, a to když se naopak daňový subjekt domáhal teorie 3 + 1 a soud mu dal za pravdu, že v takovém případě, kdy je to pro něj výhodnější, je nutno v jeho zájmu tuto teorii aplikovat. S novým zněním v daňovém řádu ztratil tento nálezu Ústavního soudu význam, ale není to jediná změna, kterou nám judikatura přinesla. Další judikatorní změna byla v názoru, zda postačuje, aby byla ve tříleté lhůtě daň vyměřena, anebo zda v této lhůtě musí být o tomto daňový subjekt i zpraven. Tyto spory vyřešil až rozšířený senát NSS ČR, který ve svém rozsudku⁸ uvedl:

„Dnem nabytí právní moci rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci vyměření či doměření daně, který je v případě zamítnutí odvolání zároveň dnem nabytí právní moci (dodatečného) platebního výměru správce daně, se rozumí den

doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu. Absence doručení odvolacího rozhodnutí v tříleté prekluzivní lhůtě podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, má za následek marné uplynutí této lhůty.“

Poté, co známe počátek a konec lhůty, se zaměříme na přerušení této lhůty a její stavění.

3 Prekluze

Zatímco ve starém ZSDP stavěl lhůtu úkon směřující k vyměření daně, tak v DŘ je to zahájení daňové kontroly, podání řádného daňového tvrzení či výzva k podání řádného daňového tvrzení. Nově je v daňovém řádu zavedeno prodloužení lhůty v § 148 odst. 2. Povšimněme si, že zatímco po výzvě k podání řádného daňového tvrzení začíná běžet lhůta znovu, po podání výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení se lhůta nestaví, ale prodlužuje o 12 měsíců. Pro daňové subjekty je v tomto směru nebezpečný, a z mých zkušeností zneužívaný důvod uvedený v § 148 odst. 2 písm. b) DŘ, který prodlužuje lhůtu o 12 měsíců, a to oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Správce daně, který si je vědom blížící se prekluze, vydá dodatečný platební výměr, aniž splnil podmínky uvedené v § 88 DŘ. Odvolací orgán následně toto pochybení zhojí v rámci postupu podle § 115 odst. 1 DŘ s tím, že prekluzivní lhůta byla prodloužena o 12 měsíců. Je zjevné, že bude pro daňový subjekt velice obtížné prokázat úmyslné pochybení správce daně. Pokud však daňový subjekt na toto pochybení bude od samého pochybení správce daně upozorňovat, šance, že později toto jednání vyhodnotí soud jako zneužití veřejného práva, tady podle mne existuje.

V daňovém řádu je oproti starému ZSDP nově zařazen § 148 odst. 4, který popisuje situace, kdy je stavěna lhůta. Toto ustanovení sice starý ZSDP neobsahoval, ale tuto problematiku řešil § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)⁹. Ten sice tuto problematiku řeší stále, ale již se to kryje s právě zmiňovanou částí daňového řádu. Ve starém ZSDP byla nejasnost, zda je pod dobu řízení před správním soudem stavěna jenom tříletá nebo i desetiletá lhůta. Rozhodl o tom až rozsudek¹⁰, který uvedl:

„Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta

³ Nález Ústavního soudu ČR, sp. zn. I. ÚS 1611/07.

⁴ Rozsudek NSS ČR, čj. 9 Afs 42/2008-42.

⁵ Rozsudek NSS ČR ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009-122.

⁶ Rozsudek NSS ČR ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 42/2008-84.

⁷ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. ÚS 3221/11.

⁸ Rozsudek NSS ČR ze dne 31. 7. 2008, čj. 5 Afs 6/2008-110.

⁹ „*Stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.*“

¹⁰ Rozsudek NSS ČR ze dne 31. 5. 2012, sp. zn. 9 Afs 72/2011.

pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s. “

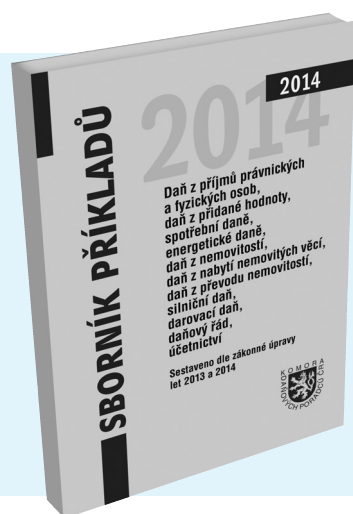
Z toho plyne, že zatímco podle starého ZSDP byla desetiletá lhůta řízením u správního soudu stavěna, tak podle DŘ již tuto lhůtu nelze stavět. Jednu skrytou výhodu však stavění lhůty při řízení před soudem starý ZSDP měl. Lhůta byla stavěna již citovaným § 41 s. ř. s., podle kterého postupují pouze správní soudy, nikoli však soud ústavní. A tak zatímco podle DŘ je při řízení před Ústavním soudem lhůta stavěna, tak za starého ZSDP lhůta běžela dál. Díky tomu došlo k prekluzi, v úvodu uvedeném příkladu, kdy sice neuběhla 10letá prekluzivní lhůta, která byla řízeními před soudy stavěna, ale uběhla tříletá prekluzivní lhůta, protože řízení před Ústavním soudem ji nestavělo.

Letos nově vnesené stavění lhůty uvedené v § 148 odst. 4 písm. e) DŘ začíná být podle mých zkušeností rovněž správci daně zneužíváno, když je lhůta stavěna ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při

správě daní v dané věci. Správce daně si vezme k ruce údaj ze souhrnného hlášení a vyžádá si ověření tohoto údaje v zahraničí, a čas nerušeně plyne, aniž by běžela prekluzivní lhůta. I v případě takového užití doufám v soudní záchranu. Podle mého názoru by lhůta měla být stavěna pouze tehdy, pokud zahraniční dožádání prokáže jiné skutečnosti, než tvrdil daňový subjekt. Pokud však bude tvrzení daňového subjektu potvrzeno, mělo by být takové jednání považováno za obstrukční a zneužívající veřejné právo.

4 Závěr

Při rozboru této kauzy jsem si uvědomil, že jsem ne vždy s prekluzí počítal a několikrát se mi stalo, že jsem se zachoval sice pochopitelně, možná dokonce z obecného pohledu vhodně, ale z hlediska počítání prekluzivní lhůty nevhodně. Ve výsledku to vedlo k tomu, že jsem se následně bál, zda mi nebude k prekluzi nějaký den chybět a v excelovské tabulce zoufale počítal dny chybějící do prekluze. V komentovaném případě jsem podal žalobu jeden měsíc před uplynutím lhůty pro její podání. Myslím, že je to i pochopitelné, že když je člověk zavalen prací, chce si nějaký úkol „odškrtnout“ jako hotový. Navíc si v době, kdy podáváte žalobu, ale dnes i vyzvedáváte zprávu z datové schránky, nedokážete představit, že za 10 let budete počítat, kolik dnů vám zbývá do prekluzivní lhůty.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2014

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2013.

Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Podávání daňových tvrzení při insolvenčním řízení od 1. 1. 2014

Ing. Miloslav Kopřiva
Finanční úřad pro Pardubický kraj,
zástupce ředitele

Mgr. Jaroslav Novotný
Finanční úřad pro Pardubický kraj,
Územní pracoviště Svitavy, právník

Novelou zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“), došlo zákonným opatřením Senátu č. 344/2014 Sb. k 1. 1. 2014 k výrazné změně v oblasti podávání daňových tvrzení při insolvenčním řízení. Z § 244 DŘ byla vypuštěna úprava (odst. 3), podle níž byl daňový subjekt povinen podat řádné daňové tvrzení ke dni podání návrhu na zrušení konkursu, ke dni zrušení konkursu a ke dni splnění jiného způsobu řešení úpadku, a dále úprava (odst. 4), podle níž byl ten, kdo byl dosud oprávněn nakládat s majetkovou podstatou, povinen podat řádné daňové tvrzení po účinnosti rozhodnutí o úpadku za situace, kdy došlo k přechodu oprávnění nakládat s majetkovou podstatou z insolvenčního správce na daňový subjekt, nebo opačně. Jak uvádí důvodová zpráva k výše uvedenému zákonnému opatření Senátu: Plnění těchto povinností představovalo pro dotčené subjekty i pro správce daně administrativní náklady, přičemž nešlo o údaje, které by v daný časový moment byly pro správce daně nezbytně nutné. Úprava se tak jevila komplikovanou a nadbytečnou jak pro úřední osoby, tak pro insolvenčního správce, kteří mnohdy plnili daňovou povinnost namísto nespolutracujícího úpadce.

Na první pohled by se tedy zdálo, že nyní je již právní úprava týkající se problematiky podávání daňových tvrzení při insolvenčním řízení nekomplikovaná. Podrobnějším zkoumáním však lze zjistit, že tomu tak není. Ne vždy se totiž postupuje podle daňového řádu. Většina hmotně-právních daňových zákonů má svoji vlastní úpravu, která ovšem s daňovým řádem netvoří tak docela uspořádaný a logický celek.

Smyslem tohoto příspěvku je nevidět tuto problematiku pouze očima daňového řádu, ale i ostatních daňových



zákonů, podat tak její ucelený přehled, usnadnit tím (celkem pochopitelné) tápání insolvenčních správců a ukázat zákonodárcům, že by daná oblast zasluhovala další pozornost směrem ke zjednodušení, resp. sjednocení v rámci celé daňové soustavy.

1 Podávání daňových tvrzení při zahájení insolvenčního řízení

Vzhledem k tomu, že s okamžikem zahájení insolvenčního řízení dle § 97 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona (dále jen „IZ“), nejsou spojeny žádné povinnosti ohledně podávání daňových tvrzení, platí, že i v průběhu insolvenčního řízení se podávají daňová tvrzení dle obecných pravidel, pokud speciální úprava nestanoví jinak.

2 Podávání daňových tvrzení po rozhodnutí o úpadku

2.1 Obecné ustanovení (daň z příjmů)

Speciální povinnost podat daňové tvrzení zakládá v souladu s § 244 odst. 1 DŘ až okamžik účinnosti rozhodnutí o úpadku. Ve lhůtě 30 dnů od tohoto okamžiku má daňový subjekt povinnost podat daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti tohoto rozhodnutí o úpadku a za kterou nebylo dosud podáno, přičemž tuto lhůtu nelze prodloužit. To se s ohledem na § 245 DŘ vztahuje i na předcházející zdaňovací období, za které doposud nebylo daňové tvrzení podáno, v případě, že původní lhůta pro podání tohoto tvrzení doposud neuplynula.

příklad č. 1

Daň z příjmů

Účinnost rozhodnutí o úpadku: 14. 1. 2014 (před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání)

- Lhůta pro podání přiznání za část roku 2014 (za období od 1. 1. do 13. 1. 2014): **13. 2. 2014** (§ 244 odst. 1 DŘ)
- Lhůta pro podání přiznání za rok 2013 (za období od 1. 1. do 31. 12. 2013):
 - Pokud již bylo daňové přiznání podáno: **1. 4. 2014** (§ 136 odst. 1 DŘ)
 - Pokud dosud nebylo daňové přiznání podáno: **13. 2. 2014** (§ 245 s použitím § 244 odst. 1 DŘ)

Pokud v den účinnosti rozhodnutí o úpadku nebylo daňové přiznání podáno, může být lhůta pro jeho podání kratší, než je lhůta obecná!

Účinnost rozhodnutí o úpadku: 14. 5. 2014 (po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání)

- Lhůta pro podání přiznání za část roku 2014 (za období od 1. 1. do 13. 5. 2014): **13. 6. 2014** (§ 244 odst. 1 DŘ)
- Lhůta pro podání přiznání za rok 2013 (za období od 1. 1. do 31. 12. 2013): **1. 4. 2014** (§ 136 odst. 1 DŘ), bez ohledu na to, zda již bylo nebo nebylo daňové přiznání podáno.

Nutno však podotknout, že pro daň z přidané hodnoty platí speciální ustanovení daná předpisy upravujícími tuto daň, a pro daň silniční je aplikace speciálních předpisů nejistá. U daně z nemovitých věcí se pak lhůty podle daňového řádu uplatní specifickým způsobem.

Ještě však malá poznámka k daním z příjmů. Jak je uvedeno výše, při zjištění úpadku v insolvenčním řízení je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání za část zdaňovacího období (například od 1. 1. do 13. 1. – viz příklad č. 1). Je otázkou, zda se v takovém případě zdaňovací období (kalendářní rok) dělí na dvě části a po skončení roku se podává daňové přiznání už jen za část druhou (od 14. 1. do 31. 12.), anebo se po skončení roku podává daňové přiznání za celý kalendářní rok (tedy i za období již jednou zdaněné).

U daně z příjmů fyzických osob je odpověď jednoduchá. Zdaňovacím obdobím je (pouze) kalendářní rok – viz § 16b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Daňové přiznání, kromě výjimek, kdy se přiznání podává pouze za jeho část, se podává za celé zdaňovací období. Neexistuje žádná úprava, podle které by se podávalo daňové přiznání za období ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do konce zdaňovacího období, v němž bylo toto rozhodnutí vydáno. Zákon o daních z příjmů s touto skutečností počítá, a to v § 38gb. Podle tohoto ustanovení se daň vyměřená na základě podání daňového přiznání za část zdaňovacího období, která

uplynula do dne předcházejícího účinnosti rozhodnutí o úpadku, považuje za zálohu na daň po vyměření daně podle daňového přiznání podaného po uplynutí (celého) zdaňovacího období. Nedochází tak ke dvojímu zdanění.

Jiná je situace, resp. právní úprava u daně z příjmů právnických osob. Tam, stejně jako u fyzických osob, vzniká při insolvenčním řízení povinnost podat daňové přiznání za část zdaňovacího období. Zdaňovací období je vymezeno ustanovením § 21a ZDP. Pokud jím není hospodářský rok nebo účetní období, pak po skončení kalendářního roku je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání za celý kalendářní rok. V zákoně o daních z příjmů však není žádné ustanovení, které by normovalo, že daň vyměřenou za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti rozhodnutí o úpadku, lze započít jako zálohu na daň vyměřenou za celé zdaňovací období. Ustanovení § 38gb ZDP se týká výhradně fyzických osob. V pokynech k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob (konkrétně bod 13), je však uvedeno, že se daňové přiznání podává za období ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do konce zdaňovacího období, v němž bylo toto rozhodnutí vydáno. Praxe je tedy možná taková, právní úprava však taková rozhodně není.

U příkladu č. 1 může nastat i situace, že se předchozí zdaňovací období (rok 2013) spojí s částí zdaňovacího období dle § 244 odst. 1 DŘ (1. 1.–13. 1. 2014) a společně vytvoří jedno zdaňovací období jako účetní období ve smyslu § 21a písm. d) ZDP. Tento postup je možný v souladu s § 3 odst. 4 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a § 277 odst. 3 IZ. Za toto zdaňovací období se podává daňové přiznání ve lhůtě dle § 244 odst. 1 DŘ, i když to není přiznání za část zdaňovacího období, ale za zdaňovací období celé.

2.2 Daň z přidané hodnoty

Podle § 101 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“), je lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období končící dnem, který předchází dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, 30 dnů od skončení zdaňovacího období. Zdaňovací období je pro tento účel definováno v § 99b odst. 1 ZDPH. Končí dnem, který předchází dni, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku. Lhůta pro podání daňového přiznání za toto období tedy začíná běžet o jeden den dříve (dnem nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku) než lhůta pro podání přiznání za stejné období podle daňového řádu (dnem následujícím po nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku). Takže ačkoli jsou obě lhůty třicetidenní, lhůta pro podání přiznání k DPH končí o jeden den dříve než lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů.

Další významnou odlišností je skutečnost, že zatímco třicetidenní lhůtu pro podání daňového tvrzení podle § 244 odst. 1 DŘ nelze prodloužit (normuje tak přímo toto

ustanovení), třicetidenní lhůtu pro podání daňového tvrzení podle § 101 odst. 2 ZDPH prodloužit lze. Plyne to z § 36 odst. 4 DŘ (zákaz prodloužení lhůty uvedený v § 136 odst. 4 DŘ se na tuto třicetidenní lhůtu nevztahuje).

Je nepochybné, že pro zdaňovací období končící dnem, který předchází dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, platí úprava lhůty pro podání daňového přiznání u DPH uvedená v zákonu o DPH, nikoli v daňovém řádu (viz § 4 DŘ). Je však otázkou, jaká úprava platí pro zdaňovací období předcházející. Přesněji řečeno je otázkou, zda pro zdaňovací období předcházející platí ustanovení § 245 DŘ. Ustanovení § 99b ZDPH upravuje zdaňovací období v insolvenční, což ve vazbě na § 101 odst. 2 ZDPH tvoří ucelenou právní úpravu podávání daňového tvrzení při insolvenčním řízení. Obdoba § 245 DŘ v zákonu o DPH neexistuje. Ustanovení § 245 DŘ upravuje speciální případ, kdy ke dni účinnosti rozhodnutí o úpadku dosud nebylo podáno daňové tvrzení za předcházející zdaňovací období a lhůta pro jeho podání dosud neuplynula. Jde tedy o jinou situaci, než je upravena v § 244 odst. 1 DŘ, resp. v § 101 odst. 2 ZDPH. Účelem § 245 DŘ je sjednocení lhůty k podání obou daňových přiznání, což je možné pouze ve vztahu ke lhůtě, na kterou toto ustanovení odkazuje, nikoliv ve vztahu ke lhůtě, která je stanovena jiným právním předpisem jinak. Pokud by se tedy ustanovení § 245 DŘ použilo i na DPH, výsledkem by byly dvě různé lhůty k podání daňového přiznání, což lhůty nesjednocuje. Lze tedy uzavřít, že ustanovení § 245 DŘ se v tomto případě pro DPH nepoužije a pro podání daňového přiznání za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, které končí dnem, jenž předchází dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, platí obecná lhůta (§ 136 odst. 4 DŘ).

příklad č. 2

Daň z přidané hodnoty – Plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím

Účinnost rozhodnutí o úpadku: 14. 1. 2014

- Lhůta pro podání přiznání za (zdaňovací) období od 1. 1. do 13. 1. 2014: **12. 2. 2014** (§ 101 odst. 2 ZDPH) – lhůta začíná běžet o jeden den dříve než u daně z příjmů!
- Lhůta pro podání přiznání za předcházející zdaňovací období (za prosinec 2013): **27. 1. 2014** (§ 136 odst. 4 DŘ s použitím § 33 odst. 4 DŘ), bez ohledu na to, zda již bylo nebo nebylo daňové přiznání podáno.

Dnem, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku, počíná následující zdaňovací období, které končí posledním dnem tohoto kalendářního měsíce (věta druhá § 99b odst. 1 ZDPH). Daňové přiznání za toto zdaňovací období se podává v obecné lhůtě dle § 136 odst. 4 DŘ, tedy do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu již nelze prodloužit.

příklad č. 3

Daň z přidané hodnoty

Účinnost rozhodnutí o úpadku: 14. 1. 2014

- Lhůta pro podání přiznání za (zdaňovací) období od 14. 1. do 31. 1. 2014: **25. 2. 2014** (§ 136 odst. 4 ZDPH).

2.3 Daň silniční

Podle § 15 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen „ZDS“), podává daňové přiznání poplatník nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, a to i v případě, jedná-li se o poplatníka, jehož úpadek nebo hrozící úpadek se řeší v insolvenčním řízení. Je otázkou, co toto ustanovení sděluje. Zda se jedná o speciální úpravu ve vztahu k daňovému řádu a daňový subjekt bude podávat přiznání toliko ve lhůtě určené zákonem o dani silniční za celé zdaňovací období, nebo zda je to ustanovení obsahově shodné s § 244 odst. 2 DŘ a i na daň silniční se bude plně aplikovat úprava § 244 odst. 1 a § 245 DŘ.

Při druhém výkladu, který je logičtější (není důvod, proč by pro daň silniční neměla platit úprava daňového řádu pro daňové tvrzení při insolvenčním řízení), se však lze potkat se všemi problémy popsány u daně z příjmů. Zákon nedělí zdaňovací období u daně silniční na části, neexistuje speciální úprava pro podání daňového přiznání za období ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do konce zdaňovacího období, v němž bylo toto rozhodnutí vydáno, a daň přiznaná za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti rozhodnutí o úpadku, se výslovně nepovažuje za zálohu na daň po vyměření daně podle daňového přiznání podaného po uplynutí (celého) zdaňovacího období.

2.4 Daň z nemovitých věcí

Podle § 13a odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „ZDNV“), je poplatník povinen podat daňové přiznání do 31. ledna zdaňovacího období. Zákon o dani z nemovitých věcí neobsahuje speciální ustanovení pro podávání přiznání při úpadku. Podle § 13b odst. 1 ZDNV se daň z nemovitých věcí vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřena. Přiznání k dani z nemovitých věcí se tedy nepodává za (uplynulé), ale na (stávající) zdaňovací období. Z ustanovení § 244 odst. 1 DŘ nelze dovodit, že by se u daně z nemovitých věcí při úpadku zdaňovací období rozdělovalo na části nebo zvlášť vymezovalo (přede dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku, a po tomto dni), neboť rozhodující je vždy pouze stav k 1. lednu příslušného roku. Lhůtu pro podání daňového přiznání ovšem v takovém případě normuje § 245 DŘ. Z jeho

poslední věty („obdobně se postupuje v případě řádného daňového tvrzení u daní vyměřovaných na zdaňovací období“) lze dovodit, že v případě, kdy původní lhůta pro podání daňového přiznání dosud neuplynula a daňové přiznání nebylo dosud podáno, podává se daňové přiznání ve lhůtě podle § 244 odst. 1 DŘ, tedy do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Pokud již daňové přiznání podáno bylo, platí obecná lhůta daná ustanovením § 13a ZDNV.

příklad č. 4

Daň z nemovitých věcí

Účinnost rozhodnutí o úpadku: 14. 1. 2014

- Zdaňovací období roku 2014 zůstává stejné. Lhůta pro podání přiznání na rok 2014:
 - Pokud již bylo daňové přiznání podáno: **31. 1. 2014** (§ 13a odst. 1 ZDNV).
 - Pokud dosud nebylo daňové přiznání podáno: **13. 2. 2014** (§ 245 s použitím § 244 odst. 1 DŘ).

Účinnost rozhodnutí o úpadku: 14. 5. 2014 (po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání)

- Lhůta pro podání přiznání na rok 2014: **31. 1. 2014** (§ 13a odst. 1 ZDNV), bez ohledu na to, zda již bylo nebo nebylo daňové přiznání podáno.

I při úpadku platí, že se daňové přiznání k dani z nemovitých věcí nepodává, pokud je poplatník podal na některé z předchozích zdaňovacích období nebo daň byla vyměřena či doměřena na některé z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně.

2.5 Nalézací řízení

Veškeré pohledávky vzniklé před účinností rozhodnutí o úpadku nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, a proto je třeba je uplatnit v insolvenčním řízení přihláškou dle § 173 an. insolvenčního zákona. V souladu s § 243 odst. 1 DŘ může správce daně ohledně takto přihlášené pohledávky daňové řízení (např. nalézací) nařídit nebo v něm pokračovat, s výjimkou exekuce, kterou je možné nařídit, nelze ji však provést.

V § 243 odst. 2 DŘ je potom zakotveno pravidlo, podle kterého se ukončením přezkumného jednání zastavuje nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Nepravomocná rozhodnutí z tohoto nalézacího řízení se přitom stávají pravomocná. Jestliže se tedy nepodaří v nalézacím řízení

ohledně přihlašovaných pohledávek dospět k vydání rozhodnutí (vyměření či doměření daně), řízení se *ex lege* zastaví a přihlášená pohledávka se tak do té výše, ohledně které se vede nalézací řízení, nebude moci o nalézací řízení opírat. Výše takovéto pohledávky by v důsledku toho mohla být v rámci přezkumného řízení popřena a insolvenční soud by poté o výši pohledávky rozhodl v rámci incidenčního sporu.

Dle důvodové zprávy zastavení nalézacího řízení okamžikem přezkumného řízení reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházející z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní.

Jestliže by tedy např. daňový subjekt nepodal dle § 244 odst. 1 DŘ řádné daňové tvrzení do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku a správce daně by následně zahájil vyměřovací řízení, potom by pro úspěšné uplatnění své pohledávky v probíhajícím insolvenčním řízení musel nalézací řízení ukončit (postačí nepravomocně) do skončení přezkumného jednání, jinak se takové nalézací řízení *ex lege* zastaví.

Stejně tak by se zastavilo doměřovací řízení v případě, že dodatečné daňové tvrzení týkající se daňového nedoplatku vzniklého před účinností rozhodnutí o úpadku by bylo podáno až po ukončení přezkumného jednání, nicméně již nikoliv ze zákona, ale rozhodnutím správce daně podle § 106 odst. 1 písm. e) DŘ.

Nalézací řízení se však nezastavuje, jde-li o pohledávky, které jsou pohledávkami za majetkovou podstatou (tedy daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností vzniklých po rozhodnutí o úpadku).

3 Podávání daňových tvrzení v běžném termínu

V souladu s § 244 odst. 2 DŘ zůstávají zachovány lhůty k podávání řádných nebo dodatečných daňových tvrzení i v průběhu insolvenčního řízení. Osoba s dispozičním oprávněním tak v běžných termínech podává daňová tvrzení ohledně daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku.

Pro tuto povinnost existují u daně z přidané hodnoty a u daně silniční opět speciální ustanovení, a to poslední věta § 101 odst. 2 ZDPH a § 15 odst. 1 ZDS, které však s ustanovením § 244 odst. 2 DŘ nejsou v rozporu.

4 Podávání daňových tvrzení v souvislosti s ukončením insolvenčního řízení

4.1 Obecné ustanovení (daň z příjmů)

V souvislosti s účinností zákonného opatření senátu č. 344/2013 Sb., se od 1. 1. 2014 zúžila povinnost podávat daňové tvrzení v souvislosti s ukončováním insolvenčního řízení zakotvená v § 244 odst. 3 DŘ. Jak uvádí důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu: Jediným okamžikem, ke kterému má význam podávat daňové tvrzení, je den předložení konečné zprávy insolvenčnímu soudu. Pouze předložení konečné zprávy soudu totiž signalizuje, že soud bude provádět rozvrhové řízení, v rámci něhož stanoví výši uspokojení pohledávek všech věřitelů na základě konečné zprávy, a tedy pouze za této situace má zejména u daní s delším zdaňovacím obdobím smysl normovat povinnost případnou daň tvrdit, aby mohla být při rozvrhovém řízení zohledněna podle úpravy insolvenčního zákona.

Jak bylo napsáno v úvodu tohoto článku, odpadla povinnost podat daňové tvrzení ke dni podání návrhu na zrušení konkursu, ke dni zrušení konkursu nebo ke dni splnění jiného způsobu řešení úpadku. Nově se tak podává daňové tvrzení pouze ke dni předložení konečné zprávy, a to za tu část zdaňovacího období, za kterou nebylo dosud tvrzení podáno. Lhůta pro podání tohoto tvrzení je ve smyslu § 244 odst. 3 a 4 DŘ 15 dnů ode dne, ke kterému byla předložena konečná zpráva. To se s ohledem na § 245 DŘ vztahuje i na předcházející zdaňovací období, za které doposud nebylo daňové tvrzení podáno, v případě, že původní lhůta pro podání tohoto tvrzení doposud neuplynula.

příklad č. 5

Daň z příjmů

Den předložení konečné zprávy: 14. 1. 2014 (před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání)

- Lhůta pro podání přiznání za část roku 2014 (za období od 1. 1. do 13. 1. 2014): **29. 1. 2014** (§ 244 odst. 3 a 4 DŘ)
- Lhůta pro podání přiznání za rok 2013 (za období od 1. 1. do 31. 12. 2013):
 - Pokud již bylo daňové přiznání podáno: **1. 4. 2014** (§ 136 odst. 1 DŘ)
 - Pokud dosud nebylo daňové přiznání podáno: **29. 1. 2014** (§ 245, s použitím § 244 odst. 1 DŘ)

Den předložení konečné zprávy: 14. 5. 2014 (po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání)

- Lhůta pro podání přiznání za část roku 2014 (za období od 1. 1. do 13. 5. 2014): **29. 5. 2014** (§ 244 odst. 1 DŘ)
- Lhůta pro podání přiznání za rok 2013 (za období od 1. 1. do 31. 12. 2013): **1. 4. 2014** (§ 136 odst. 1 DŘ),

bez ohledu na to, zda již bylo nebo nebylo daňové přiznání podáno.

I zde však mají ostatní daně různou právní úpravu, jejíž aplikace přináší obdobné problémy, které jsou popsány v kapitole 2.1.

4.2 Daň z přidané hodnoty

Podle § 101 odst. 2 ZDPH je lhůta pro podání daňového přiznání 25 dnů od skončení zdaňovacího období. Zdaňovací období je pro tento účel definováno v § 99b odst. 2 ZDPH. Končí dnem, ve kterém bylo skončeno insolvenční řízení.

Je otázkou, zda lhůtu pro podání daňového přiznání podle věty poslední § 101 odst. 2 ZDPH lze prodloužit. Ačkoli to není lhůta daná daňovým řádem, je to lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období kratší než jeden rok a její délka je 25 dnů od skončení zdaňovacího období. Z § 136 odst. 4 DŘ lze tedy dovodit, že tuto lhůtu prodloužit nelze.

příklad č. 6

Daň z přidané hodnoty

Den ukončení insolvenčního řízení: 14. 1. 2014

- Lhůta pro podání přiznání za (zdaňovací) období od 1. 1. do 14. 1. 2014: **10. 2. 2014** (poslední věta § 101 odst. 2 ZDPH s použitím § 33 odst. 4 DŘ)
- Lhůta pro podání přiznání za předcházející zdaňovací období (za prosinec 2013): **27. 1. 2014** (§ 136 odst. 4 DŘ s použitím § 33 odst. 4 DŘ), bez ohledu na to, zda již bylo nebo nebylo daňové přiznání podáno.

Dnem následujícím po dni, ve kterém bylo skončeno insolvenční řízení, počíná následující zdaňovací období, které končí posledním dnem tohoto kalendářního měsíce (věta druhá § 99b odst. 2 ZDPH). Daňové přiznání za toto zdaňovací období se podává v obecné lhůtě dle § 136 odst. 4 DŘ, tedy do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu rovněž nelze prodloužit (§ 136 odst. 4 DŘ).

příklad č. 7

Daň z přidané hodnoty

Den ukončení insolvenčního řízení: 14. 1. 2014

- Lhůta pro podání přiznání za (zdaňovací) období od 15. 1. do 31. 1. 2014: **25. 2. 2014** (§ 136 odst. 4 DŘ).

Pozorný čtenář daňového řádu a zákona o DPH si může všimnout, že zatímco při vstupu do insolvence byla úprava

daňového řádu a zákona o DPH ve shodě v období, za které je třeba podat daňové přiznání (za část období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti rozhodnutí o úpadku), i v délce lhůty (30 dnů), a rozdíl byl pouze v určení počátku běhu lhůty, při ukončení insolvenčního řízení se tyto dvě právní normy rozcházejí ve všem, zejména ve skutečnosti, ke které se váže povinnost podat daňové přiznání. Podle § 244 odst. 3 DŘ se podává daňové přiznání ke dni předložení konečné zprávy. Podle § 101 odst. 2 ZDPH se podává daňové přiznání ke dni ukončení insolvenčního řízení. Na první pohled by se mohlo zdát, že plátce DPH má dvojí povinnost – podat daňové přiznání ke dni předložení konečné zprávy podle daňového řádu a následně ke dni ukončení insolvenčního řízení podle zákona o DPH. Toto však zcela jistě nebyl úmysl zákonodárce. Ustanovení § 99b ZDPH upravuje zdaňovací období v insolvenci, což ve vazbě na § 101 odst. 2 ZDPH tvoří ucelenou právní úpravu podávání daňového tvrzení při insolvenčním řízení. Lze tedy uzavřít, že ve smyslu § 4 DŘ se ustanovení § 244 odst. 3 a 4 DŘ v tomto případě pro DPH nepoužije a daňový subjekt nemusí ke dni předložení konečné zprávy zpracovat a následně podat daňové přiznání k DPH.

Podobně se neuplatní ustanovení § 245 DŘ a pro podání daňového přiznání za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, které končí dnem, jež předchází dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, platí obecná lhůta (§ 136 odst. 4 DŘ).

4.3 Daň silniční

Podle § 15 odst. 1 ZDS podává daňové přiznání poplatník nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, a to i v případě, jedná-li se o poplatníka, jehož úpadek nebo hrozící úpadek se řeší v insolvenčním řízení. Je otázkou, co toto ustanovení sděluje. Zda se jedná o speciální úpravu ve vztahu k daňovému řádu a daňový subjekt bude podávat přiznání toliko ve lhůtě určené zákonem o dani silniční za celé zdaňovací období, nebo zda je to ustanovení obsahově shodné s § 244 odst. 2 DŘ a i na daň silniční se bude plně aplikovat úprava § 244 odst. 4 a § 245 DŘ.

Druhý výklad se jeví jako logičtější, neboť není důvod, proč by pro daň silniční neměla platit úprava daňového řádu pro daňové tvrzení při insolvenčním řízení.

4.4 Daň z nemovitých věcí

Podle § 13a odst. 1 ZDNU je poplatník povinen podat daňové přiznání do 31. ledna zdaňovacího období. Zákon o dani z nemovitých věcí neobsahuje speciální ustanovení pro podávání přiznání při předložení konečné zprávy v insolvenčním řízení. Podle § 13b odst. 1 ZDNU se daň z nemovitých věcí vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřena. Přiznání k dani z nemovitých věcí se tedy nepodává za (uplynulé), ale na (stávající) zdaňovací období. Z ustanovení § 244

odst. 3 a 4 DŘ nelze dovodit, že by se u daně z nemovitých věcí při předložení konečné zprávy rozdělovalo zdaňovací období na části nebo zvláště vymezovalo (přede dnem předložení konečné zprávy, a po tomto dni), neboť rozhodující je vždy pouze stav k 1. lednu příslušného roku. Lhůtu pro podání daňového přiznání v takovém případě normuje § 245 DŘ. Z jeho poslední věty („obdobně se postupuje v případě řádného daňového tvrzení u daní vyměřovaných na zdaňovací období“) lze dovodit, že v případě, kdy původní lhůta pro podání daňového přiznání dosud neuplynula a daňové přiznání nebylo dosud podáno, podává se daňové přiznání ve lhůtě podle § 244 odst. 3 DŘ, tedy do 15 dnů ode dne, ke kterému byla předložena konečná zpráva. Pokud již daňové přiznání podáno bylo, platí obecná lhůta daná ustanoveními § 13a ZDNU.

příklad č. 8

Daň z nemovitých věcí

Den předložení konečné zprávy: 14. 1. 2014

- Zdaňovací období roku 2014 zůstává stejné. Lhůta pro podání přiznání na rok 2014:
 - Pokud již bylo daňové přiznání podáno: **31. 1. 2014** (§ 13a odst. 1 ZDNU)
 - Pokud dosud nebylo daňové přiznání podáno: **29. 1. 2014** (§ 245, s použitím § 244 odst. 3 DŘ)

Pokud v den předložení konečné zprávy nebylo daňové přiznání podáno, může být lhůta pro jeho podání kratší, než je lhůta obecná!

Den předložení konečné zprávy: 14. 5. 2014 (po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání)

- Lhůta pro podání přiznání na rok 2014: **31. 1. 2014** (§ 13a odst. 1 ZDNU), bez ohledu na to, zda již bylo nebo nebylo daňové přiznání podáno.

I při ukončení insolvenčního řízení platí, že se daňové přiznání k dani z nemovitých věcí nepodává, pokud je poplatník podal na některé z předchozích zdaňovacích období nebo daň byla vyměřena či doměřena na některé z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně.

5 Závěr

Z výše uvedeného přehledu je vidět, že ačkoli se právní úprava spojená s povinností podávat daňová tvrzení při insolvenčním řízení zjednodušila (díky za každé zjednodušení), je stále ještě poněkud roztržštěná, nesourodá a nejasná. Z větší míry plyne tato skutečnost z rozdílnosti jednotlivých daní (prakticky nelze udělat shodnou právní úpravu této oblasti například pro daň z přidané hodnoty a daň z nemovitých věcí), určitý prostor pro další zjednodušení, resp. sladění dané legislativy tu však stále existuje.

Daňové pohledávky coby mimosmluvní sankce v reorganizačním plánu i mimo něj – zatím více otázek než odpovědí

Mgr. Petr Taranda
ředitel Odboru vymáhání,
Generální finanční ředitelství



1 Reorganizace z pohledu strohé statistiky

I když se při přijímání nového insolvenčního práva očekávalo, že čeští dlužníci začnou více využívat sanačních forem pro řešení svého úpadku a normotvůrce i zákonodárce měli snahu tyto trendy podpořit, po zhruba šesti letech účinnosti zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), dále jen „IZ“ nebo „insolvenční zákon“, lze konstatovat, že zatímco oddlužení našlo své pevné místo v systému českého insolvenčního práva, nedá se již totéž v plném rozsahu říci ve vztahu k jiné sanační formě řešení dlužníkovy úpadku – k reorganizaci.

Reorganizace je v insolvenčním zákoně upravena v § 316 a násl., přičemž za období od ledna 2008, kdy insolvenční zákon nabyl účinnosti, do konce roku 2012 bylo soudy povoleno celkem 73 reorganizací. Ve srovnání s již zmíněným oddlužením je to opravdu co do počtu nepatrný zlomek, když vezmeme v úvahu, že zatímco v roce 2008 bylo soudy povoleno 2 636 oddlužení, tak v roce 2012 již tento počet činil 17 993 povolených oddlužení. V čem však mohou spočívat příčiny tohoto neuspokojivého trendu?

2 O čem vlastně ta reorganizace je?

Předně je třeba konstatovat, že proces reorganizace je v našem právním řádu formulován poněkud rozporně, dále nelze přehlédnout, že proces reorganizace je poměrně finančně náročný a současně s tím přetrvává i dlouhodobý trend, který spočívá v nedůvěře věřitelů v osobu dlužníka,

který reorganizaci nezřídka i navrhuje, není-li tato iniciativa na straně věřitelů. Je to dáno tím, že určitá práva v případě reorganizace zůstávají i nadále na valné hromadě nebo členské schůzi dlužníka, což při takovémto složení zmíněných orgánů vyvolává určitou míru nedůvěry u dlužníkových věřitelů¹. Mají mnohdy velké obavy z toho, že dlužník, který přivedl příslušnou právnickou osobu do úpadku, zůstává nezbaven valné části rozhodovacích pravomocí a že tyto pravomoci zneužije v jejich neprospěch. K tomu se připojuje i skutečnost, že v případě, kdy sestavuje reorganizační plán samotný dlužník v úpadku, hradí se náklady s tím spojené z majetkové podstaty, což je opět leckdy k nelibosti celé řady jeho věřitelů.

Ve svém pojednání se však nechci zabírat problémy, které jsou spojeny se samotnou realizací procesu reorganizace, jako spíše problematikou spojenou s přihlašovaním a uplatňováním daňových pohledávek z pozice správce daně. Půjde zejména o ty situace, kdy zákonodárce s přihlédnutím k platné právní úpravě jak již ve zmíněném insolvenčním zákoně, tak i v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“), nedává zcela jednoznačnou odpověď na otázku, jak ten který nárok z oblasti veřejného práva v procesu reorganizace přihlásit či uplatnit a hlavně jaký je jeho osud v případě účinnosti reorganizačního plánu.

Vydá-li tedy insolvenční soud v souladu s § 136 IZ rozhodnutí o úpadku, v tomto rozhodnutí vedle jiného též vyzve věřitele dlužníka, aby – pokud tak již dosud neučinili – přihlásili své pohledávky ve lhůtě dvou měsíců k insolvenčnímu soudu – a současně je poučí o následcích, které budou spojeny se zmeškáním této lhůty. Správce

¹ Podrobněji viz např. ALEXANDER, Juraj. *Věřitelská reorganizace – úskalí a řešení*. In: Sborník z mezinárodní vědecké konference „Insolvence 2013 – konec jedné etapy, začátek další“. Praha: VŠE, 2013.

daně či kterýkoli jiný věřitel by měl nejpozději do vypršení této lhůty přihlásit pohledávku za dlužníkem do insolvenčního řízení.

Aby šlo v případě reorganizace o řádně organizovaný proces, předepisuje insolvenční zákon povinný obsah dohody o reorganizaci společnosti dlužníka, která má podobu tzv. reorganizačního plánu. Obsah reorganizačního plánu je podán v § 340 IZ. Pokud se zaměříme na samotný reorganizační plán, lze jím v souladu s § 341 odst. 1 písm. a) IZ měnit především výši, splatnost, úrokový výnos, pořadí a příp. i jiné parametry dluhů společnosti, která usiluje o to, aby její úpadek byl řešen reorganizací. V této souvislosti je třeba poznamenat, že účelem takovéto reorganizace je umožnit v podstatě věřitelům a dlužníkovi dohodnout se na jiném způsobu řešení úpadku než je konkurs, v daném případě na sanační formě, která je jakousi „férovou dohodou“ mezi jednotlivými skupinami věřitelů a dlužníkem, přičemž dohodu dlužníka s jeho věřiteli formálně představuje reorganizační plán, kterým by mělo být dosaženo jakési „restrukturalizace“ dlužníka. Takto se postupuje poměrně často, byť IZ umožňuje reorganizaci provést i zvýšením základního kapitálu, konverzí dluhu na obchodní podíly, převodem majetku na novou společnost či zpeněžením majetkové podstaty.

Insolvenční zákon výslovně nepředepisuje, jaké řešení úpadku by mělo být přijato – nicméně předepisuje proces, jak má dojít k uzavření dohody o reorganizaci. To znamená, že zde je kromě jiného popsáno, co je obsahem reorganizačního plánu, čímž je proces způsobu přijímání reorganizačního plánu takto v podstatě nepřímě regulován. Takto nastavená pravidla by měla zajistit, aby dohoda – je-li uzavřena – respektovala pořadí uplatněných nároků, které vznikly nejdříve do vydání rozhodnutí o úpadku, a současně i eliminovat možnost, že by věřitelé s pohledávkami vzniklými do rozhodnutí o úpadku zmařili dosažení dohody o reorganizaci ve snaze získat více, než se nabízí, anebo než by bylo dosaženo v rámci konkursu.

3 Věřitelé a reorganizace

V souvislosti s touto problematikou třeba dodat, že základem každé reorganizace by měla být férová dohoda mezi jednotlivými skupinami věřitelů a dlužníkem, která nemůže být pro jednotlivé věřitele nevýhodnější, než by bylo řešení dlužníkovy úpadku konkursem, jak ostatně i plyne z § 348 odst. 1 písm. d) IZ. Pro rozdělení věřitelů do skupin pak platí pravidlo obsažené v § 337 odst. 1 IZ, které vychází z toho, že v každé skupině by měli být věřitelé se zásadně shodným právním postavením a se zásadně shodnými hospodářskými zájmy. Aniž by se tím jakkoli vylučovalo předem vytvoření dalších skupin, stanoví § 337 odst. 2 IZ, že samostatnou skupinou jsou vždy a) každý

zajištěný věřitel, b) společníci společnosti a c) věřitelé, jejichž pohledávky nejsou reorganizačním plánem dotčeny. Do jednotlivých skupin zařazuje nositele nároků na majetek společnosti předkladatel reorganizačního plánu, kterým je zpravidla management dlužníka. Posouzení, zda jde o legitimní rozčlenění pohledávek nebo zneužití, není jednoduché, a lze očekávat, že v mnoha případech se bude definitivní rozhodnutí činit třeba až v rámci soudního přezkumu. Soudy pak budou odpověď na tuto otázku hledat i na základě toho, jak se předkladatel vcelku v řízení projevuje². V této souvislosti si správní orgány, které zajišťují např. správu daní, musí vyjasnit, do které skupiny věřitelů (příp. skupin věřitelů) podle typů pohledávek, které uplatňují v insolvenčním řízení, mají být vlastně zařazeny. Půjde-li např. o finanční úřad, tak ten za situace, kdy bude přihlašovat a uplatňovat daňové pohledávky v insolvenčním řízení, kde úpadek dlužníka bude řešen reorganizací, bude v procesním postavení věřitele obecného anebo v procesním postavení věřitele zajištěného, má-li k zajištění daňových pohledávek zřízeno zástavní právo k majetku dlužníka v úpadku dle § 170 DŘ. Bude-li v souvislosti s reorganizací docházet např. ke správě dlužníkovy majetku a dalšímu provozování dlužníkovy závodu (dříve podniku), bude finanční úřad v procesním postavení věřitele postinsolvenčního, tj. s pohledávkami³ za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e) IZ, jelikož v souvislosti s provozováním dlužníkovy závodu bude docházet též ke vzniku s tím související daňové povinnosti.

Právě v souvislosti s problematikou rozdělení pohledávek věřitelů na skupiny vyvstává do popředí problematika tzv. pohledávek vyloučených ze způsobů řešení úpadku, resp. z uspokojení v rámci insolvenčního řízení, jejichž taxativní výčet je podán v § 170 IZ. Podle tohoto ustanovení insolvenčního zákona platí, že tyto pohledávky se v insolvenčním řízení neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak. Výjimku z tohoto pravidla představuje § 359 IZ, kde je stanoveno, že pohledávky, které se v insolvenčním řízení neuspokojují (§ 170 IZ), přijetím reorganizačního plánu zanikají, nejde-li o mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka nebo není-li v reorganizačním plánu uvedeno jinak. V kontextu s tím vzniká otázka, jaký je tedy vlastně osud pohledávek, které mají pro účely insolvenčního řízení charakter tzv. mimosmluvních sankcí, bude-li dlužníkům úpadek řešen reorganizací.

4 Mimosmluvní sankce a jejich specifika v průběhu reorganizace

Zaměříme-li se na pojem „mimosmluvní sankce“ z pohledu IZ, jedná se o pohledávky vyloučené z uspokojení

² K tomu viz např. RICHTER, Tomáš. *Insolvenční právo*. Praha: ASPI, 2008, s. 406 a násl.

³ Podrobněji viz RICHTER, Tomáš. *Insolvenční právo*. Praha: ASPI, 2008, s. 405.

v rámci insolvenčního řízení, které s přihlédnutím k restriktivnímu výkladu mají svůj původ vzniku, resp. jsou ukládány podle předpisů veřejného práva⁴. V oblasti mimosmluvních sankcí coby nároků vyloučených z uspokojení v průběhu insolvenčního řízení i nadále platí, že se jedná zejména o pokuty ukládané správními úřady, o správní sankce ukládané opět správními orgány podle zvláštních zákonů a rovněž i o peněžité tresty ukládané soudy podle trestního zákoníku. Pro účely tohoto článku nebudu podrobněji rozebírat jednotlivou problematiku související s podmínkami pro ukládání a vymáhání těchto peněžitých plnění, nýbrž se zaměřím toliko na jejich přihlašování a uplatňování, popř. další existenci při úpadku dlužníka, který je řešen reorganizací. Ustanovení § 170 IZ nastoluje z hlediska své dikce otázku, zda vyjmenované kategorie pohledávek nebo jejich příslušenství po dobu trvání účinků rozhodnutí o úpadku narůstají, ale současně s tím nemohou být v insolvenčním řízení vůbec uspokojovány, anebo zda tyto pohledávky po tomto rozhodném okamžiku nenarůstají vůbec. Podíváme-li se podrobněji na charakter insolvenčního řízení a vzájemné vazby mezi ostatními právními normami, kterých se může insolvenční řízení jakkoli významněji dotknout, lze mít za to, že ani účinky spojené s rozhodnutím o úpadku nikterak výrazněji nebrání vzniku těchto pohledávek. Tedy, že i přes probíhající insolvenční řízení nejsou pohledávky věřitelů dlužníka z hlediska svého vzniku nikterak dotčeny, nicméně s ohledem na principy insolvenčního řízení je jejich uspokojení zákonem omezeno. Pro příklad lze uvést, že příslušenství daně dle § 2 odst. 5 DŘ může i v průběhu insolvenčního řízení, které je vedeno na majetek dlužníka, narůstat, což je dáno jednak tím, že § 243 odst. 1 DŘ umožňuje správci daně vést daňové řízení i po zahájení insolvenčního řízení (s výjimkou provedení daňové exekuce, nestanoví-li insolvenční zákon jinak), a současně s tím i § 140d odst. 2 písm. a) IZ vytváří podmínky pro to, aby daňové řízení k vypořádání daňových povinností dlužníka v úpadku mohlo být vedeno s tímto dlužníkem i po vydání rozhodnutí o úpadku. Z toho vyplývá, že není-li daňové řízení jakkoli co do možnosti vést je s dlužníkem i poté, co byl zjištěn dlužníkův úpadek soudem, omezeno, vzniká i poté k jistě též její příslušenství, není-li v insolvenčním zákoně nebo v daňovém řádu stanoveno jinak.

Výjimkou z této zásady je pak § 243 odst. 3 DŘ, kde je výslovně zakotveno, že ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení. Na rozdíl od předchozí právní úpravy v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“ nebo „zákon o správě daní a poplatků“), který byl s účinností od 1. 1. 2011 nahrazen daňovým řádem, se toto pravidlo vztahuje pouze na úroky z prodlení, a nikoliv též na jiné sankce, které vznikají v souvislosti s daňovým řízením u dlužníka

v úpadku. Jak bývá v této souvislosti upozorňováno nezřídka odbornou veřejností, lze z dikce § 243 odst. 3 DŘ dovozovat, že úroky z prodlení nebudou přirůstat pouze do skončení insolvenčního řízení – po jeho skončení by již tyto závěry platit dále neměly, tudíž závěr, že úroky z prodlení zanikají rozhodnutím o úpadku jednou provždy, není v souladu s dikcí zákona⁵. Normotvůrce i zákonodárce se zřejmě takto určitou měrou pokoušejí zrealitnit příjmy státního rozpočtu a zbytečně nenavýšovat částku daňových nedoplatků přihlášených k insolvenčnímu soudu o příslušenství daňové pohledávky, nicméně není to řešení komplexní. Úrok z prodlení již sice nebude za určitých okolností po rozhodnutí o úpadku dále narůstat, avšak zde zůstává celá řada tzv. mimosmluvních sankcí, které sice vzniknou na podkladě zákonem předvídaných skutečností, leč šance na jejich uhrazení v průběhu insolvenčního řízení jsou víc než minimální – typicky např. pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ (půjde-li např. o daňovou povinnost, která vznikla po rozhodnutí o úpadku), penále dle § 251 DŘ, pořádková pokuta dle § 247 DŘ, penále z dlužného pojistného na sociálním zabezpečení dle § 20 zákona č. 589/1992 Sb. (váže-li se k nezaplacenému pojistnému za období po rozhodnutí o úpadku) apod.

Normotvůrce jako hlavní důvod pro vyloučení tohoto druhu pohledávek z uspokojení v rámci insolvenčního řízení uvádí skutečnost, že jsou ukládány zpravidla za protiprávní jednání dlužníka, kterého se měl dopustit při výkonu své podnikatelské činnosti, avšak ve své podstatě nemají nic společného s dluhy ze smluvních vztahů, které dlužník uzavřel se svými věřiteli. S tímto názorem však polemizují někteří autoři, kteří tvrdí, že důsledně vzato pod pojem mimosmluvní sankce jsou podřaditelné i soukromoprávní dluhy (závazky) z deliktů či kvazideliktů, jako jsou např. povinnost k náhradě škody nebo povinnost k vydání bezdůvodného obohacení⁶. Dále normotvůrce v této souvislosti používá argument, že příp. právní úprava, která by tento druh pohledávek svým způsobem upřednostnila, bude mít většinou kontraproduktivní vliv na činnost orgánů veřejné správy při výkonu dohledových a jiných činností v období před samotným úpadkem dlužníka. S tím lze za určitých okolností zčásti i souhlasit, na druhé straně je však současně třeba připomenout, že současná koncepce insolvenčního zákona dlužníka v mezidobí, než dojde ke zjištění úpadku – minimálně z hlediska samotné dikce IZ – nikterak nemotivuje k tomu, aby řádně a včas platil své dluhy i vůči státnímu rozpočtu, což se projevuje mj. i tím, že je minimálně rozporuplně nastaveno mezidobí od zahájení insolvenčního řízení do rozhodnutí o úpadku, ve kterém jsou definovány tzv. privilegované pohledávky, které by měl dlužník hradit svým věřitelům. Ač ve výčtu těchto pohledávek jsou uvedeny i pohledávky za majetkovou podstatou dle § 168 IZ, je otázkou, zda při zohlednění skutečnosti, že daňový dluh bude pro účely

⁴ K tomu viz podrobněji ŘEHÁČEK, Oldřich a Milan VRBA. Pohledávky neuspokojované v insolvenčním řízení. *Právní rozhledy*. 2013, č. 3.

⁵ Viz BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 1421.

⁶ Viz např. ŘEHÁČEK, Oldřich a Milan Vrba. Pohledávky neuspokojované v insolvenčním řízení. *Právní rozhledy*. 2013, č. 3.

insolvenčního řízení pohledávkou za majetkovou podstatou teprve tehdy, jestliže vznikl po rozhodnutí o úpadku, lze vůbec reálně počítat s tím, že by takovouto pohledávkou v tomto režimu dlužník hradil přednostně v období, kdy ještě o úpadku rozhodnuto zdaleka není. I když judikatura Nejvyššího správního soudu dovozuje, že v souvislosti s provozováním dlužníkovy závodu (podniku) by mělo docházet i k plnění daňové povinnosti⁷, není dosud judikaturou blíže osvětlen vztah mezi provozováním podniku v rámci obvyklého hospodaření po zahájení insolvenčního řízení dle § 111 odst. 2 IZ a časovým rozhraněním pohledávek za majetkovou podstatou v souladu s koncepcí zakotvenou v § 168 odst. 1 a 2 IZ. Zda se nakonec soudy přikloní ke striktnímu dodržování časového hlediska vzniku pohledávek za majetkovou podstatou, což by potvrdilo koncepci, že úhrada daňových povinností v období do vydání rozhodnutí o úpadku není prioritou dlužníka, anebo platí názor vyjádřený v judikatuře Nejvyššího správního soudu, že při provozování podniku při obvyklém hospodaření je nutno hradit i vzniklé daňové povinnosti i po zahájení insolvenčního řízení (dovoluje-li to stav majetkové podstaty), ukáže teprve čas. Na místě je však úvaha, zda by si tuto koncepci nemělo Ministerstvo spravedlnosti blíže vyjasnit s Ministerstvem financí, příp. Ministerstvem práce a sociálních věcí, a dohodnout se na nějakém smysluplném koncepčním přístupu k této problematice.

Nelze však přehlédnout, že předkladatel všech novel insolvenčního zákona, kterým je Ministerstvo spravedlnosti, si z hlediska srovnání předkládané argumentace a celkového pojetí IZ poněkud v některých směrech odporuje. Na jedné straně je v doprovodných materiálech, včetně důvodové zprávy k revizní novele insolvenčního zákona, která byla s účinností od 1. 1. 2014 provedena zákonem č. 294/2013 Sb., konstatováno, že jakékoli zvýhodnění tzv. mimosmluvních sankcí v průběhu insolvenčního řízení je nežádoucí jednak z toho důvodu, že nemají přímou vazbu na dluhy ze smluvních vztahů, které takto dlužník porušuje, a současně by jakékoli jejich zvýhodnění z hlediska možnosti jejich uspokojení v rámci insolvenčního řízení působilo kontraproduktivně např. na dozorovou činnost orgánů veřejné správy. Tento argument by měl svou váhu v situaci, kdy by platil komplexně u všech způsobů řešení dlužníkovy úpadku. Skutečnost je však – minimálně z hlediska dikce insolvenčního zákona – jiná. Zatímco zásady vyjádřené v § 170 písm. d) IZ platí bezesbýtku jak v případě úpadku dlužníka řešeného konkursem (či nepatrným konkursem), tak i v případě úpadku dlužníka řešeného oddlužením, koncipuje § 359 IZ pro případ úpadku dlužníka řešeného reorganizací výjimku z těchto

zásad. Tato výjimka pak spočívá v tom, že pohledávky, které se v insolvenčním řízení neuspokojují (§ 170), přijetím reorganizačního plánu zanikají, nejde-li o mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka nebo není-li v reorganizačním plánu uvedeno jinak. O smyslu a účelu této zvolené právní úpravy však nelze dohledat nějaké hlubší stopy – důvodová zpráva k insolvenčnímu zákonu je v tomto ohledu nepoužitelná, jelikož má i v jiných kontextech omezenou vypovídací schopnost (IZ byl přijat na základě komplexního pozměňovacího návrhu, a důvodová zpráva k původní vládní verzi návrhu zákona je proto již v těchto parametrech značně limitována z hlediska možné aplikace historického výkladu), tudíž bude zřejmě nutno použít jiné interpretační zdroje.

5 Existence mimosmluvních sankcí v návaznosti na proces reorganizace a související zásady insolvenčního řízení

Z hlediska celkové koncepce insolvenčního zákona nutno nastolit otázku, zda takovéto upřednostnění jedné kategorie pohledávek – navíc ještě těch, které se z povahy věci – až na některé výjimky do insolvenčního řízení – nepřihlašují – není v rozporu se zásadami insolvenčního řízení – konkrétně se zásadou rovnosti věřitelů dle § 5 písm. b) IZ. Např. SRN má v rámci svého insolvenčního práva zakotvenou koncepci, podle níž se zásada rovnosti věřitelů neaplikuje v případě úpadku dlužníka, který je řešen reorganizací. Konečnou odpověď na takto položenou otázku však může přinést až relevantní judikatura, která není pro tuto chvíli k dispozici.

Jak je to však s osudem tzv. mimosmluvních sankcí v průběhu dlužníkovy reorganizace? Část odborné literatury se problematikou dalšího osudu tzv. mimosmluvních sankcí v průběhu reorganizace blíže vůbec nezaobírá⁸, další část odborné literatury ve vztahu k uvedené problematice pouze stručně konstatuje, že zánik postihuje všechny pohledávky vyjádřené v § 170 IZ s výjimkou sankcí plynoucích ze závazků vůči státu, pokud povinnost platit toto penále vznikla před rozhodnutím o úpadku⁹. S výjimkou komentáře od nakladatelství C. H. Beck, který i blíže vymezuje okruh pohledávek, pro něž zákonodárce zakotvil do insolvenčního zákona výjimku z obecné zásady, že pohledávky uvedené v § 170 IZ přijetím reorganizačního plánu zanikají, nevěnuje dostupná odborná literatura této problematice větší pozornost.

⁷ Viz rozhodnutí NSS, čj. 1 Afs 2/2012-97. Dostupné z: www.nssoud.cz.

⁸ Např. MARŠÍKOVÁ, Jolana a kol. *Insolvenční zákon s poznámkami a judikaturou, nařízením Rady ES 1346/2000 a prováděcími předpisy ve znění zákonů č. 69/2011 Sb. a č. 73/2011 Sb.* Praha: Leges, s. r. o., 2011, s. 267–268 a 570.

⁹ KOTOUČOVÁ, Jiřina a kol. *Zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Komentář.* Praha: C. H. Beck, 2010, s. 839, popř. formou lehké zmínky i HÁJEK, Jan a Monika NOVOTNÁ. *Daňové aspekty pohledávek za subjekty v insolvenčním řízení – daně z příjmu. Daně a právo v praxi*, 2013, č. 9.

V daném kontextu třeba poznamenat, že zákon o správě daní a poplatků byl s účinností od 1. 1. 2007 novelizován zákonem č. 230/2006 Sb., který dosavadní institut penále nahradil v § 63 novým institutem úroku z prodlení. Úrok z prodlení podle této právní úpravy platil daňový dlužník, který byl v prodlení, tedy ten, kdo nezaplatil splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Penále, pro které je v § 170 písm. d) IZ koncipována výše zmíněná výslovná výjimka, má díky této změně od 1. 1. 2007 zcela jiný charakter, poněvadž podle § 37b ZSDP se již nejedná o sankci za pozdní úhradu daně, ale o sankci za nesprávně stanovenou daňovou povinnost. Daňový řád, který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011 a nahradil již zmíněný ZSDP, na výše uvedené skutečnosti nic nemění, jelikož ani po nabytí jeho účinnosti nedošlo ke sjednocení terminologie obou procesních norem, ač k tomu byla řada příležitostí. Daňový řád navíc ve svém § 2 odst. 5 deklaruje, že příslušenstvím daně jsou úroky dle § 252 až 254 citované právní normy, dále penále dle § 251 citovaného zákona a pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 citované právní normy, přičemž tato příslušenství sledují osud daně. Zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, došlo sice s účinností od 1. 1. 2015 k novelizaci § 170 písm. d) IZ, nicméně s přihlédnutím k poslednímu vývoji lze spíše očekávat, že tento zákon v předpokládané podobě i rozsahu nenabude k stanovenému datu účinnosti. Tato právní norma však od shora uvedeného data mění textaci § 170 písm. d) IZ tak, že příslušenství daní, poplatků, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pokud povinnost zaplatit toto příslušenství vznikla před rozhodnutím o úpadku, vyjímá z kategorie tzv. mimosmluvních sankcí vyloučených z uspokojení v rámci insolvenčního řízení. S největší pravděpodobností však tento úmysl zákonodárce nebude nakonec možno v praxi realizovat – již s ohledem na osud samotného zákona č. 458/2011 Sb.

Jaký je tedy reálný stav? Insolvenční zákon ani po sedmi letech od účinnosti novely ZSDP, kterou došlo ke změně sankčního systému v rámci správy daní, není terminologicky sjednocen a provázán se souvisejícími právními předpisy z oblasti daní, v tomto konkrétním případě s daňovým řádem. Vezmeme-li do úvahy tento platný stav v kontextu s úsilím dlužníka řešit svůj úpadek sanační formou – zmíněnou reorganizací – bude zřejmě nutno § 359 IZ číst tak, že v souvislosti s § 356 IZ dochází k jakési novaci všech závazků dlužníka, tj. vše, co dlužil, zaniká a je nahrazeno jen tím, co je obsaženo v reorganizačním plánu. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, o novaci pojednává ve svém § 1902. Nově se tedy termín novace

užívá pouze k označení privativní novace, kdy dochází k nahrazení závazku novým závazkem¹⁰. Z § 359 IZ lze dále dovodit, že i to, co se v rámci reorganizace neuspokojuje, zaniká, s výjimkou mimosmluvních sankcí, které postihují majetek dlužníka, bez ohledu na to, zda je věřitel (nejčastěji pochopitelně orgán veřejné moci) přihlásil či uplatnil anebo zůstal v tomto ohledu laxní. Dle některých názorů¹¹, které prozatím nelze podpořit judikaturou, budou tyto pohledávky (z titulu mimosmluvních sankcí) existovat i poté, co bude splněn reorganizační plán, bez ohledu na to, že nebyly např. zařazeny do žádné skupiny věřitelů a nic se s nimi fakticky v průběhu reorganizace nedělo. V konečném důsledku by to znamenalo, že pro tento druh pohledávek by neměla platit novace, která by rušila staré závazky dlužníka a nahrazovala je novými – v podstatě by tak byl tento závazek zachován ve své původní velikosti. V tomto ohledu by bylo možno tuto problematiku uzavřít – ovšem v situaci, kdy je celkem jasné, co se pod pojmem mimosmluvní sankce opravdu ve všech důsledcích a směrech rozumí.

Jak již zmíněno dříve, daňový řád není terminologicky zcela sjednocen a provázán s insolvenčním zákonem. Na tomto konstatování nic nemění ani dosud poslední novela insolvenčního zákona, která byla provedena zákonem č. 294/2013 Sb. Protože ani judikatura není ve vztahu k výše uvedenému dostatečná¹² a neposkytuje ani odpovídající vodítko k řešení nastíněných problémů, nezbyvá, než do doby další novelizace insolvenčního zákona přejít k výkladu, který vychází ze samotné koncepce daňové procesní normy a přiznat nově parametry penále úroku z prodlení. Na rozdíl od insolvenčního zákona je v tomto směru daňový řád dále, neboť jeho § 243 odst. 3 (jak již bylo zmíněno dříve) počítá s tím, že ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevznikají úroky z prodlení dle § 252 DŘ. Ohledně jiných typů mimosmluvních sankcí mohou tyto vznikat v celém průběhu insolvenčního řízení, jsou-li pro jejich vznik a uložení splněny zákonem předvídané podmínky. Typicky např. pořádkové pokuty dle § 247 DŘ, penále dle § 251 DŘ nebo pokuty za porušení povinnosti mlčenlivosti dle § 246 DŘ. Obdobně tvrzení lze zaujmout i v případě pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ. Půjde-li o pokutu, která se odvíjí od daňové povinnosti, ohledně níž bylo daňové řízení zahájeno do rozhodnutí o úpadku, pokuta vznikne v souladu se zákonem, avšak je otázkou, zda bude zařazena do seznamu přihlášek – i kdyby ji snad správce daně chtěl, anebo dokonce do insolvenčního řízení přihlásil (třeba s odkazem na § 359 insolvenčního zákona). Nestihne-li správce daně ukončit v souladu s § 243 odst. 2 DŘ nalézací řízení ve věci konkrétní daňové povinnosti (vážící se k období do rozhodnutí

¹⁰ Podrobněji viz např. BEZOUŠKA, Petr a Lucie PIECHOWICZOVÁ. *Nový občanský zákoník. Nejdůležitější změny. 1. vydání.* Olomouc: Anag, 2013, s. 255.

¹¹ Např. již zmíněný JUDr. Tomáš RICHTER, advokát a specialista na problematiku reorganizací.

¹² Jak správní, tak insolvenční soudy se okruhem pohledávek z titulu tzv. mimosmluvních sankcí zabíraly dosud jen okrajově a neřešily faktický stav způsobený terminologickým nesouladem v daňovém řádu a insolvenčním zákoně – např. rozhodnutí VS v Praze, sp. zn. 1 VSPH 1159/2012, nebo rozhodnutí NSS v Brně, sp. zn. 9 Afs 94/2012.

o úpadku) do ukončení přezkumného jednání, nevznikne pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ. Naopak – ohledně daňových povinností s charakterem pohledávek za majetkovou podstatou, které vzniknou po rozhodnutí o úpadku dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona a kde se dlužník opozdí v návaznosti na § 250 odst. 1 DŘ s podáním daňového přiznání, pokuta sice vznikne, ale u většiny způsobů řešení úpadku dlužníka by nebyla standardně vůbec uspokojena, pomineme-li výjimku zakotvenou v insolvenčním zákoně pro případ reorganizace. I když nelze pro tuto chvíli dohledat žádná konkrétní soudní rozhodnutí, která by správnost tohoto závěru potvrzovala, lze se domnívat, že v případě úpadku dlužníka, který bude řešen reorganizací, nastane v souladu s § 359 IZ zřejmě situace, kdy po účinnosti reorganizačního plánu mohou při splnění zákonem stanovených podmínek i nadále vznikat pohledávky z titulu tzv. mimosmluvních sankcí, které nemusí být ani součástí reorganizačního plánu, leč dlužník, který bude usilovat o sanační formu řešení svého úpadku, bude muset oproti všem standardním pravidlům insolvenčního řízení tyto pohledávky v jeho průběhu uspokojit, ač se jinak jedná o pohledávky, které jsou vyloučeny z uspokojení v rámci insolvenčního řízení (a nebudou proto ani přihlášeny do insolvenčního řízení). Součástí reorganizačního plánu budou z výčtu těchto tzv. mimosmluvních sankcí jen úroky z prodlení dle § 252 DŘ, pokud povinnost tyto úroky zaplatit vznikla do rozhodnutí o úpadku. Judikatura ovšem dosud neodpověděla na otázku, zda k zohlednění pohledávek z titulu tzv. mimosmluvních sankcí v průběhu reorganizace postačí dikce § 359 insolvenčního zákona a výklad, že toto ustanovení insolvenčního zákona je *lex specialis* vůči § 170 písm. d) téhož zákona, anebo zda musí správce daně s péčí řádného hospodáře vyvinout ještě nějaké úsilí, popř. úkon směřující k řádnému uplatnění tohoto typu pohledávek vůči osobě s dispozičními oprávněními k majetkové podstatě.

6 K dosud nezodpovězeným otázkám

I když není možno dohledat úmysl normotvůrce i zákonodárce, proč pro tento typ pohledávek platí v průběhu reorganizace výjimečný režim, jistá forma odpovědi se zde nabízí. Jednak to může být snaha normotvůrce i zákonodárce umožnit reorganizaci jen takovým podnikatelským subjektům, které dávají jistou formu záruky, morálnosti a schopnosti dostát všem závazkům, jež plynou z předloženého reorganizačního plánu. S tím by pak souvisela i již zmíněná koncepce, podle níž pohledávky vyloučené ze způsobů řešení úpadku dle § 170 IZ v případě úpadku řešeného reorganizací zanikají přijetím reorganizačního plánu, s výjimkou již vícekrát zmíněných mimosmluvních sankcí. Dlužník, který by usiloval o přijetí a schválení reorganizačního plánu, by kromě jiných povinností musel

věnovat i zvláštní pozornost orgánům veřejné moci, aby tyto neměly jakýkoli důvod jej příslušným způsobem sankcionovat za porušení té které právní povinnosti. A i kdyby snad náhodou dlužník cosi v tomto ohledu porušil (ať již před schválením reorganizačního plánu anebo po jeho schválení), správnímu orgánu, který by tuto sankci uložil, by stejně neunikl, protože tento druh pohledávky bez ohledu na přijatý reorganizační plán v souladu s § 359 IZ nezaniká a bude jej zřejmě zatěžovat i v případě, že dojde ke splnění reorganizačního plánu dle § 364 IZ.

V případě úroků z prodlení dle § 252 DŘ, které by byly, coby přihlášená pohledávka do insolvenčního řízení, součástí schváleného a přijatého reorganizačního plánu, lze pro tento druh pohledávky vést v souladu s § 360 IZ daňovou exekuci při splnění dalších podmínek stanovených insolvenčním zákonem. Obecným předpokladem pro zahájení a vedení daňové exekuce k vymožení tohoto typu pohledávek na základě účinného reorganizačního plánu je přítom neuhrazení těchto pohledávek ve lhůtě splatnosti, jak bylo dohodnuto a stanoveno v reorganizačním plánu¹³.

Další z otázek, která se v souvislosti s tzv. mimosmluvními sankcemi a reorganizací přímo nabízí, je otázka, zda je nezaplacení nebo odpovídající nezajištění těchto pohledávek důvodem např. k tomu, aby nebyl insolvenčním soudem dlužníkovi schválen reorganizační plán. Výčet podmínek, které musí být splněny, aby insolvenční soud schválil reorganizační plán, je podán v § 348 odst. 1 písm. a) až e) IZ. Jelikož pohledávky z titulu tzv. mimosmluvních sankcí netvoří – s výjimkou již zmíněného úroku z prodlení, u něhož povinnost zaplatit tuto sankci vznikla do rozhodnutí o úpadku – žádnou ze skupin věřitelů dle § 337 odst. 1 a 2 IZ, jsou podmínky vyjádřené v § 348 odst. 1 písm. a) až d) IZ při hledání odpovědi na dříve položenou otázku irelevantní. Zastavíme-li se na okamžik u podmínky vyjádřené v § 348 odst. 1 písm. e) IZ, nezbyvá jiné konstatování, než to, že věřitel, který má za dlužníkem pohledávku z titulu tzv. mimosmluvní sankce, není věřitelem pohledávky za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e) IZ, ani věřitelem pohledávky jím na roveň postavené dle § 169 IZ – již i s přihlédnutím k tomu, že pohledávky z titulu tzv. mimosmluvních sankcí se, s výjimkou penále (od 1. 1. 2007 úroku z prodlení), pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před rozhodnutím o úpadku, do insolvenčního řízení nepřihlašují a ani v insolvenčním řízení dále neuplatňují. Nezahrnutí tohoto typu pohledávek do reorganizačního plánu [s výjimkou předvídanou v § 170 písm. d) IZ] nebo jejich nezaplacení v průběhu insolvenčního řízení, kdy je úpadek dlužníka řešen reorganizací, není důvodem k tomu, aby insolvenční soud neschválil reorganizační plán.

¹³ Viz MARŠÍKOVÁ, Jolana a kol. *Insolvenční zákon s poznámkami a judikaturou, nařízením Rady ES 1346/2000 a prováděcími předpisy ve znění zákonů č. 69/2011 Sb. a č. 73/2011 Sb.* Praha: Leges, s. r. o., 2011, s. 571.

7 Namísto závěru

I přesto, že by se mohlo zdát, že samotná koncepce tzv. mimosmluvních sankcí je od obnovení českého insolvenčního práva již poměrně známou problematikou, praxe může ukázat jinak. To, že judikatura dosud nemusela řešit problémy vážící se k celkové aplikaci již zmíněné

problematiky, nemusí v konečných důsledcích znamenat vždy to, že takové problémy neexistují. Pravdou však zůstává, že dlužník, který má upřímný zájem řešit svůj úpadek sanační formou, je díky výše popsané právní úpravě víc než dostatečně motivován k tomu, aby jeho vztahy se správními orgány byly ze všech úhlů pohledu přinejmenším korektní.

Milost! Pane správče, milost!

JUDr. Jaroslav Kobík
daňový poradce č. 2373
ARIADNA, s.r.o.

Pokud tedy jde o smysl institutu prominutí daně a jejího příslušenství, vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby. (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 8 Afs 85/2007-54).

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“), je účinný déle než tři roky. Za tuto dobu, zcela v duchu nové tradice daňové legislativy, byl již pětkrát novelizován, přičemž v současné době se připravuje další novela. Opět, zcela v duchu této tradice, má být tato novela daleko přívětivější vůči správcům daně nežli vůči daňovým subjektům.

Posuďte sami.

Tak například má dojít ke zrušení odkladného účinku odvolání proti některým z těch mála rozhodnutí správce daně, kde tento odkladný účinek dosud existuje. Na jedné straně se mají zkrátit lhůty pro osoby zúčastněné na správě daní a na druhé straně prodloužit lhůty pro správce daně. Rozšiřuje se výčet případů, kdy nemá běžet lhůta pro stanovení daně, má se snížit sankční úrok pro správce daně v případě, že nevrátí přeplatek ve stanovené lhůtě. Správce daně, který je v prodlení s vrácením přeplatku, tak

bude platit nižší úrok nežli daňový subjekt, který byl v prodlení s platbou daně, a ten se proti rozhodnutí o tomto úroku navíc nebude moci odvolat. A na závěr ještě takový detail. Maximální výše pořádkové pokuty, kterou správce daně může uložit i opakovaně tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní anebo nesplní povinnost nepeněžitě povahy, se nám „nepatrně“ zvýší. Z dosavadních 50 tisíc na pouhý desetinásobek, tj. na 500 tisíc Kč.

Z pozice daňového poradce pochopitelně nemohu dostatečně posoudit nezbytnost a správnost některých připravovaných změn daňového řádu, a to těch, které řeší problémy správců daně. Co ale posoudit mohu, to je rozpor mezi maximální snahou dále posílit už tak dost silné procesní postavení správce daně na straně jedné s naprostým nedostatkem snahy o posílení těch několika nedostatečně upravených instrumentů, které by měly chránit daňové subjekty, a to jak před úskalími příliš složité a nepřehledné daňové legislativy, tak i před – věřím, že nechtěnými – důsledky činnosti správců daně na straně druhé.

Za zásadní v této oblasti považuji nedostatečnou úpravu promíjení daně a příslušenství daně, obsaženou v § 259 a 260 DŘ, které bych chtěl věnovat tento svůj příspěvek.

1 Předchozí právní úprava

Dřívější úprava institutu prominutí daně byla obsažena v ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“ nebo „zákon o správě daní

a poplatků“). Zahrnovala zákonné zmocnění pro Ministerstvo financí jak k individuálnímu prominutí daně, tak i příslušenství daně, a to jak na základě žádosti daňového subjektu, tak i k tomuto prominutí z moci úřední. Další prominutí, tentokrát daňového nedoplatku, upravoval § 65 tohoto zákona.

Pokud se týče prominutí daně podle § 55a odst. 1 ZSDP, pak důvodem, pro který mohlo k prominutí daně dojít, bylo odstraňování nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Smyslem tohoto zákonného ustanovení byla náprava takových situací, kdy v důsledku souběžného uplatnění více daňových zákonů došlo k nezamýšlenému většímu daňovému zatížení daňového subjektu. Jinými slovy, toto ustanovení představovalo jakousi pojistku pro případy, kdy důsledným uplatňováním daňových zákonů došlo k situaci, že daňový subjekt byl podroben vyššímu zdanění, nežli být měl, a tím došlo k narušení zásady rovnosti daňových subjektů. Jako příklad zákonodárcem míněných nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů bývala uváděna např. situace, kdy při striktním dodržení jedné právní normy dojde v důsledku aplikace druhé právní normy v některém případě ke dvojímu zdanění daňového subjektu, aniž by toto dvojí zdanění bylo výslovně zákonem zamýšleno, apod. Nebyl ovšem žádný rozumný důvod pro to, aby v rozporu s logikou a s dikcí citovaného právního ustanovení tyto „nesrovnalosti“ byly pouze legislativního charakteru a aby byly vyloučeny nesrovnalosti charakteru aplikačního. Jestliže totiž správce daně nesprávně aplikuje právní předpis a již nelze z jakéhokoli důvodu použít jiné řádné či mimořádné opravné prostředky, pak je na místě prominutí daně, neboť cílem daňového řízení není vybrat daň za každou cenu, když sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídicí (tato zásada vyplývá jak z judikatury Ústavního soudu, viz např. nálezy ev. č. II. ÚS 664/04, tak i z judikatury Nejvyššího správního soudu, viz např. rozsudek čj. 2 Afs 93/2007-85).

Pokud se týče prominutí příslušenství daně, rovněž podle § 55a odst. 1 ZSDP, pak okruh zákonných důvodů, pro něž při jejich naplnění mohlo dojít k prominutí příslušenství daně mimo výše uvedenou nesrovnalost plynoucí z uplatňování daňových zákonů, zahrnoval také odstraňování tvrdosti. Tu však zákon nedefinoval. K prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti ve smyslu vyhlášky Ministerstva financí č. 299/1993 Sb., za zde stanovených podmínek, byly zmocněny též finanční úřady.

Pokud jde o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 ZSDP, šlo o zvláštní institut, který v podstatě znamenal neúročené, nepenalizované a časově neohraničené posečkáni s platbou daně a jejího již vzniklého příslušenství, které následuje osud daně. Toto posečkáni trvalo po dobu, po kterou trvaly podmínky uvedené v odst. 1 tohoto zákonného ustanovení. Prominutím daňového nedoplatku nedocházelo k prominutí daně, nedoplatek trval i nadále

a byl splatný, jakmile pominuly důvody prominutí. V podstatě šlo o bezúročné posečkáni daně ve výši daňového nedoplatku, které se změnilo v prominutí daně promlčením práva vymáhat daňový nedoplatek. Pokud správce daně zjistil, že podmínky, za nichž bylo rozhodnutí vydáno, již pominuly, osvědčil svým rozhodnutím prominutí těchto podmínek a současně, tedy stejným rozhodnutím, stanovil lhůtu pro zaplacení nedoplatku.

Smyslem institutu prominutí, pokud šlo o daňový nedoplatek (viz § 65 ZSDP), tedy byl ohled na majetkové poměry daňových subjektů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 42/2006-53). Tato právní úprava byla v souladu s judikaturou Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu ohledně principu proporcionality. Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 3/02 judikoval, že *pokuty, stejně jako daně a poplatky, spadají do sféry právní regulace čl. 11 Listiny, resp. čl. 1 Dodatkového protokolu a představují v zásadě přípustný zásah do vlastnického práva jedince, což ovšem platí za předpokladu, jsou-li respektovány principy právního státu, jak byly uvedeny shora (viz také čl. 4 odst. 4 Listiny). K tomu je třeba poznamenat, že pokutu lze považovat za zásah s ústavněprávní dimenzí, pokud zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou. Nejvyšší správní soud pak ve své judikatuře navázal na citovaný nálezy v rozsudku ze dne 22. 2. 2007, čj. 2 Afs 159/2005-43, v němž judikoval, že i na daňové penále jsou použitelné zásady formulované Ústavním soudem v jeho shora již zmíněném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/02, jež vycházejí z principů, které se v jeho judikatuře objevovaly již v řadě předchozích rozhodnutí. I daňové penále či jiný obdobný daňověprávní institut sankční povahy musí tedy, aby jeho konkrétní úprava byla ústavně konformní, jednak odpovídat principu proporcionality (tj. aby byla schopna dosáhnout zamýšleného ústavně legitimního cíle, zároveň byla nejšetnějším z dostupných efektivních prostředků, a přitom přiměřená v užším slova smyslu – viz v podrobnostech citovaný judikát Ústavního soudu), jednak umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby. Daňový řád k tomuto účelu má institut prominutí daňového nedoplatku (§ 65 d. ř.), v němž jsou podmínky pro jeho aplikaci vázány právě na sociální resp. ekonomickou situaci daňového subjektu, který dluží daňový nedoplatek. Vzhledem k tomu, že v materiálním právním státě je nepřípustná libovůle v rozhodovací činnosti, je správce daně při postupu podle § 65 d. ř. povinen důsledně zkoumat tam uvedené zákonné důvody a zásadně se vyvarovat různého posuzování obdobných případů (v podrobnostech k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005-55, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 85/2005-45, oba zveřejněny na www.nsouid.cz).*

V rozsudku ze dne 20. 1. 2010, čj. 9 Afs 55/2009-55, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: *I daňové penále či*

jiný obdobný daňověprávní institut sankční povahy musí tedy, aby jeho konkrétní úprava byla ústavně konformní, jednak odpovídat principu proporcionality (tj. aby byla schopna dosáhnout zamýšleného ústavně legitimního cíle, zároveň byla nejšetrnějším z dostupných efektivních prostředků, a přitom přiměřená v užším slova smyslu – viz v podrobnostech citovaný judikát Ústavního soudu), jednak umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby. Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze právní úpravě penále přiznat onen shora zmíněný „rdousící efekt“ ani porušení shora uvedených principů rovnosti. Jak správně uvedl krajský soud, zákon o správě daní a poplatků umožňuje eliminovat případné konkrétní negativní dopady předepsaného penále, a to prostřednictvím institutu prominutí příslušenství daně, jakož i institutu prominutí daňového nedoplatku (§ 55a, § 65 uvedeného zákona), v němž jsou podmínky pro jeho aplikaci vázány jak na sociální, resp. ekonomickou situaci povinného daňového subjektu, tak na přílišnou tvrdost zákona. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zdůraznil, že v materiálním právním státě je nepřípustná libovůle v rozhodovací činnosti, a proto je správce daně při promíjení příslušenství daně povinen důsledně zkoumat zákonné důvody pro prominutí a zásadně se vyvarovat různého posuzování obdobných případů (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/200-55, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 85/2005-45). Ve všech případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, by mělo být penále v konkrétním případě přiměřeně sníženo či zcela prominuto.

Naproti tomu smyslem institutu prominutí, pokud šlo o příslušenství daně (§ 55a ZSDP), bylo odstranění nadměrné tvrdosti a dosažení daňové spravedlnosti. Pokud jde o odstranění tvrdosti, je zřejmé, že správa daní ve své mnohotvárnosti přináší celou řadu situací, na které zákonodárce nemůže pamatovat, a namísto konkrétní právní úpravy je proto vhodnější řešit jejich pro daňový subjekt neúměrně nepříznivé důsledky prostřednictvím instrumentu prominutí. Stačí si připomenout některé důvody pro prominutí příslušenství daně, které určoval pokyn D-330 za doby účinnosti zákona o správě daní a poplatků, jako tomu bylo třeba v případech, kdy jsou sankciovány pozdní platby zálohové povinnosti a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh, nebo když se jednalo o daňového dlužníka, který se nikoli svým jednáním ocitl v platební neschopnosti (zejména druhotná platební neschopnost), popř. když šlo o zohlednění existence případných výkladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů. Ohledně těchto výkladových nejasností se domnívám, že stále ještě platí argument uvedený v důvodové zprávě k novele zákona o správě daní a poplatků č. 35/1993 Sb., kterým se doplnil zákon o správě daní a poplatků mimo jiné i o § 55a, a to

že „nezařazením tohoto ustanovení by došlo k porušení základní procesní zásady zaručující procesní rovnost subjektů. Tato úprava je zvláště důležitá v současné době, kdy při zavádění nové daňové soustavy nutno předpokládat vznik nesrovnalostí a tvrdostí, zejména s ohledem na okolnosti, za kterých je nová daňová soustava zakládána“. Daňové předpisy jsou totiž složité samy o sobě, a když se k tomu připočtou ještě v mnoha směrech neznámé průniky rekonstrukce soukromého práva do daní, tak mám za to, že daňové subjekty jsou momentálně v obdobné situaci, jako tomu bylo v roce 1993, kdy začala platit nová daňová soustava. Všechny tyto problematické situace byly řešitelné pomocí aplikace § 55a ZSDP.

Pokud jde o předchozí právní úpravu, lze tedy konstatovat, že systém ukládání sankcí při správě daní navzdory své rigiditě obstál před Ústavním i Nejvyšším správním soudem, a to z důvodu existence promíjecích instrumentů, jimiž byla zaručena nejen individualizace ukládaných sankcí a tedy i dodržení principu proporcionality, ale i odstranění nadměrné tvrdosti.

Mám za to, že v podobném testu by systém ukládání sankcí tak, jak je upraven v daňovém řádu, neobstál. Je totiž stejně rigidní, jako tomu bylo v zákoně o správě daní a poplatků, ale na rozdíl od promíjecích instrumentů podle tohoto zákona, jsou promíjecí instrumenty obsažené v daňovém řádu pro většinu běžně vznikajících situací buď nepoužitelné, nebo nedostatečné.

2 Prominutí v daňovém řádu

Daňový řád obsahuje právní úpravu jak prominutí individuálního, tak i prominutí plošného a navíc i prominutí skrytého.

2.1 Individuální prominutí

Právní úprava individuálního promíjení je obsažena v ustanovení § 259 DŘ. Zákonodárce zde nedefinoval podmínky pro toto promíjení, ani to, zda jde o prominutí ve smyslu principu proporcionality nebo z důvodu odstranění tvrdosti. Upravil zde pouze procesní postup pro tyto případy. Zmocnění k promíjení stanoví jiná zákonná úprava, nežli je daňový řád. Jako příklad takového zákonného zmocnění bylo možno uvést ustanovení § 25 odst. 3 dnes již zrušeného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědicke, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Dnešní právní úprava obsažená v § 55 zákonného opatření Senátu, č. 340/2013 Sb., už ovšem počítá se zánikem daňové povinnosti, a ne s prominutím daně. Dalším příkladem takového zmocnění je ustanovení § 44a odst. 10 zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla.

Pro případné úspěšné uplatnění žádosti o individuální prominutí je tedy nezbytné, aby existovalo odpovídající zákonné zmocnění pro orgán veřejné moci k takovému

prominutí, které je obsaženo v jiném zákoně než v daňovém řádu. Skutečností ovšem je, že ani zákon o daních z příjmů, ani zákon o dani z přidané hodnoty nebo zákon o spotřebních daních, ani další daňové zákony takového zmocnění neobsahují. Pro nejčastěji ukládané sankce je tedy § 259 DŘ nepoužitelný, když jeho pomocí nelze potřebné individualizace či moderace sankcí u jednotlivých daňových subjektů dosáhnout.

2.2 Plošné prominutí

Právní úprava plošného prominutí je obsažena v ustanovení § 260 DŘ. Promíjet podle tohoto ustanovení může pouze ministr financí, který je, a to výlučně z moci úřední, oprávněn plošně prominout zcela nebo částečně daň nebo příslušenství daně v oboru daní, jež spravují jím řízené správní orgány. Zákonnými důvody, pro které může ministr financí přikročit k takovému prominutí daně nebo příslušenství daně, jsou pouze nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů a existence mimořádných, zejména živelných událostí. Jako příklad takového využití zákonné kompetence ministrem financí je možno uvést rozhodnutí ministra financí o prominutí úhrady platebních povinností u daně z příjmů z důvodu mimořádných událostí, vydané v návaznosti na dopady tzv. metanolové aféry, nebo jeho rozhodnutí o prominutí úhrady platebních povinností u daně z příjmů z důvodu mimořádných událostí, vydané v návaznosti na povodně a záplavy v červnu 2013.

Pro nejčastěji ukládané sankce je tedy ustanovení § 260 DŘ nepoužitelné, neboť má plošný charakter a jeho pomocí nelze potřebné individualizace či moderace sankcí u jednotlivých daňových subjektů dosáhnout.

2.3 Skryté prominutí

Skrytou, a přitom de facto jedinou účinnou formou prominutí v daňovém řádu, je ustanovení § 156 a § 157 odst. 7 tohoto obecně závazného právního předpisu. Podle těchto ustanovení platí, že pokud správce daně z důvodů uvedených v § 156 odst. 1 povolí daňovému subjektu posečkání úhrady daně nebo její rozložení na splátky, tak se ve smyslu § 157 odst. 2 neuplatňuje úrok z prodlení, ale úrok z posečkání, a to s nižší sazbou, což platí i v případě zpětného posečkání od původního data splatnosti. Podmínky pro povolení posečkání přitom zákon stanoví jak k dodržení principu proporcionality (vážná újma, ohrožení výživy), tak i ve smyslu odstranění nadměrné tvrdosti (zánik podnikání, nebo není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou). Prvního, částečného prominutí, a to úroku ve výši 7 %, tedy je dosaženo.

Další prominutí, a to zbývající části úroku, vázané už ovšem pouze na ekonomické a sociální poměry daňového subjektu, tedy na dodržení principu proporcionality, a nikoliv na odstranění nadměrné tvrdosti, umožňuje

ustanovení § 157 odst. 7 zákona. Podle tohoto zákonného ustanovení správce daně v takovýchto případech nemusí předepsat úrok vůbec. V takovémto případě se fakticky jedná o období prominutí příslušenství daně.

Problém při aplikaci tohoto zákonného ustanovení vidím v Metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství č. 15/2012. Tento pokyn vymezuje mimo jiné důvody vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání, přičemž u některých těchto důvodů lze s úspěchem pochybovat o jejich objektivitě a snaze o dodržení principu proporcionality. Tak například jedním z důvodů vylučujících upuštění od předepsání úroku z posečkání je to, že daňový subjekt nedodržel, a to třeba o jeden jediný den, splátkový kalendář. Vzhledem k nově upravenému dni platby, kterým je podle § 166 odst. 1 písm. a) DŘ až ten den, kdy byla platba připsána na účet správce daně, může jít, a podle mých zkušeností také jde, o častý problém. Pokud jde o platbu daně, zákon připouští v § 252 odst. 2 toleranci 4 pracovních dnů, zatímco pokud jde o platbu splátky, s opožděním platby o tento jediný den, podle § 157 odst. 5 pozbývá rozhodnutí o povolení splátek účinnosti. Totéž platí i např. pokud jde o důvod stanovení daně správcem daně podle pomůcek bez součinnosti daňového subjektu, což může nastat např. při fiktivním doručení výzvy vydané podle § 87 odst. 2 nebo podle § 145 odst. 1 zákona. Vylučovat v takovémto případě možnost posečkání (a splácení) daně, považuji za nesmysl.

Otázkou dále zůstává, proč a před kým se zákonodárce rozhodl de facto jediné opravdové prominutí skrýt. Pravdou dále je, že jsem dosud nezaregistroval případ, kdy by správce daně o možnosti tohoto „skrytého prominutí příslušenství daně“ daňový subjekt informoval, jak by se ve smyslu § 6 odst. 3 DŘ dalo očekávat. Stejně tak jsem ovšem ještě nezaregistroval, že by správce daně o posečkání či o rozložení úhrady daně na splátky rozhodl z moci úřední, tj. bez žádosti daňového subjektu, jak to stanoví § 156 odst. 1 DŘ. Skryté prominutí v plné šíři, tedy podle § 157 odst. 7 zákona, je navíc vázáno pouze na vznik ekonomických nebo sociálních problémů daňových subjektů a pro ty subjekty, které mohou nespravedlivě uložené sankce uhradit, je tedy nepoužitelné. Tak například správce daně vede s daňovým subjektem řadu měsíců trvající postup k odstranění pochybností, který poté převede do daňové kontroly, aby po dvou letech od podání daňového přiznání vyměřil nadměrný odpočet ve výši dle daňového přiznání (i takovéto případy jsem již zaznamenal). Přeplatek na dani do výše vyměřeného nadměrného odpočtu správce daně poté použije k úhradě úroků z posečkání s platbami daňových povinností, mezitím vzniklých za dobu, po kterou správce daně vedl postup a kontrolu a daňový subjekt čekající na vrácení přeplatku neměl volné prostředky k jejich úhradě. Podmínky pro upuštění od předepsání úroku z posečkání podle § 157 odst. 7 DŘ nejsou naplněny.

Celkově hodnotím právní úpravu promíjecích instrumentů v daňovém řádu jako nedostatečnou, když obsahuje pouze okrajově využitelné prominutí individuální, dále prominutí plošné, které je pro jednotlivé daňové subjekty za normálního stavu věci nepoužitelné, a konečně prominutí, které je před širší daňovou veřejností skryté a navíc v plné šíři využitelné pouze v případech sociálních a ekonomicky zdůvodnitelných.

Pokud jde o jiné sankce, nežli je úrok z prodlení, je třeba ocenit alespoň částečnou moderaci výše pokuty za opožděné tvrzení daně v § 250 DŘ, kde v odst. 7 došlo novelou daňového řádu ke snížení této sankce na poloviční výši, pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

3 V jaké podobě by mělo být individuální prominutí v daňovém řádu nově zakotveno

Nedávno jsem byl seznámen s případem, kdy došlo k rozdělení daňového subjektu a na základě prvního podaného přiznání po tomto rozdělení byla daň nedopatřením uhrazena na osobní daňový účet druhého z takto vzniklých subjektů, kterému tímto vzniknul přeplatek. Poté, co byla tato chyba zjištěna, požádal daňový subjekt s přeplatkem ve smyslu § 155 odst. 1 DŘ o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku druhého subjektu, který předmětnou platbu uskutečnil. Podle poslední věty tohoto zákonného ustanovení přitom platí, že je-li této žádosti vyhověno,

považuje se za den úhrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně. Platba byla provedena včas, státní rozpočet o nic nepřišel, ale úrok z prodlení vznikl, a to v nemalé částce. Popsaný problém nemá řešení, neboť daňový zákon správci daně pravomoc prominout nestanoví, o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů nejde, živelná událost nenastala, zpětné posečkání daně po její úhradě je vyloučené a § 165 DŘ řeší jiné situace. Přesto mám za to, že i takováto situace by řešení mít měla.

K řešení této a nepochybně i mnoha jiných situací považuji za nezbytnou novelu § 259 DŘ tak, aby toto ustanovení umožňovalo správci daně individuální prominutí příslušenství daně, a to bez odkazu na jiný zákon, jak ve smyslu principu proporcionality, tak i k odstranění nadměrné tvrdosti. Pokud jde o otázku, komu svěřit kompetenci k tomuto individuálnímu prominutí, mám za to, že v současné struktuře orgánů finanční správy by stejně, jako tomu je v případě promíjení odvodů za porušení rozpočtové kázně a promíjení penále, mělo mít tuto kompetenci Generální finanční ředitelství.

Za logický a vysoce aktuální, už s ohledem na diskutované případy některých prominutí v minulosti, považuji požadavek na transparentnost rozhodování o prominutí. Vhodným způsobem, jak toho dosáhnout, je podle mne podmínka předchozího souhlasu žadatele se zbavením povinnosti mlčenlivosti úředních osob v této věci, jak to umožňuje § 52 odst. 2 DŘ, a to jak ohledně faktu samotného prominutí, tak i ohledně důvodů, pro něž bylo takové rozhodnutí vydáno. Samotné rozhodnutí o prominutí by mělo být pochopitelně odůvodněno a mělo by podléhat soudnímu přezkumu.



CD – SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2013

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2012.

Cena CD je 150 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Uplatnění DPH při dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu

Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353, EY



Problematicke přechodu „práva nakládat se zbožím jako vlastník“ se Soudní dvůr EU věnuje opakovaně. Naposledy jej rozpracoval v případě C-118/11 Eon Aset. V tomto článku bych se rád zamyslel nad aplikací tohoto konceptu při dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu.

1 Co je konsignační sklad?

Pojem konsignační sklad je velmi rozšířen v oblasti uplatnění DPH. Řada států zavedla určitá zjednodušení pro uplatnění DPH, pokud je zboží dodáváno prostřednictvím konsignačního skladu. Přesnější vymezení, co se tímto pojmem myslí, nicméně chybí. Ani Směrnice o DPH¹ tento pojem nijak nevymezuje. V odborné literatuře je výrazem konsignační sklad zpravidla označován sklad u nevlastníka zboží (kupujícího, obchodního zástupce nebo komisionáře) za účelem přiblížení zboží k zákazníkům.

2 Konsignační sklad u kupujícího

V tomto článku se zaměřím na nejčastější formu konsignačního skladu, kdy je sklad provozován kupujícím, případně jej pro kupujícího provozuje třetí osoba. Tento typ skladu je někdy označován jako „call-off“ sklad. Tímto způsobem může být dodáván materiál, který kupující využívá pro výrobu vlastních výrobků (velmi časté v automobilovém průmyslu), nebo zboží za účelem jeho dalšího prodeje kupujícím. Způsob dalšího využití zboží kupujícím ale není rozhodující.

Mezi dodavatelem zboží a kupujícím je zpravidla uzavřena smlouva o provozování konsignačního skladu nebo jiná nepojmenovaná smlouva. Na základě takové smlouvy se kupující zavazuje skladovat zboží ve vlastnictví dodavatele. Zboží si kupující odebírá podle potřeby, prodávající tedy nemůže nijak ovlivnit, kdy a které zboží bude kupujícím odebráno. To, že k odběru zboží došlo, se zpravidla dozví až dodatečně po obdržení konsignace (seznam

odebraného zboží). Dodavatel je povinen udržovat určitou hladinu zásob. Pokud by požadoval vrácení zboží ze skladu, kupující by nevyhověl, pokud by zásoba měla klesnout pod požadovanou hladinu.

Kupní cena je hrazena až po odběru zboží ze skladu. Po dobu skladování je zboží majetkem prodávajícího. Vlastnické právo ke zboží přechází na kupujícího okamžikem odběru zboží ze skladu nebo nejpozději zaplacením. Dodavatel zpravidla nese riziko neprodejnosti zboží, pohybu cen, inflace, škody na věci v důsledku vyšší moci, nicméně kupující nese zodpovědnost za ztrátu nebo zničení uskladněného zboží v případě, kdy neposkytl péči řádného hospodáře.

3 Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník

Z rozsudku Soudního dvora EU v případě C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise („SAFE“) vyplývá, že pro dodání zboží (a tedy uplatnění DPH) není rozhodující okamžik, kdy přechází právní vlastnictví tak, jak je vymezeno jednotlivými právními řády členských států, ale okamžik, kdy přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník. Soudní dvůr pak konstatoval (bod 12 rozsudku), že skutečné předání zboží do dispozice kupujícího za obvyklých okolností nasvědčuje tomu, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno.

Podle článku 14 Směrnice o DPH se za dodání zboží považuje také „skutečné předání zboží na základě smlouvy o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“.

Soudní dvůr EU dále upřesnil v případě C-118/11 Eon Aset, že zboží je dodáno (na kupujícího je převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník) v okamžiku, kdy

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

na kupujícího přecházejí podstatná rizika a užítky z užívání dané věci.

4 Aplikace uvedených principů na posuzovanou situaci

Pokud se podíváme na konsignační sklady touto optikou, docházíme k závěru, že k dodání zboží (tj. k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází již předáním zboží budoucímu kupujícímu při naskladnění zboží do skladu, nikoliv až odebráním ze skladu². Již od tohoto okamžiku může totiž kupující kdykoliv podle svého uvážení zboží spotřebovat, prodat nebo jakkoliv jinak využít. Aby tak učinil, nepotřebuje už od prodávajícího žádný další souhlas. Předáním zboží k naskladnění prodávající fakticky tento souhlas uděluje, tedy převádí na kupujícího právo nakládat se zbožím, jako kdyby byl vlastník.

Tento závěr se neopírá pouze o fakt, že kupující má zboží v držení, ale především o skutečnost, že kupující je *de facto* zmocněn se chovat jako vlastník³. Rozdíl lze ilustrovat na příkladu dopravce, který má zboží také v držení, ale nemůže jej nikomu prodat (mimo specifické výjimky jako realizace zástavního práva nebo ohrožení zásilky vznikem podstatné škody), nemůže jej ani spotřebovat či zničit.

Tento závěr je i v souladu s článkem 14 Směrnice o DPH, neboť se v podstatě jedná o prodej zboží s odložením platby. Za normálních okolností vlastnické právo přejde na kupujícího vyjmutím z konsignačního skladu, tedy ne později, než je zboží zapláceno. Za těchto podmínek se skutečně předání zboží kupujícímu v souladu se Směrnicí považuje za dodání zboží.

Zároveň prakticky veškeré užítky z užívání zboží přecházejí na kupujícího. Kupující má zboží neomezeně k dispozici a je oprávněn jej kdykoli využít (spotřebovat, zcizit). Naopak dodavatel takovou možnost nemá. Některá rizika sice zůstávají u prodávajícího (např. riziko nezaplacení, inflace či kurzových rozdílů), taková rizika jsou však vlastní (inherentní) prodeji s odložením platby.

Na dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu je tedy nutné nahlížet jako na dodání zboží s přepravou, kdy zboží je dodáno (právo nakládat se zbožím je převedeno), jakmile je ukončena přeprava do konsignačního skladu. Uplatnění DPH se potom bude lišit podle toho, zda doprava byla započata v tuzemsku, nebo v jiném členském státě EU.

5 Dodání zboží do konsignačního skladu z tuzemska

Pokud doprava zboží do konsignačního skladu začíná v tuzemsku, místem plnění je tuzemsko. Takové dodání je běžným zdanitelným plněním. Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem dodání⁴, tj. dnem, kdy je převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě prodeje prostřednictvím konsignačního skladu tak k dodání dochází mnohem dříve, než dojde k převodu vlastnického práva. Pokud je DPH odváděna až k tomuto okamžiku (tj. při prodeji zboží, resp. převodu vlastnického práva), dodavatel se může dostat do prodlení s odvodem DPH. Doporučoval bych tedy zrevidovat podmínky, za kterých jsou provozovány konsignační sklady, a stanovit správně datum uskutečnění plnění. Daňový doklad je potom nutno vystavit do 15 dnů. To může znamenat, že bude třeba vystavit dva doklady, jeden jako daňový doklad po dodání zboží a druhý jako fakturu (tj. jako výzvu k zaplacení kupní ceny) po odebrání zboží ze skladu.

6 Dodání zboží do konsignačního skladu ze zahraničí

Pokud doprava zboží do konsignačního skladu začíná v jiném členském státě EU, místem plnění je místo zahájení přepravy. Dodání nepodléhá české DPH. Dodavatel si musí ve státě odeslání ověřit, zda dodání může osvobodit od tamní DPH.

Pokud se jedná o pořízení zboží v tuzemsku z jiného členského státu (tj. o zrcadlovou transakci k dodání zboží), všeobecně se má za to, že na tuto situaci dopadá ustanovení § 16 odst. 4 zákona o DPH. Toto ustanovení je považováno za ustanovení, kterým Česká republika zavedla zjednodušení pro konsignační sklady. Zjednodušení má spočívat v tom, že se zahraniční dodavatel nebude muset registrovat jako český plátec DPH. Tato možnost byla dokonce zakotvena až do roku 2008 přímo v zákoně o DPH⁵.

Podle tohoto ustanovení se za pořízení zboží z jiného členského státu plátcem (tj. českým kupujícím) považuje přemístění zboží prodávajícím do České republiky za účelem jeho následného dodání českému odběrateli. Zavádí se tím „fikce“ pořízení zboží z jiného členského státu kupujícím. Použitá formulace může vytvářet zdání, že se v posuzovaném případě nejedná o „běžné“ pořízení zboží z jiného členského státu.

² Pokud by konsignační sklad provozoval dodavatel nebo jím zmocněná osoba, došli bychom samozřejmě k jinému závěru. Takový typ konsignačního skladu ale v tomto článku nekomentuji.

³ Obdobně v případě C-320/88 společnost SAFE udělila společnosti Kats plné moci k prodeji nemovitosti, viz bod 3 rozsudku (v případě nemovitosti musí být takové zmocnění v písemné podobě, pro movité věci písemná forma zmocnění není nutná).

⁴ Ustanovení § 21 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

⁵ Ustanovení § 95 odst. 12 zákona o DPH, ve znění platném do 31. 12. 2008.

Povinnost kupujícího přiznat DPH při pořízení zboží dle § 16 odst. 4 zákona o DPH vzniká okamžikem přemístění zboží do České republiky⁶. Zpravidla je tak nutné, aby zahraniční dodavatel také vystavil dva doklady, jeden v okamžiku přemístění jako daňový doklad a druhý jako fakturu při odebrání zboží ze skladu. Na základě daňového dokladu pak český kupující přizná DPH z pořízení zboží z jiného členského státu. Faktura vystavená po odběru zboží ze skladu už nemá žádné dopady pro uplatnění DPH a slouží pouze jako výzva k zaplacení kupní ceny.

7 Registrace zahraničního dodavatele k české DPH

Ustanovení § 16 odst. 4 zákona o DPH výslovně stanoví, že se podle tohoto ustanovení nesmí postupovat, pokud se zahraniční dodavatel stane plátcem (zaregistruje se k české DPH). Pokud se zahraniční dodavatel stane plátcem, vzniká nejistota, kdo má uplatňovat DPH z pořízení zboží v České republice.

Pro pořízení zboží prostřednictvím konsignačních skladů, kterými se zabývám (tj. prostřednictvím skladů provozovaných kupujícím), však zjednodušení dle § 16 odst. 4 zákona o DPH není potřeba. Pořízení zboží z jiného členského státu je totiž pro českého kupujícího předmětem DPH podle obecného ustanovení § 16 odst. 1 písm. a), příp. c) zákona o DPH.

Podle tohoto ustanovení se pořízením zboží z jiného členského státu rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do tuzemska osobou uskutečňující dodání zboží nebo jí zmocněnou osobou. Této definici přesně odpovídá posuzovaná situace, tj. český kupující nabývá při převzetí zboží na konsignační sklad právo nakládat se zbožím jako vlastník a toto zboží bylo současně odesláno nebo přepraveno prodávajícím z jiného členského státu.

Z praktického hlediska je uplatnění DPH kupujícím identické, ať postupuje podle § 16 odst. 1 nebo podle odst. 4 zákona o DPH. K drobnému rozdílu by mohlo docházet jen ve stanovení dne, ke kterému vzniká povinnost přiznat DPH, pokud je daňový doklad vystaven až po dodání zboží (přemístění zboží do České republiky). V takovém případě daňová povinnost vzniká později, a to vystavením dokladu, ale nejpozději 15. dnem následujícího měsíce.

Setkal jsem se však s případy, kdy se kupující domníval, že z důvodu registrace zahraničního dodavatele k české DPH nemůže nadále zdaňovat nakoupené zboží jako pořízení zboží z jiného členského státu EU, protože se „fikce“

pořízení neuplatní. Po vzájemné dohodě zahraniční dodavatel začal uplatňovat českou DPH na fakturách vystavovaných při vyskladnění zboží z konsignačního skladu. V tomto okamžiku však k dodání zboží z pohledu DPH nedochází. Jak bylo popsáno výše, k tomu došlo při převzetí zboží na sklad. Vzhledem k tomu, že toto dodání bylo spojeno s přepravou zboží do České republiky, místem plnění bylo místo, kde byla zahájena přeprava (tj. v členském státě EU, odkud bylo zboží odesláno). Dodání zboží tak nepodléhá české DPH, a kupující proto nese riziko zpochybnění nároku na odpočet DPH uplatněné zahraničním dodavatelem.

Český kupující měl i po registraci zahraničního dodavatele k české DPH zdaňovat nákup zboží jako „skutečné“ pořízení zboží v České republice z jiného členského státu v okamžiku převzetí na konsignační sklad podle § 16 odst. 1 zákona o DPH. Uplatnění DPH podle tohoto ustanovení není registrací zahraničního dodavatele k české DPH nijak ovlivněno.

Doporučoval bych proto pečlivě prověřit uplatnění DPH u konsignačních skladů, pokud je zahraniční dodavatel registrován k české DPH.



nezávislá analýza dat

Nová verze softwaru IDEA[®] VERZE 9

- kompatibilita s Windows 8
- nově elektronický klíč
- nový vzhled [pás karet]
- nové Benfordovy testy
- jednodušší připojení k IDEA Serveru
- nové aplikace v rámci SmartAnalyzeru
- vylepšený export
- vyšší výkon
- nové funkce



J + Consult spol. s r.o.
Čapkova 2/195
140 00 Praha 4
Tel.: +420 244 118 411
www.jconsult.cz



⁶ Ustanovení § 25 odst. 2 zákona o DPH.

Věrnostní programy a DPH

Ing. Aleš Krempa
Manager, KPMG Česká republika, s.r.o.
daňový poradce č. 3985

Ing. Veronika Svobodová
Tax Consultant, KPMG
Česká republika, s.r.o.
daňová poradkyně č. 4723



V poslední době je patrný sílící boj společností o zákazníky. Výhodné nabídky typu „1 + 1 zdarma“ nebo „druhý výrobek za polovinu ceny“ či věrnostní programy, kdy zákazník dostane za nákupy body, které lze následně směřnit za předměty či služby rozličného charakteru nebo získat slevu z dalšího nákupu, tak potkáváme na každém rohu.

Z pohledu DPH mohou představovat tyto akce problém. Samotné vymezení jednotlivých plnění pro účely DPH není jednoduché. Často není navíc zřejmé, kdy, kým a v jaké výši by mělo být uskutečnění zdanitelného plnění dodání zboží či poskytnutí služby v rámci věrnostních struktur deklarováno. Zároveň nemusí všechny subjekty zapojené ve věrnostních strukturách splnit podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, které v rámci těchto struktur přijmou. Existuje zde tak reálné riziko nesprávného uplatnění DPH.

Pro správné určení DPH režimu transakcí v rámci věrnostních programů jsou stěžejní základní pravidla a principy DPH (především princip neutrality). Problematika věrnostních programů byla předmětem několika rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“ nebo „Soudní dvůr EU“), kdy SDEU tento přístup potvrdil. Zároveň je patrná snaha regulovat tuto oblast na úrovni Evropské unie prostřednictvím dodatečných úprav Směrnice o DPH (viz dále). Diskutovaná novela Směrnice o DPH¹ však řeší pouze DPH režim poukázek.

1 Dodání zboží či poskytnutí služby „zdarma“

Marketingové akce typu „1 + 1 zdarma“ či „při nákupu nad 500 Kč dárek zdarma“ mohou být z pohledu DPH zrádné. Poskytnutí obchodního majetku bez úplaty v rámci ekonomické činnosti, pokud byl u tohoto obchodního

majetku uplatněn nárok na odpočet daně, je totiž v souladu s § 13 odst. 4 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), považováno za dodání zboží za úplatu. Vzniká tak povinnost odvést DPH na výstupu. Výjimkou z tohoto pravidla je poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti, pokud jeho pořizovací cena bez DPH nepřesahuje 500 Kč, nebo poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti [viz § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH].

Režim DPH pro bezúplatné dodání zboží byl předmětem rozsudku SDEU C-48/97 [Kuwait Petroleum (GB) Ltd]. Soudní dvůr EU konstatoval, že zboží je dodáváno za úplatu pouze, pokud zde existuje právní vztah mezi dodavatelem a zákazníkem, v rámci kterého dochází k výměně vzájemných plnění. V případě poskytnutí dárku zdarma je diskutabilní, zda je jeho poskytnutí vázáno na výměnu plnění mezi zákazníkem a dodavatelem nebo se jedná pouze o jednostranný akt.

Ministerstvo financí ČR (MF ČR) vyjádřilo svůj názor k dané problematice v rámci Koordinačního výboru (příspěvek č. 643/22.09.04 – Uplatnění nároku na odpočet DPH při poskytování naturálních bonusů). Dle MF ČR je dodání zboží „zdarma“ nutno považovat za bezúplatné plnění. Při posuzování jednotlivých případů je však nutné vycházet z účetního zachycení skutečnosti a z (daňových) dokladů vystavených kupujícím.

Z pohledu DPH je tak jistější koncipovat marketingové akce spíše jako nabídky typu „druhý produkt za polovinu ceny“ či „3 za cenu 2“. Úplata je pak vázána k celkové dodávce zboží, nejedná se již o dodání zboží zdarma.

V případě bezúplatného poskytnutí služeb je situace z pohledu DPH jednodušší. Pokud jsou služby poskytnuty bezúplatně **v rámci ekonomické činnosti** plátce, což by měl být plátce schopen prokázat, nejsou předmětem daně,

¹ Směrnice Rady ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“).

i když byl u souvisejících nákladů uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu [viz § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH].

Nutno zmínit, že pokud jsou bonusové dárky (zboží, služby) distribuovány zdarma zákazníkům externím dodavatelem, za což dodavateli náleží od obchodníka či organizátora věrnostního programu odměna, je třeba určit, zda je poskytnutá odměna úplatou od třetí strany za dodávku zboží či poskytnutí služby zákazníkovi a měla by být v souladu s § 36 odst. 1 ZDPH zahrnuta externím dodavatelem do základu daně poskytnutého plnění, či zda se jedná o úplatu za poskytnutou distributorskou službu. V případě, kdy se jedná o úplatu od třetí strany, obchodník či organizátor věrnostního programu nebude mít nárok na odpočet DPH (viz také rozsudky SDEU C-53/09 Loyalty Management UK Ltd a C-55/09 Baxi Group Ltd).

2 Slevové poukázky

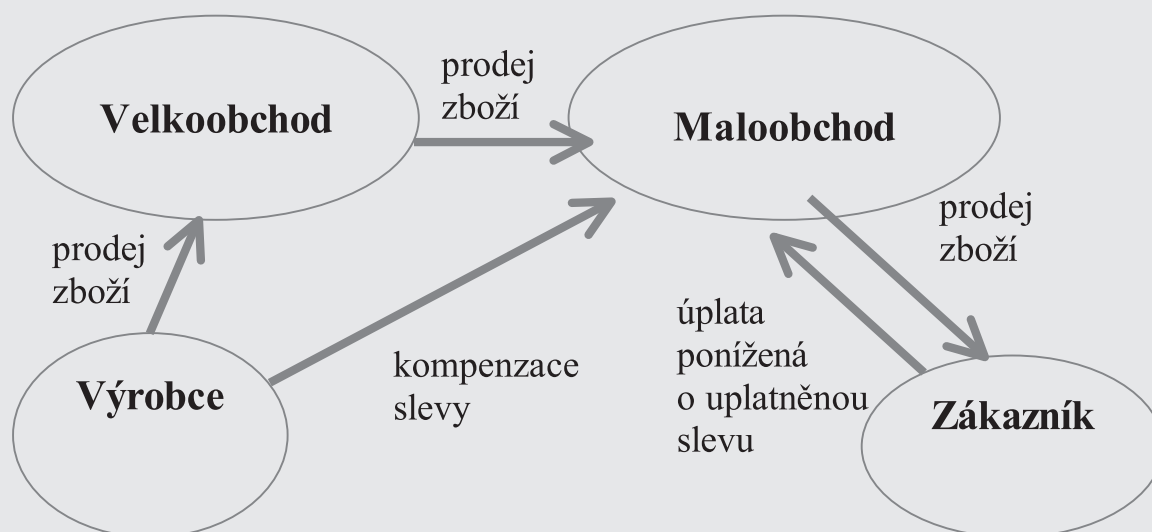
Magnetem pro spotřebitele je slovo „sleva“. Sleva může být vtělena do slevového kupónu vystaveného výrobcem

či obchodníkem nebo přislíbena při splnění určitých podmínek často vázaných na předchozí nákupy.

V situaci, kdy je sleva poskytnuta přímému odběrateli v distribučním řetězci, je DPH úprava jasná. Pokud je sleva poskytnuta ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, dochází k ponížení základu daně u poskytovatele plnění o danou slevu již při uskutečnění zdanitelného plnění. Při uplatnění slevy po uskutečnění zdanitelného plnění dochází k dodatečné úpravě základu daně a DPH v souladu s § 42 ZDPH.

Situace se může zkomplikovat v případě, kdy se bude poskytovatel slevy lišit od poskytovatele samotného plnění, ke kterému se sleva bude vztahovat, resp. sleva bude poskytnuta jinému článku v distribučním řetězci než přímému odběrateli (např. sleva je garantována finálnímu zákazníkovi výrobcem produktu, lze ji však uplatnit pouze u maloobchodníka). Poskytovatel slevy (výrobce) je pak často smluvně zavázán ke kompenzaci slevy uplatněné zákazníkem u dodavatele plnění (obchodníka) – jedná se tedy o tzv. nepřímé bonusy, nepřímé slevy.

Obrázek č. 1 Nepřímý bonus



Touto situací se zabývaly příspěvky na Koordinační výbor (č. 340/14.09.11 Nepřímé bonusy a č. 350/14.12.2011 Bonusy poskytnuté finálním zákazníkům). Koordinační výbory navazují na závěry judikatury SDEU, především případy C-317/94 Elida Gibbs Ltd, Komise vs. Německo a C-398/99 Yorkshire Co-operatives.

Dle závěrů Koordinačních výborů a judikatury SDEU by měl výrobce při poskytnutí kompenzace prodejci za slevy poskytnuté finálním zákazníkům upravit základ daně a DPH ve své evidenci dle § 42 ZDPH. Obchodník, u kterého bude sleva zákazníkem uplatněna, zahrne v souladu s § 36 odst. 1 ZDPH do základu daně za poskytnuté plnění vše, co jako úplatu obdržel nebo obdrží od osoby, pro

kterou je plnění uskutečněno, či od třetí osoby, tzn. jak úplatu obdrženou od zákazníka po uplatnění slevy, tak kompenzaci poskytnuté slevy výrobcem. Zákazník, plátc DPH, bude mít v souladu s § 74 ZDPH nárok na odpočet DPH pouze z částky skutečně uhrazené, tj. z částky po uplatnění slevy.

3 Poukázky na nákup zboží či služeb

Stále častěji je možné zakoupit poukázky či vouchery na budoucí nákup zboží či služeb v konkrétním obchodě, obchodním řetězci či nákupním centru. V této souvislosti

vyvstává otázka okamžiku odvodu DPH – při vystavení a úhradě poukázky nebo až při jejím uplatnění?

Z pohledu DPH je třeba rozlišit dva typy poukázek (i) jednoúčelové poukázky, kdy je budoucí plnění jednoznačně definováno – je znám poskytovatel daného plnění, místo plnění a předmět plnění (např. poukázka na nákup kamery typu XYZ v prodejní společnosti AB v Aši), a (ii) víceúčelové poukázky, kdy budoucí plnění nelze přesně definovat – není zřejmé, kdo poskytne plnění, kde bude místo plnění či co bude předmětem plnění (např. poukázka na nákup v kterékoliv prodejní nadnárodního obchodního řetězce).

V případě jednoúčelové poukázky, kdy je budoucí plnění přesně vymezeno, je třeba přijatou úplatu považovat za zálohu na budoucí zdanitelné plnění. Povinnost odvést DPH tak vzniká již k okamžiku přijetí úplaty. Následně uplatnění poukázky již nebude pro účely DPH relevantní.

Otázkou zůstává, jaké informace je nutné mít o předmětu budoucího plnění pro jeho „přesné“ vymezení. Musí se úplata vztahovat ke konkrétnímu zboží či službě nebo je pro přesné vymezení dostačující znalost DPH sazby budoucího plnění? Bylo by tak možné za jednoúčelovou poukázku považovat i poukaz na nákup blíže nespecifikovaného zboží v základní sazbě DPH, které lze v budoucnu vybrat z aktuální nabídky konkrétního obchodu?

Režim DPH u přijatých záloh byl řešen SDEU v případě C-419/02 BUPA Hospitals Ltd. Dle SDEU vzniká povinnost odvést DPH z přijaté úplaty pouze, pokud jsou přesně vymezeny všechny relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění. SDEU odkazuje na stanovisko generálního advokáta, dle kterého nelze za přesné vymezení zboží považovat druhové určení zboží v seznamu, ze kterého může kupující v budoucnu vybírat.

V této souvislosti je nicméně nutné upozornit na návrh novely Směrnice o DPH týkající se DPH režimu poukázek, který je prosazován Evropskou komisí (viz také dále). Dle návrhu novely lze poukázku považovat za jednoúčelovou, pokud je známa identita dodavatele, místo plnění a **sazba DPH** budoucího plnění. Dle této definice by bylo teoreticky možné považovat poukaz na nákup blíže nespecifikovaného zboží v základní sazbě DPH za jednoúčelovou poukázku, a vznikla by tak povinnost odvést DPH již k okamžiku přijetí úplaty.

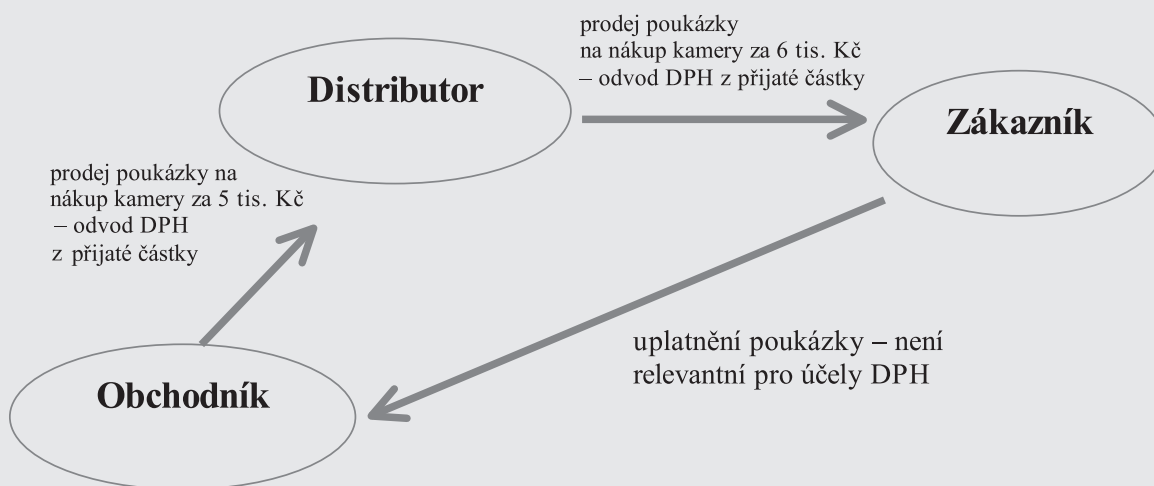
Nicméně, s ohledem na nejasnou budoucnost návrhu novely Směrnice a její případný výklad nezbyvá než doporučit respektovat dosavadní závěry judikatury SDEU. Přijatou úplatu na budoucí zdanitelné plnění lze považovat za zálohu s povinností odvodu DPH pouze, pokud je budoucí plnění jednoznačně specifikováno (druhové vymezení budoucího plnění ve stejné sazbě DPH není dostačující).

Víceúčelové poukázky, kdy není budoucí plnění přesně definováno, je třeba vnímat spíše jako platební prostředek. Pro účely DPH tak bude relevantní až okamžik uplatnění poukázky, kdy bude znám druh plnění (sazba DPH), jeho poskytovatel i místo plnění.

Pokud je poukázka přeprodávána v rámci distribučního řetězce, bude pro posouzení DPH režimu prodeje v rámci distribučního řetězce stěžejní, kdo je vůči obchodníkovi vázán právním vztahem, zda distributor nebo zákazník. Důležitou roli tak bude hrát to, zda distributor jedná v zastoupení a jménem obchodníka, či zda provádí další prodej poukázek svým vlastním jménem a na svůj vlastní účet, často s uplatněním marže (viz také rozsudek SDEU C-520/10 Lebara Ltd).

Pokud je zákazník stále v přímém vztahu vůči obchodníkovi, přístup popsaný výše se zapojením distributorů

Obrázek č. 2 Prodej jednoúčelové poukázky v distribučním řetězci

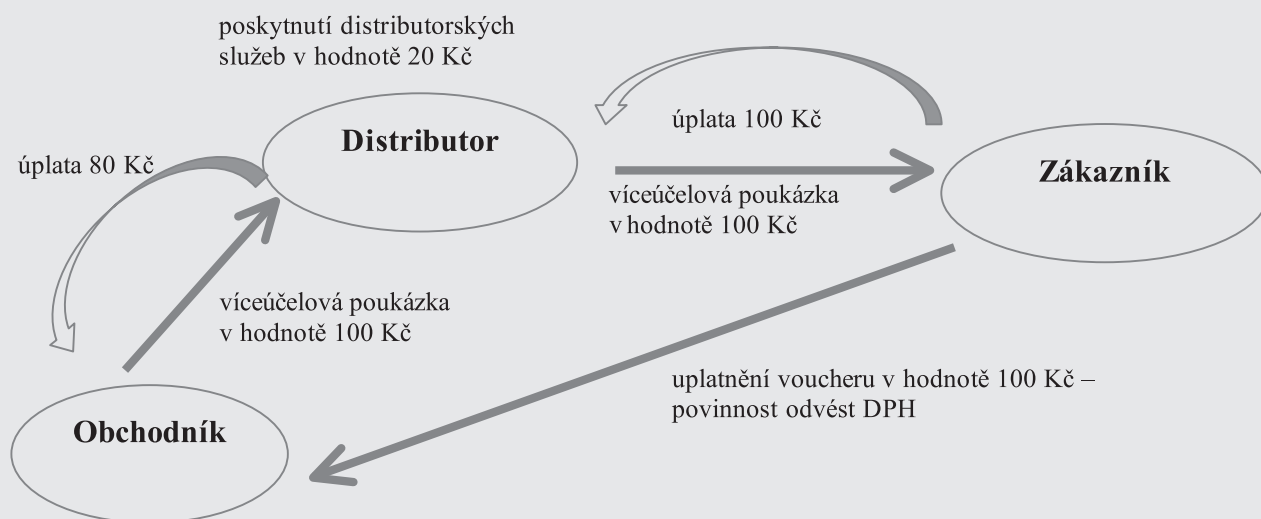


nemění. Obchodník bude zřejmě navíc povinen k úhradě určité částky za poskytnuté distributorské služby.

V případě, kdy bude distributor jednat svým vlastním jménem, bude ve smluvním vztahu k obchodníkovi, je třeba na prodej poukázek na každém distribučním stupni pohlížet jako na separátní transakci. DPH režim by měl být nicméně aplikován v souladu s výše uvedenými pravidly, tj. v případě jasně definovaného budoucího plnění vznikne povinnost odvést DPH při přijetí úplaty, a to jak při přijetí úplaty obchodníkem, tak při přijetí úplaty na dalších stupních distribučního řetězce.

V případě víceúčelové poukázky vznikne povinnost deklarovat DPH až v okamžiku plnění. Prodeje na jednotlivých stupních distribučního řetězce by měly být mimo předmět DPH (plnění není jasně specifikováno). Zůstává ovšem otázkou, jak v tomto případě přistoupit k případné marži distributorů, tedy rozdílu mezi hodnotou, za kterou byla víceúčelová poukázka nakoupena, a hodnotou, za kterou je prodávána. Domníváme se, že by tato částka měla být zohledněna jako odměna za poskytnutí distributorské služby. Zůstane tak zachována neutralita DPH v rámci celého distributorského řetězce.

Obrázek č. 3 Prodej víceúčelové poukázky v distribučním řetězci



4 Iniciativa na úrovni Evropské unie

Jak již bylo zmíněno výše, téma DPH režimu poukázek je i v hledáčku Evropské unie. První konzultace týkající se této oblasti započaly na úrovni Evropské komise již v roce 2006. Snahy Komise vyústily k předložení návrhu novely Směrnice o DPH v květnu 2012. V průběhu roku 2013 se k návrhu vyjádřil Evropský parlament, na konci března 2014 zveřejnila své připomínky i Rada EU. Původním záměrem Komise bylo prosadit změny již od 1. 1. 2015. Tento termín, zdá se, nebude dosažen.

Návrh novely definuje termín „poukázka“ (anglicky „voucher“), stanovuje základní typy poukázek a navrhuje DPH režim pro transakce spojené s poskytnutím či uplatněním těchto typů poukázek. Pracovní skupina Evropské komise dále rozpracovala vzorové příklady, na kterých je navrhovaný režim demonstrován. Důvodem regulace je snaha nastavit jednotná pravidla, a sjednotit tak přístup ke zdanění transakcí s poukázkami v celé Evropské unii. V některém z dalších vydání Bulletinu KDP ČR seznámíme čtenáře s detaily navrhované úpravy Směrnice.

Zaměstnavatel a zaměstnanec v roce 2014: Daň z příjmů, pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění¹

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.
daňová poradkyně č. 3885
Katedra veřejných financí, VŠE

Ing. Marta Ženíšková
Ministerstvo práce a sociálních věcí

Mgr. Tomáš Červinka
Všeobecná zdravotní pojišťovna

Odvod povinných plateb z příjmů ze závislé činnosti se kromě jiného odvíjí od definice zaměstnance, zaměstnavatele, příp. zaměstnání. Úprava těchto pojmů v pojistných předpisech je zásadní pro stanovení účasti na pojištění, a tedy i pro placení pojistného. Uvedené pojmy nejsou pro daň z příjmů, pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění definovány stejně; v uplynulých letech se však výrazně přiblížily.

S účinností od 1. 1. 2014 došlo k úpravě v definici uvedených pojmů pro účely pojistného na sociální zabezpečení tak, aby se více navázaly na jejich úpravu v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“). Pro účely pojistného na veřejné zdravotní pojištění byly tyto definice úzce navázány na ustanovení zákona o daních z příjmů již s účinností od 1. 1. 2008.

1 Zaměstnanec a zaměstnavatel pro účely daně z příjmů

Zaměstnancem pro účely daně z příjmů je podle § 6 odst. 2 ZDP poplatník s příjmy ze závislé činnosti, přičemž příjmy ze závislé činnosti jsou vyjmenovány v § 6 odst. 1 ZDP.

Zaměstnavatelem je podle § 6 odst. 2 ZDP plátce příjmu ze závislé činnosti. Podle stejného ustanovení je zaměstnavatelem i uživatel (ekonomický zaměstnavatel) v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly.²

Za příjem ze závislé činnosti se podle zákona o daních z příjmů považuje příjem ze současného nebo dřívějšího pracovního, služebního, členského či jiného obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Dále se výslovně za příjem ze závislé činnosti považují i příjmy, které vyplývají z vyjmenovaných vztahů, kdy příjemce příjmu není nutně povinen dbát příkazů plátce; jde zejména o příjmy za práci členů družstev, společníků společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, dále o odměny členů orgánů právnických osob, orgánů právnických osob a o příjmy likvidátorů.

Zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 1 písm. d) dále stanoví, že příjmem ze závislé činnosti je i příjem, který plyne od jiné osoby než od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost [ze které plyne příjem ze závislé činnosti, viz § 6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP], pokud zaměstnanci tento příjem plyne v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti u jiného plátce.

¹ Článek vyjadřuje názory autorů k oblastem, ve kterých profesně působí; nejde však o oficiální stanoviska jednotlivých institucí.

² Navázání definic zaměstnance, zaměstnavatele a zaměstnání ve zdravotním pojištění si v roce 2008 vyžádalo rozsáhlou diskusi, zda je ekonomický zaměstnavatel podle § 6 odst. 2 ZDP zároveň „plátce příjmu“, tj. „zaměstnavatel“ je legislativní zkratkou pro „plátce příjmu“, či zda je rozšířením pojmu „zaměstnavatel“ (viz Stanovisko Ústavu státu a práva ze dne 28. 11. 2008).

Důležité je rovněž samotné vymezení závislé činnosti. Pro tento účel je užitečným vodítkem kromě jiného i pokyn Ministerstva financí č. D-285.

Ustanovení § 6 odst. 1 ZDP bylo s účinností od 1. 1. 2014 novelizováno, k věcným změnám však v tomto směru nedochází.

2 Zaměstnanec a zaměstnavatel pro účely pojistného na sociální zabezpečení

K největší změně v definici zaměstnance a zaměstnavatele dochází s účinností od 1. 1. 2014 u pojistného na sociální zabezpečení.

1. Do konce roku 2013 se za **zaměstnance** považovaly osoby taxativně vyjmenované v § 3 odst. 1 písm. b) v bodech 1 až 18 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále je „ZPSZ“ nebo „zákon a pojistném na sociální zabezpečení“), přičemž tento výčet byl oproti současné podobě významně omezený; na rozdíl od definice zaměstnance ve zdravotním pojištění neobsahoval návaznost na zdaňování daní z příjmů ze závislé činnosti.
2. Od 1. 1. 2014 je tento výčet významně rozšířen v novém bodě 20, podle kterého se za zaměstnance považují „fyzické osoby neuvedené v bodech 1 až 19, s výjimkou členů zastupitelstev územních samosprávných celků a zastupitelstev městských částí nebo městských obvodů územně členěných statutárních měst a hlavního města Prahy, kteří nejsou pro výkon funkce dlouhodobě uvolnění nebo kteří nevykonávají funkci ve stejném rozsahu jako dlouhodobě uvolnění členové zastupitelstva.“ Na všechny osoby uvedené v bodech 1 až 20 se vztahuje dovětek na konci § 3 odst. 1 ZPSZ, z něhož vyplývá, že osoby uvedené v těchto 20 bodech se považují za zaměstnance „v době zaměstnání, pokud jim v souvislosti se zaměstnáním plynou nebo by mohly plynout příjmy ze závislé činnosti, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmu podle zvláštního právního předpisu a nejsou od této daně osvobozeny.“³

Pro vymezení poplatníka a plátce pojistného však není možné omezit se na definici zaměstnance a zaměstnavatele. Podstatnou roli hraje i definice zaměstnání.

Za **zaměstnání** se považuje činnost zaměstnance pro zaměstnavatele, ze které mu plynou nebo by mohly plynout od zaměstnavatele příjmy ze závislé činnosti, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmu a nejsou od této daně osvobozeny.

Pro lepší chápání definice zaměstnání je vhodné vysvětlit některé na první pohled ne zcela zřejmé pojmy, a to „by mohly plynout ... příjmy“ a „pokud by podléhaly zdanění v České republice“.

Formulace „mohly by plynout ... příjmy“ má zajistit, aby se zaměstnanec považoval za zaměstnance i v době, kdy mu příjmy zpravidla neplynou, ale nelze vyloučit, že by mu mohly plynout (ve dnech pracovního klidu, v době neplaceného pracovního volna, po odpracování 300 hodin v zaměstnání vykonávaném na základě dohody o provedení práce, v 11 měsících při odměňování jednou za rok apod.). V této době by mu příjmy mohly plynout, výkon práce a ani poskytnutí odměny nejsou v této době vyloučeny.

Formulace „pokud by podléhaly zdanění v České republice“ zajišťuje, aby se ze započitatelných příjmů zaměstnanec odvádělo pojistné na sociální zabezpečení, i když tyto příjmy nejsou zdaňovány v České republice, ale pojistné se platí do České republiky podle českých předpisů (na základě aplikace evropských koordinačních nařízení nebo dvoustranných smluv o sociálním zabezpečení). Jde například o zaměstnance, který bydlí a pracuje v České republice a zároveň pracuje pro dalšího zaměstnavatele v jiném státě Evropské unie, například v Německu. Daň z příjmu z činnosti v Německu se platí v Německu, ale pojistné z tohoto příjmu musí německý zaměstnavatel platit v České republice podle českých předpisů, a to z příjmů, které by podléhaly v České republice dani z příjmu ze závislé činnosti.

Zaměstnavatelem pro účely pojistného na sociální zabezpečení je právnická nebo fyzická osoba, která zaměstnává alespoň jednoho zaměstnance.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro účely pojistného na sociální zabezpečení se za zaměstnance od 1. 1. 2014 považují fyzické osoby v době trvání zaměstnání, jestliže:

- jim z tohoto zaměstnání plynou nebo by mohly plynout příjmy ze závislé činnosti a
- tyto příjmy ze závislé činnosti jsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti a nejsou od této daně osvobozeny.

Za dobu trvání zaměstnání se přitom považuje doba od vstupu do zaměstnání do skončení zaměstnání. Vstupem do zaměstnání je zahájení výkonu práce. Výjimky z této zásady jsou uvedeny u konkrétních pracovních vztahů v § 10 odst. 2 a 3 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění (dále jen „zákon o nemocenském pojištění“). Například u poslance se za vstup do zaměstnání považuje den jeho zvolení za poslance, a nikoliv den, kdy začal jako poslanec pracovat. Dále například u pracovního poměru, který byl sice uzavřen, ale k nástupu do zaměstnání nedošlo a pracovní poměr byl zrušen až za rok, se vůbec nejedná o zaměstnance, protože nevstoupil do zaměstnání.

³ Pro definici zaměstnance by od 1. 1. 2014 byl dostačující pouze bod 20 v citovaném ustanovení. Body 1 až 19 byly ponechány jen z důvodu kontinuity s předchozí úpravou.

Za zaměstnance se naopak nepovažují osoby, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti, jde-li o příjmy:

- z budoucího pracovního vztahu, protože u těchto osob není splněna podmínka doby zaměstnání, nebo
- od plátce, pro něhož dotyčná osoba nevykonává činnost, za kterou jí plynou příjmy ze závislé činnosti.

Ani v jednom případě netrvá zaměstnání u zaměstnavatele.

Zaměstnanec je poplatníkem pojistného na sociální zabezpečení, jestliže je účastem nemocenského pojištění. Účast na nemocenském pojištění trvá od vstupu do zaměstnání do skončení zaměstnání, s výjimkou zaměstnání malého rozsahu a zaměstnání vykonávaného na základě dohody o provedení práce, u nichž se účast posuzuje v každém kalendářním měsíci zvlášť. Pojistné musí být placeno i z příjmů zúčtovaných po skončení zaměstnání, pokud ze zaměstnání byl zaměstnanec účastem nemocenského pojištění.

3 Zaměstnanec a zaměstnavatel pro účely pojistného na veřejné zdravotní pojištění

Definice pojmu zaměstnanec pro účely zdravotního pojištění je velmi úzce spojena s daněmi z příjmů a pojmem „příjem ze závislé činnosti“ už od roku 2008.

Za **zaměstnance** se považuje fyzická osoba, které plynou nebo by měly plynout příjmy ze závislé činnosti. Formulace „by měly plynout ... příjmy“ obdobně jako v pojistném na sociální zabezpečení zajišťuje kontinuitu pro období, kdy zaměstnanci příjmy ze závislé činnosti dočasně neplynou. Zaměstnancem je tak např. i osoba, která má se zaměstnavatelem uzavřen pracovníprávní vztah a sjednaný příjem, ale zaměstnavatel jí mzdu nevyplácí z důvodu dlouhodobého pracovního volna bez náhrady příjmů nebo nemoci.

Zaměstnancem není osoba, která patří mezi některou ze zákonem stanovených výjimek – např. osoba činná na základě dohody o provedení práce, která v kalendářním měsíci nedosáhla příjmu vyššího než 10.000 Kč.

Zaměstnání je vedle trvalého pobytu důvodem pro účast na veřejném zdravotním pojištění. Osoba, která nemá trvalý pobyt v České republice, se proto stává pojištěncem dnem vzniku zaměstnání.

Zaměstnavatelem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 ZDP, zaměstnává zaměstnance a má sídlo nebo trvalý pobyt na území České republiky. Při uplatnění evropských koordinačních pravidel nebo mezinárodních smluv se rezidenční podmínka rozšiřuje i na smluvní státy.

Zaměstnáním se rozumí činnost zaměstnance, ze které mu plynou od zaměstnavatele příjmy ze závislé činnosti posuzované pro daňové účely podle § 6 ZDP.

Za den nástupu zaměstnance do zaměstnání se u pracovního poměru považuje den, ve kterém zaměstnanec nastoupil do práce, a za den ukončení zaměstnání se považuje den skončení pracovního poměru. Dnem nástupu zaměstnance do zaměstnání vzniká zaměstnavateli povinnost platit za něj část pojistného. Ustanovení § 8 zákona č. 592/1992 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, stanovuje den nástupu zaměstnance do zaměstnání a den skončení zaměstnání u dalších specifických skupin osob, např. u členů družstva, u zaměstnanců činných na základě dohody o pracovní činnosti nebo dohody o provedení práce, soudců, osob zvolených do funkce, osob vykonávajících pěstounskou péči apod.

Pojistné se odvádí z příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny na základě zákona o daních z příjmů, tj. v případech, kdy je příjem vyplácen a zdaněn mimo Českou republiku, je třeba jej pro účely stanovení vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění posoudit optikou zákona o daních z příjmů.

4 Praktická aplikace definice zaměstnance, zaměstnavatele a zaměstnání

Ačkoliv většina zaměstnanců (chápáno obecně) je za zaměstnance považována jak pro účely daně z příjmů fyzických osob, tak pro pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění, v určitých situacích nadále zůstávají rozdíly. Jde zejména o situace, kdy zaměstnanci plynou příjem od jiné osoby, než u které vykonává závislou činnost (dále uváděno jako „od třetí osoby“), nebo o situace s mezinárodním prvkem.

4.1 Plnění od třetích osob

Povinné odvody z plnění od třetích osob již byly v minulosti diskutovány.⁴

Pro účely daně z příjmů fyzických osob je posouzení stejné do konce roku 2013 i od ledna 2014. Podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP je vždy příjem od třetí osoby příjmem ze závislé činnosti. Pokud se nejedná o příjem od daně osvobozený, je tento příjem jako příjem ze závislé činnosti zdaněn. Kdo je v tomto případě považován za plátce příjmu (a tedy je povinen srazit a odvést zálohu na daň, příp. srážkovou daň), se odvíjí od druhu příjmu a smluvních ujednání (od koho má zaměstnanec na příjem nárok). V každém případě však bude příjem podléhat zdanění jako příjem ze závislé činnosti.

⁴ Např. KOOV č. 730/08.10.03, Stanovisko MZ ČR, čj. MZDR 10168a/2008, ze dne 30. 4. 2008.

V pojistném na zdravotní pojištění rovněž nedochází ke změnám. Ministerstvo zdravotnictví v tomto směru v minulosti vydalo stanovisko, podle kterého jednotlivé zdravotní pojišťovny postupují. V případě výplaty příjmu třetí osobou zaměstnanci, který vykonává činnost výhradně pro jiného, zpravidla právního zaměstnavatele, a zároveň nedochází k přeúčtování příjmu na tohoto zaměstnavatele, nevzniká zaměstnanci ve vztahu k třetí osobě účast na pojištění a pojistné na veřejné zdravotní pojištění se z takového příjmu neodvádí.

Ani v pojistném na sociální zabezpečení nedochází k výkladovým změnám. Do konce roku 2013 byla důvodem absence smlouvy mezi zaměstnancem a třetí osobou, která vyplácí příjem; vztah považovaný dle taxativního výčtu za vztah zaměstnance a zaměstnavatele pro účely pojistného na sociální zabezpečení kvůli této absenci nevznikl. Od 1. 1. 2014 se závěr nemění (i přes významné rozšíření taxativního výčtu), a to z důvodu absence výkonu činnosti zaměstnance pro třetí osobu. Nadále platí, že pojistné na sociální zabezpečení odvádí zaměstnavatel, pro kterého je činnost vykonávána. Z hlediska pracovněprávního a sociálního pojištění zaměstnanec vykonává činnost pro právního zaměstnavatele, nikoliv pro třetí osobu.

4.2 Situace s mezinárodním prvkem

U situací s mezinárodním prvkem je podstatné důsledně rozlišovat posouzení pro účely daně z příjmů fyzických osob a povinného pojistného. To vyplývá zejména z odlišných mezinárodních předpisů, které jednotlivé oblasti upravují.⁵ Může se tak stát, že daň z příjmů bude odvedena v jiném státě než povinné pojistné. Pokud se situace omezuje na státy Evropské unie, resp. státy kryté evropskými koordinačními nařízeními pro sociální zabezpečení, bude povinné pojistné (sociální i zdravotní) hrazené do stejného (jediného) státu.

Specifickou situací s mezinárodním prvkem je tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly. Pro účely daně z příjmů je tato situace upravená v § 6 odst. 2 ZDP. Jde o případy, kdy zaměstnanec má uzavřenu pracovní smlouvu se zahraničním zaměstnavatelem, ale vykonává činnost pro českého, tzv. ekonomického zaměstnavatele. Příjem zaměstnanec dostává nadále od svého právního zaměstnavatele, který ho zpravidla na základě smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly fakturuje českému ekonomickému zaměstnavateli. Ekonomický zaměstnavatel je pro účely daně z příjmů považován za plátce příjmu ze závislé činnosti a má povinnost srazit a odvést zálohu na daň.⁶

V případě pojistného na veřejné zdravotní pojištění je stejně jako v předchozím roce platná vazba na daň z příjmů, pokud nestanoví jinak mezinárodní předpisy. Plátce příjmů

je tak posuzován stejným způsobem jako pro daňové účely. To znamená, že v případě právního zaměstnavatele ze zahraničí přebírá povinnosti zaměstnavatele ekonomický zaměstnavatel v České republice.

V případě pojistného na sociální zabezpečení se do konce roku 2013 uplatnil výše uvedený omezený taxativní výčet osob, které jsou považovány za zaměstnance. Z toho důvodu v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly měl povinnost odvodu pojistného právní zahraniční zaměstnavatel, s výjimkou mezinárodního pronájmu ze třetích zemí (tj. zemí, se kterými Česká republika neuzavřela smlouvy o sociálním zabezpečení), kdy zákon o nemocenském pojištění používá pojmy smluvní zaměstnanec a smluvní zaměstnavatel. Za smluvního zaměstnance se přenáší povinnost odvodu na českého smluvního (ekonomického) zaměstnavatele. V případě třetích zemí je tak výsledkem prakticky shodná aplikace u zdravotního i sociálního zabezpečení, kde se zaměstnavatelem stává tzv. smluvní zaměstnavatel (pro zdravotní pojištění je to plátce příjmů ve shodě s daněmi z příjmů).

V roce 2014 již není pro pojistné na sociální zabezpečení rozhodující pracovní vztah dle původního taxativního výčtu pro zařazení výdělečně činné osoby do okruhu zaměstnanců pro účely pojistného na sociální zabezpečení, ale nově se definují podmínky, za jakých se výdělečná osoba považuje za zaměstnance, zejména co se rozumí zaměstnáním [§ 3 písm. g) zákona o nemocenském pojištění] a dobou zaměstnání. Zaměstnáním se především rozumí činnost pro zaměstnavatele, ze které plynou zaměstnanci příjmy za závislé činnosti. Dobou zaměstnání se má na mysli období od počátku výkonu činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele do konce období, v němž tato činnost měla nebo mohla být vykonávána. Z definice pojmu **zaměstnání** a **zaměstnanec** je zřejmé, že nadále musí existovat pracovní vztah (výkon činnosti) mezi zaměstnancem a jeho zaměstnavatelem.

Argumentem pro ponechání odvodu pojistného na zahraničním právním zaměstnavateli při pronájmu ze zemí krytých evropskými koordinačními nařízeními o sociálním zabezpečení je nutnost stejného posouzení situace v rámci České republiky i při jejím rozšíření o mezinárodní prvek. Kritéria pro posuzování pojmu **zaměstnání** a **zaměstnanec** uvedená v zákoně o nemocenském pojištění musí platit i při pronájmu zaměstnance, bez ohledu na to, v kterém státě sídlí právní zaměstnavatel, jestliže pro zaměstnance jsou příslušné předpisy České republiky, pokud v zákoně o nemocenském pojištění není stanoveno jinak. Jiná úprava platí například pro tzv. smluvní zaměstnance a smluvní zaměstnavatele. V případě pronájmu zaměstnance (nejčastěji v rámci tzv. agenturního zaměstnávání) v rámci České republiky nedochází k přenosu povinnosti odvodu

⁵ Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, koordinační nařízení Evropské unie o sociálním zabezpečení a bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení.

⁶ Blíže k odvodu zálohy na daň z příjmů při mezinárodním pronájmu pracovní síly např. KOOV 221/13.02.08, 346/14.12.11, 302/16.06.10, 221/13.02.08 a 714/17.12.03.

pojistného na uživatele pracovní síly. Proto není možné odlišné posouzení stejné situace, kdy je pronajímatel pracovní síly ze země kryté evropskými koordinačními nařízeními o sociálním zabezpečení. Tím je dodržen i princip asimilace skutečností v koordinačních nařízeních uplatňovaný. Z hlediska sociálního pojištění právní zaměstnavatel (například agentura práce) je zaměstnavatelem zaměstnance, protože se zaměstnancem uzavřel pracovní vztah, určil mu místo výkonu práce, rozsah výkonu práce i výši odměny za práci. Ekonomický zaměstnavatel nemá žádný právní podklad například pro to, aby agenturního zaměstnance za práci odměňoval přímo, žádnou smlouvu o podmínkách odměňování s ním neuzavřel. Pouze právní zaměstnavatel určuje dobu, kdy má zaměstnanec do práce nastoupit a do kdy bude zaměstnání trvat.

Příklady praktické aplikace definice zaměstnance, zaměstnavatele a zaměstnání

příklad č. 1

Mateřská společnost poskytne zaměstnanci dceřiné společnosti odměnu, která je nad rámec smluvních ujednání mezi zaměstnancem a dceřinou společností. Zaměstnanec pro mateřskou společnost nevykonává činnost. Mateřská společnost: a) odměnu přefakturuje dceřiné společnosti, b) nepřefakturuje dceřiné společnosti.

a) Přefaktura odměny

Daň z příjmů: Přefakturovanou odměnu uvede dceřiná společnost na mzdový list zaměstnance. (V praxi je tento přístup zpravidla tolerován i v případech, kdy jsou obě společnosti v tuzemsku.) Zaměstnanec pak nemusí podávat příznání k dani z příjmů ze závislé činnosti, splní-li další podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů. Pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění: Přefakturovaná odměna je považována za příjem zúčtovaný dceřinou společností a podléhá odvodu pojistného.

b) Odměna není přefakturována

Daň z příjmů: Mateřská společnost je plátcem příjmů ze závislé činnosti, stává se zaměstnavatelem pro účely daně z příjmů a odvádí zálohu na daň. Má-li mateřská společnost sídlo v zahraničí, není plátcem daně a zálohu na daň nesráží. Zaměstnanec musí podat příznání k dani z příjmů fyzických osob.

Pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění: Mateřská společnost není považována za zaměstnavatele, pojistné se neodvádí.

příklad č. 2

Společnost se sídlem v České republice uzavřela smlouvu o mezinárodním pronájmu pracovní síly se společností se sídlem na Slovensku, na základě které

bude zaměstnanec slovenské společnosti pracovat 3 měsíce pro společnost v České republice. Společnost se sídlem v České republice bude za pronájem tohoto zaměstnance platit slovenské společnosti 150.000 Kč měsíčně.

Daň z příjmů: Česká společnost je považována v souladu s § 6 odst. 2 ZDP za plátce příjmu a je povinna odvádět zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti. Podle dalších smluvních ujednání (např. odměna za zprostředkování apod.) se bude odvíjet výše základu daně.

Pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění: Budou-li splněny podmínky pro vystavení formuláře A1 o příslušnosti slovenských předpisů, bude veškeré pojistné odváděno na Slovensku podle slovenských předpisů. V České republice k žádným odvodům nedojde.

V případě nesplnění podmínek pro vystavení formuláře A1 o příslušnosti slovenských předpisů, budou příslušné české předpisy o pojistném na sociální zabezpečení a pojistném na zdravotní pojištění. Pojistné na sociální zabezpečení by v takovém případě do českého systému odváděla slovenská společnost z příjmů, které zaměstnanec skutečně vyplácí. Pojistné na zdravotní pojištění by podle dosavadních výkladů Ministerstva zdravotnictví odváděla česká společnost z příjmů zdanitelných v souladu s § 6 odst. 2 ZDP.

příklad č. 3

Společnost v České republice uzavřela smlouvu o mezinárodním pronájmu pracovní síly se společností se sídlem v Rusku, podle níž bude zaměstnanec ruské společnosti pracovat 3 měsíce ve společnosti v České republice a česká společnost bude za pronájem tohoto zaměstnance platit ruské společnosti 150.000 Kč měsíčně.

Daň z příjmů: Česká společnost je považována v souladu s § 6 odst. 2 ZDP za plátce příjmu a je povinna odvádět zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti. Podle dalších smluvních ujednání (např. odměna za zprostředkování apod.) se bude odvíjet výše základu daně.

Pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění: Rusko je státem, se kterým nemá Česká republika uzavřenu smlouvu o sociálním zabezpečení (ani zdravotním pojištění). Z důvodu absence mezinárodní smlouvy se přímo použijí národní předpisy obou států. Zaměstnanec je účasten nemocenského pojištění podle českých předpisů jako tzv. smluvní zaměstnanec. Česká společnost je tzv. smluvním zaměstnavatelem a plní v České republice povinnosti zaměstnavatele, například oznamuje nástup zaměstnance do zaměstnání, odvádí z jeho příjmů pojistné na sociální zabezpečení. Pojistné se odvádí z příjmu stanoveného obdobně jako zdanitelný příjem pro účely daně z příjmů.

Česká společnost je podle dosavadních výkladů Ministerstva zdravotnictví považována za zaměstnavatele pro

účely pojistného na veřejné zdravotní pojištění a odvádí pojistné z příjmu, který je v souladu s § 6 odst. 2 ZDP považován za zdanitelný příjem.

5 Závěr

S účinností od 1. 1. 2014 došlo k výraznému rozšíření definice zaměstnance pro účely sociálního zabezpečení. S tímto rozšířením byla spojena očekávání ve sblížení přístupu k odvodu pojistného na sociální a zdravotní pojištění zejména v situacích s mezinárodním prvkem. Například v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly z jiného členského státu EU do České republiky je pojistné na

zdravotní pojištění vyžadováno po českém ekonomickém zaměstnavateli, a pojistné na sociální pojištění po zahraničním právním zaměstnavateli. Z praktického pohledu by tak sjednocení postupů v takových případech bylo žádoucí.

Změna definice však očekávané sblížení v přístupech k výběru jednotlivých pojistných zřejmě nepřinesla. Závěry v situacích s mezinárodním prvkem zůstávají až na velmi konkrétní a v praxi málo časté případy v podstatě beze změn od posouzení před rokem 2014; i když s jinou argumentací, která je navíc pro jednotlivé oblasti odlišná.

V návaznosti na rekodifikaci soukromého práva se změnila i definice zaměstnance a zaměstnavatele pro účely daně z příjmů, avšak bez faktických dopadů.

KANCL ve prospěch daňových poradců – II. část

Ing. Jiří Nesrovnal
daňový poradce č. 1757
N-Consult s.r.o.

PhDr. Milan Skála
daňový poradce č. 14
Cicero s.r.o.

Vážené kolegyně, vážení kolegové, dovoluujeme si vás seznámit s dalšími stanovisky, které jsme předložili k projednání na Expertní skupině Komise pro aplikaci nové civilní legislativy (dále jen „KANCL“) a která byla oficiálně odsouhlasena. Co se týká významu KANCLu a naší účasti v něm, odkazujeme na náš předchozí příspěvek k danému tématu (Jiří Nesrovnal, Milan Skála, KANCL ve prospěch daňových poradců, Bulletin KDP ČR 1/2014). Nebudeme již uvádět odůvodnění těchto stanovisek, které je volně přístupné na internetových stránkách Ministerstva spravedlnosti ČR¹, a více se zaměříme na význam těchto stanovisek pro daňovou a účetní praxi, včetně upozornění na některé související otázky. Na úvod pak vždy uvedeme stručný popis výkladových problémů, které byly řešeny.

1 Prodej a vklad obchodního závodu – otázka přechodu vlastnického práva

1.1 Popis výkladových problémů

V případě prodeje či vkladu obchodního závodu je velmi důležitá otázka, kdy dochází k nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu a zda se v této oblasti něco změnilo od 1. 1. 2014. Považujeme za užitečné nejprve odcitovat relevantní právní úpravu, a to jak „starou“, platnou do 31. 12. 2013, tak současnou, a to včetně důvodové zprávy.

¹ Viz MINISTERSTVO SPRÁVELNOSTI, Expertní skupina Komise pro aplikaci nové civilní legislativy [online]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/vykladova-stanoviska/>.

Podle § 483 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“ nebo „OBZ“): „Ke dni účinnosti smlouvy je povinen prodávající předat a kupující převzít věci zahrnuté do prodeje. O převzetí se sepíše zápis podepsaný oběma stranami.“

Podle § 483 odst. 2 OBZ: „Převzetím věci přechází nebezpečí škody na těchto věcech z prodávajícího na kupujícího.“

Podle § 483 odst. 3 OBZ: „Vlastnické právo k věcem, jež jsou zahrnuté do prodeje, přechází z prodávajícího na kupujícího účinností smlouvy. Vlastnické právo k nemovitostem přechází vkladem do katastru nemovitostí. Ustanovení § 444 až 446 platí obdobně...“

Podle § 2180 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „o. z.“ nebo „nový občanský zákoník“): „Je-li kupující zapsán ve veřejném rejstříku, nabyvá vlastnické právo k závodu jako celku zveřejněním údaje, že uložil doklad o koupi závodu do sbírky listin podle jiného právního předpisu.“

Podle § 2180 odst. 2 o. z.: „Není-li kupující zapsán do veřejného rejstříku, nabyvá vlastnické právo k závodu jako celku účinností smlouvy.“

Podle § 2180 odst. 3 o. z.: „Ustanoveními odstavců 1 a 2 nejsou dotčeny povinnosti zapsat práva k věcem podle jiných právních předpisů, ani omezení vyplývající z licenčních nebo obdobných smluv...“

Podle důvodové zprávy k o. z.: „Při projednávání návrhu občanského zákoníku uplatnil Český úřad zeměměřičský a katastrální zásadní připomínku, ve které trval na zachování dosavadního stavu. Z toho důvodu se navrhuje převzít právní pravidla druhé věty § 483 odst. 3 a v návaznosti na to i druhé věty § 486 odst. 4 platného zákoníku...“

V této souvislosti se objevuje otázka, kdy dochází k přechodu vlastnického práva k věcem zapisovaným do veřejného seznamu. Z výše uvedeného je zřejmé, že znění § 2180 odst. 3 o. z. a znění § 483 odst. 3 OBZ jsou odlišná. Na rozdíl od úpravy platné do 31. 12. 2013 již ustanovení § 2180 odst. 3 o. z. neváže přechod vlastnického práva na vklad do katastru nemovitostí. Z tohoto hlediska tak znění konsolidované důvodové zprávy neodpovídá textu právní normy.

Je tak možné dovodit, že vlastnické právo v případě koupě obchodního závodu přejde dle § 2180 odst. 1 a 2 o. z., a to i u věcí zapisovaných do veřejného seznamu (BEZOUŠKA, Petr a Lucie PIECHOWICZOVÁ. *Nový občanský zákoník: Nejdůležitější změny*. 1. vyd. Olomouc:

ANAG, 2013, s. 70). Zápis do veřejného seznamu bude mít v těchto případech deklaratorní charakter.

Domníváme se, že v případě koupě obchodního závodu přejde dle § 2180 odst. 1 a 2 o. z. vlastnické právo i u věcí zapisovaných do veřejného seznamu. Zápis do veřejného seznamu bude mít v těchto případech deklaratorní charakter.

Na základě projednání dne 6. 12. 2013 přijal k dané věci KANCL toto stanovisko:

1.2 Výkladové stanovisko č. 24 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. 4. 2014 – k nabytí vlastnictví obchodního závodu při jeho koupi nebo vkladu do obchodní korporace²

„...V případě koupě obchodního závodu kupující nabyvá vlastnické právo k nemovitostem, které tvoří obchodní závod, k okamžiku, kdy nabyl vlastnické právo k obchodnímu závodu jako celku. Vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí náležejících ke kupovanému obchodnímu závodu má deklaratorní povahu.

V případě vkladu obchodního závodu do obchodní korporace při jejím založení nabyvá obchodní korporace vlastnické právo k obchodnímu závodu jako celku okamžikem vzniku, v jiných případech okamžikem zveřejnění údaje o uložení smlouvy o vkladu do sbírky listin. Vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí náležejících ke vkládanému obchodnímu závodu má deklaratorní povahu....“

1.3 Význam pro účely účetnictví a daní – komentář

Jde o velmi významný závěr pro účely daňové, ale i účetní. Otázka nabytí vlastnického práva v případě nemovitostí je totiž relevantní jak z hlediska daňového, kdy je v souladu s § 28 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), možné zahájit daňové odpisování až v okamžiku nabytí vlastnického práva (viz také například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2009, čj. 9 Afs 70/2009-66, či ze dne 23. 9. 2011, čj. 8 Afs 19/2011-60, a rozsudek ze dne 4. 1. 2012, sp. zn. I. ÚS 3817/11), tak z hlediska účetního, kdy se nabytí a pozbytí nemovitosti obecně účtuje ke dni doručení návrhu na vklad na katastr nemovitostí (§ 56 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Jelikož do konce roku 2013 zde nebyla speciální úprava (resp. výše citovaná speciální úprava se netýkala nemovitostí), jak je tomu nyní, docházelo v praxi k značným problémům v případě (v té době) prodejů a vkladů podniků realizovaných koncem účetního a zdaňovacího období. Pokud nebyla věc dostatečně „ohlídána“

² [Cit. 2014-05-18]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/Stanovisk_o_24.pdf.

a návrh na vklad do katastru nemovitostí byl podán až v následujícím účetním a zdaňovacím období, vznikl problém, jak transakci správně účetně zachytit a následně zdanit. Jedním z možných řešení bylo celou operaci „rozdělit“. To znamená samostatně v prvním účetním a zdaňovacím období zaúčtovat vklad či prodej celého podniku bez nemovitostí a v následujícím účetním období „doúčtovat“ vlastní převod nemovitostí. To mimo jiné znamenalo určit v případě prodeje podniku, jaká část z celkové ceny za prodej podniku připadá na převáděnou nemovitost. Tyto komplikace by měly být od 1. 1. 2014 odstraněny, protože v souladu s výše uvedeným stanoviskem by mělo docházet k pozbytí a nabytí vlastnického práva k celému obchodnímu závodu v jeden okamžik s tím, že následný vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí má pouze deklaratorní povahu.

Na druhé straně je nutné zdůraznit, že v případě, kdy je nabyvatel zapsán v obchodním rejstříku, stává se prodej obchodního závodu nově de facto rejstříkovou operací. V souladu s výše uvedeným dochází totiž k nabytí vlastnického práva až k okamžiku zveřejnění údaje kupujícím, že uložil doklad o koupi závodu do sbírky listin. Bez tohoto kroku vlastnické právo k obchodnímu závodu jako celku nepřejde a kupující například nemůže daňově odpisovat nejen nemovitosti, ale veškerý hmotný majetek. Bylo by dle našeho názoru také minimálně velmi sporné, zda by bylo možné vůbec účtovat o prodeji obchodního závodu jako takovém. Proto doporučujeme při těchto transakcích na tuto novou podmínku pamatovat. V této souvislosti z právních výkladů vyplývá, že doklad o koupi závodu nemusí být nutně pouze smlouva o koupi obchodního závodu, ale může jít o jiný, oběma stranami podepsaný, písemný dokument potvrzující koupi obchodního závodu.

Nad rámec výše uvedených skutečností si dovoluujeme upozornit na velmi významnou úpravu, která se týká (v případě vkladů a prodejů obchodních závodů často řešené) otázky, „čí je den“, kdy dochází k dané transakci (tato otázka je z hlediska jiných daní, než jen daní z příjmů a účetnictví, relevantní i pro účely přeměny). Jde o to, že v jeden den dochází jak k nabytí, tak k pozbytí vlastnického práva. Otázkou pak je, „čí je“ z hlediska daňového relevantní den, kdy k dané transakci dochází, tj. zda pro převodce či nabyvatele. To má význam například pro otázku „půlení“ odpisů v případě vkladů, ale také například pro otázku, či budou z hlediska účetního a daňového náklady a výnosy tohoto dne, jak se bude tento den započítávat z hlediska DPH, závislé činnosti a odvodu zákonného pojistného a podobně. Do 31. 12. 2013 nebyla tato otázka v právních předpisech výslovně řešena a názory na ni byly různé (někdo vycházel z toho, že k přechodu či převodu vlastnického práva dochází na začátku dne, někdo vycházel z toho, že k tomu dochází ke konci dne). Od 1. 1. 2014 tuto otázku výslovně řeší § 601 a 602 o. z. Soukromé právo od 1. 1. 2014 výslovně řeší otázku určitého času, podmiňuje-li zánik určitého práva vznikem jiného

práva ve vzájemné návaznosti v případě na sebe navazujících transakcí typu vklad obchodního závodu, prodej obchodního závodu či přeměna. Dispozitivní úprava vychází z toho, že není-li zákonem stanoveno nebo sjednáno jinak, dochází k přechodu práv a povinností koncem dne. Nicméně uvedená úprava umožňuje stranám sjednat něco jiného. Toto řešení by mělo být akceptováno také z hlediska daňového. To znamená, že např. v případě přeměny bude z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti den zápisu přeměny do obchodního rejstříku ještě relevantní pro zanikající společnost, ale s tím, že je možné v projektu přeměny sjednat, že tento den bude z hlediska daně ze závislé činnosti relevantní již pro nástupnickou společnost. Obdobně by to platilo z hlediska „půlení odpisů“ také například v případě vkladu obchodního závodu. Došlo-li by například k vkladu 31. 12. a zdaňovacím obdobím by byl kalendářní rok, nedocházelo by k „půlení odpisů“ – zanikající účetní jednotka by uplatnila daňový odpis za dané zdaňovací období v plné výši. Vycházíme z toho, že sice 31. 12. bude na okamžik vlastníkem jak zanikající, tak nástupnická společnost, nicméně vzhledem k tomu, že u nástupnické společnosti dojde k nabytí až koncem dne, tak pro účely uplatnění odpisů byla po celé zdaňovací období vlastníkem zanikající účetní jednotka. Pokud by však bylo mezi smluvními stranami sjednáno, že práva přecházejí na počátku dne, k „půlení odpisů“ nástupnickou společností by nedošlo, pokud by vklad nastal k 1. 1. Odůvodnění je obdobné jako v případě 31. 12., tedy že pro účely ZDP je de facto vlastníkem po celé zdaňovací období nástupnická společnost.

Pro úplnost je potřebné zmínit, že k dané otázce existuje i judikatura posuzující tuto věc z hlediska právní úpravy platné do konce roku 2013 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2013, čj. 1 Afs 107/2012-36, a ze dne 22. 5. 2013, čj. 1 Afs 108/2012-36, a posouzení ze strany Ústavního soudu ČR ze dne 3. 4. 2014, sp. zn. III. ÚS 2411/13). Byť uvedená judikatura výslovně odkazuje na řešení dané otázky v § 601 o. z., řešení, které volí vzhledem k právní úpravě platné do konce roku 2013, je opačné, tzn. vychází z toho, že k nabytí i pozbytí vlastnického práva dochází na začátku dne.

2 Výplata ostatních kapitálových fondů (dále jen „OKF“), rozdíl mezi OKF a podílem na zisku

2.1 Popis výkladových problémů

Od 1. 1. 2014 došlo k poměrně významným změnám v podmínkách výplaty podílů na zisku a OKF společníkům. Otázkou z právního hlediska je posouzení podmínek pro výplatu OKF u jednotlivých obchodních korporací a družstev a také otázka, co je pro tyto účely možné považovat za OKF a co za distribuovaný podíl na zisku.

Podmínky pro výplatu podílu na zisku a OKF je nezbytné posoudit nejprve obecně a pak speciálně pro jednotlivé obchodní korporace a družstva.

2.1.1 Obecně pro všechny obchodní korporace

Podle § 40 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) – dále jen „ZOK“ nebo „zákon o obchodních korporacích“: „Obchodní korporace nesmí vyplatit zisk nebo prostředky z jiných vlastních zdrojů, ani na ně vyplácet zálohy, pokud by si tím přivodila úpadek podle jiného právního předpisu.“ „...Výše zálohy na výplatu zisku nemůže být vyšší, než kolik činí součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný příděl do rezervního fondu...“

2.1.2 Postup u společnosti s ručením omezeným

Podle § 190 odst. 2 písm. g) ZOK: „Do působnosti valné hromady patří schvalování řádné, mimořádné, konsolidované účetní závěrky a v případech, kdy její vyhotovení stanoví jiný právní předpis, i mezitímní účetní závěrky, rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů a úhrady ztrát...“

Podle § 161 odst. 4 ZOK: „Částka k rozdělení mezi společníky nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a společenskou smlouvou.“

Zde chybí oproti podmínkám pro výplatu záloh (§ 40 odst. 2 ZOK) při stanovení limitu „fondy ze zisku“. Na druhé straně fondy vytvořené ze zisku je možné zrušit a převést na účet nerozdělený zisk. Potom bude ustanovení funkční. Protože nejsou ve „vzorečku“ zmíněny fondy ze zisku, může to souviset s tím, že „rozdělení zisku“ je chápáno úžeji, pouze jako transfer ze společnosti ven – tj. to, co je ve fondech ze zisku, je pojmově nerozdělený zisk. I při tomto výkladu je ustanovení funkční. Pro výplatu prostředků z jiných vlastních zdrojů se použije test insolvence, zákon o obchodních korporacích další regulaci neobsahuje. Z povahy těchto zdrojů vyplývá, že nemůže dojít k zápornému zůstatku, tj. lze rozdělit jen to, co je skutečně k dispozici.

2.1.3 Postup u akciové společnosti

Podle § 350 ZOK: „Společnost nesmí rozdělit zisk ani jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, pokud se ke dni skončení posledního účetního období vlastní kapitál vyplývající z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle tohoto zákona nebo stanov rozdělit mezi akcionáře.“

Částka k rozdělení mezi akcionáře nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního

období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a stanovami.

Na rozhodnutí valné hromady učiněné v rozporu s odstavci 1 a 2 se hledí, jako by nebylo přijato...“

Podle § 421 odst. 2 písm. h) ZOK: „Do působnosti valné hromady náleží rozhodnutí o rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů, nebo o úhradě ztráty...“

S ohledem na povinnosti kladené na základní kapitál a fondy je oproti společnosti s ručením omezeným doplněn test na výši vlastního kapitálu. Opět zde chybí oproti výplatě záloh při stanovení limitu „fondy ze zisku“. Lze překlenout stejně jako v případě společnosti s ručením omezeným. Problém je však v odstavci 2, který v návaznosti na odstavec 1 reguluje nejen částku zisku k rozdělení, ale i jiné vlastní zdroje. Toto pak znamená, že není možno mezi akcionáře rozdělit jiné vlastní zdroje. Takový závěr však neodpovídá smyslu právní úpravy. Z kontextu dalších ustanovení vyplývá, že rozdělení jiných vlastních zdrojů má být možné i u akciové společnosti (za podmínek splnění testu insolvence a testu na výši vlastního kapitálu a za splnění dalších zákonem předvídaných podmínek). Ustanovení odstavce 2 ve spojení s odstavcem 1 vytvořilo situaci, kdy není možné rozdělit jiné vlastní zdroje vůbec. Toto by neodpovídalo ani dosavadní praxi dle uplatňované regulace v obchodním zákoníku a zřejmě by došlo k tomu, že by byly porušeny mezinárodní dohody o ochraně investic, protože ty poskytují garanci volného převodu všech finančních prostředků spojených s investicí.

2.1.4 Postup u družstva

Podle § 656 písm. i) ZOK: „Členská schůze rozhoduje o rozdělení zisku nebo úhradě ztráty...“

2.1.5 Celkový možný závěr

Z výše uvedeného je patrné, že zákon o obchodních korporacích počítá s výplatou ostatních kapitálových fondů jak u a. s., tak i u s. r. o. a družstva. Pouze v případě a. s. je však stanovena jako podmínka pro výplatu ostatních kapitálových fondů výše vlastního kapitálu po vyplacení (§ 350 odst. 1 ZOK). Otázkou je, zda je nutné tuto podmínku splnit také v případě s. r. o. a družstva. I když lze najít argument pro použití tohoto pravidla i pro s. r. o. a družstvo (§ 10 odst. 1 ZOK), je možné předložit alternativní výklad. Ten vychází z toho, že na rozdíl od a. s. není právní úprava s. r. o. a družstva v rámci EU harmonizována a pokud tato podmínka není v zákoně o obchodních korporacích zapracována, bude v případě výplaty ostatních kapitálových fondů u s. r. o. a družstva jediným omezením zákaz přivodit úpadek dle § 40 odst. 1 ZOK.

Domníváme se, že v případě výplaty ostatních kapitálových fondů u s. r. o. a družstva bude jedinou podmínkou nepřivodit danou výplatou úpadek dle § 40 odst. 1 ZOK.

Taktéž se domníváme, že v souladu s § 2 odst. 2 o. z. je nezbytné interpretovat znění § 350 odst. 2 ZOK tak, že částka zisku k rozdělení mezi akcionáře nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o přiděly do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a stanovami.

Konečně jsme názoru, že přes ne úplně přesnou textaci § 161 odst. 4 ZOK a § 350 odst. 2 ZOK je možné dovést, že do distribuovatelného zisku se započítává veškerý zisk za předchozí období i zisk účtovaný v ostatních fondech ze zisku nebo jako jiný hospodářský výsledek minulých let dle § 15a vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Na základě projednání této věci dne 6. 12. 2013 přijal KANCL k této věci následující stanovisko:

2.2 Výkladové stanovisko č. 25 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. 4. 2014 – rozdělení zisku a jiných vlastních zdrojů³

„...Pro všechny obchodní korporace platí pro výplatu prostředků z jiných vlastních zdrojů (ostatní kapitálové fondy) podmínka zakotvená v § 40 odst. 1 ZOK, a sice že si takovou výplatou nesmí přivodit úpadek podle insolvenčního zákona.

Pouze pro akciovou společnost je pro výplatu prostředků z jiných vlastních zdrojů stanovena v § 350 odst. 1 ZOK další podmínka, a sice že se v důsledku takového rozdělení jiných vlastních zdrojů nesmí snížit vlastní kapitál pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle zákona o obchodních korporacích nebo stanov rozdělit mezi akcionáře.

Na rozdělení prostředků z jiných vlastních zdrojů nedopadá ustanovení § 350 odst. 2 ZOK.

Do distribuovatelného zisku podle § 161 odst. 4 a § 350 odst. 2 se započítává veškerý zisk za předchozí období, tj. nejen nerozdělený zisk, ale i zisk účtovaný v ostatních fondech ze zisku nebo jako jiný hospodářský výsledek minulých let.“

2.3 Význam pro účely účetnictví a daní – komentář

Otázka výplaty peněžních prostředků společníkům je věc, s kterou se budeme od 1. 1. 2014 velmi často setkávat. Proto je důležité, jaká pravidla v těchto případech budou z hlediska právního platit. Tato právní východiska jsou samozřejmě velmi důležitá i pro účely účtování a zdaňování. Především je důležité rozdělení, zda se jedná o výplatu podílu na zisku, nebo jde o výplatu OKF. Obě

položky mají jiná účetní a daňová pravidla. V případě výplaty podílu na zisku je uplatňován standardní daňový režim. Tj. v případě výplaty českým daňovým rezidentem uplatnění srážkové daně (s případným omezením smlouvou o zamezení dvojího zdanění), případně uplatnění osvobození od daně z příjmů právnických osob v případě výplaty v rámci vztahu mateřská a dceřiná společnost a vztazích podobných. V případě výplaty ze zahraničí pak zdanění v rámci příjmů dle § 8 ZDP u fyzických osob či v rámci speciálního základu daně dle § 20b ZDP opět s případným osvobozením od daně z příjmů právnických osob.

Složitější to již bude v případě výplaty OKF. Jednoznačné by snad mělo být, že případné zdanění výplaty OKF by nemělo být otázkou společnosti, ale mělo by jít o zdanění, které budou případně realizovat jednotliví společníci (viz pokyn GFŘ D-6 K § 36 bod 1, případně NAVRÁTILOVÁ, Helena. 233/09.04.08 – Výklad a aplikace legislativní zkratky „dividendový příjem“: KV ze dne 9. 4. 2008 až 18. 4. 2008. *E-Bulletin KDP ČR*. 2008, č. 9, s. 4–5).

Daňový režim výplat kapitálových fondů jak českým daňovým rezidentům, tak nerezidentům, byl v minulosti předmětem řady diskusí i dílčích stanovisek zástupců státní správy a je v současné době znovu intenzivně diskutován, jelikož názory nejsou zcela jednotné. Věříme, že výsledkem diskuse probíhající v Komoře daňových poradců i na úrovni státní správy bude komplexní stanovisko pokrývající celou tuto problematiku, se kterým budeme čtenáře moci seznámit již v následujícím vydání Bulletinu.

Za velmi důležité považujeme také výše uvedené závěry týkající se podmínek, za nichž je možné vyplácet OKF. V této souvislosti bychom vyzdvihli velmi rozumný výklad umožňující výplatu OKF za podmínek stanovených v § 350 odst. 1 ZOK u a. s. Opačný výklad vycházející pouze ze striktně jazykového výkladu by vedl k tomu, že OKF by v případě a. s. nebylo možné vůbec vyplácet, což je výklad absurdní, který by byl mimo jiné v rozporu s právem EU.

Naopak bychom doporučovali určitou obezřetnost v případě výplaty OKF u společnosti s ručením omezeným a družstva. Zde z výkladového stanoviska vyplývá, že žádné speciální podmínky není nutné splnit. To ve svém důsledku znamená například možnost výplaty těchto položek i v případě, kdy vykazuje společnost s ručením omezeným či družstvo minusový vlastní kapitál a dokonce může dojít i k prohloubení tohoto minusu (samozřejmě je legitimní otázkou, zda taková společnost s ručením omezeným či družstvo nemá povinnost podat návrh na prohlášení konkurzu). Je však nutné pamatovat na obecné omezení stanovené § 40 odst. 1 ZOK. To znamená, že není možné tyto položky vyplácet, pokud by si tím společnost přivodila úpadek. Zde je nutné zohlednit, že pokud budou

³ [Cit. 2014-05-18]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/Stanovisko_o_26.pdf.

položky vyplaceny a společnost někdy v budoucnu skončí v úpadku, bude jistě správce konkurzní podstaty naplnění této podmínky bedlivě zkoumat se všemi negativními důsledky, které z toho vyplývají nejen pro členy statutárních orgánů, ale také například minimálně pro společníky či jiné vlivné osoby (namátkou viz např. § 62, § 63–67 či § 68 a 71 ZOK ve spojení s § 76 odst. 3 ZOK).

3 Záloha na podíl na zisku – mezitímní účetní závěrka

3.1 Popis problému

Zcela nově je od 1. 1. 2014 možné vyplácet zálohy na podíly na zisku. Jednou z podmínek pro výplatu této zálohy je v souladu s § 40 odst. 2 ZOK sestavení mezitímní účetní závěrky dle § 19 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) („...Zálohu na výplatu podílu na zisku lze vyplácet jen na základě mezitímní účetní závěrky, ze které vyplýne, že obchodní korporace má dostatek prostředků na rozdělení zisku...“).

Z § 19 odst. 3 ZoÚ je patrné, že povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku musí stanovit zvláštní právní předpis. V daném případě je sporné, zda povinnost sestavit mezitímní závěrku musí stanovit jiný právní předpis, než je zákon o obchodních korporacích (např. zákon o přeměnách), nebo je možné vyjít z toho, že tuto povinnost stanoví přímo zákon o obchodních korporacích. Domníváme se, že je nutné vyjít z druhého z možných výkladů, tj. že povinnost sestavit mezitímní závěrku stanoví přímo § 40 odst. 2 ZOK, a to jako podmínku výplaty zálohy na podíl na zisku. Opačný výklad by vedl k nesmyslnému závěru, že aby bylo možné zálohu na podíl na zisku vyplácet, musel by povinnost stanovit jiný právní předpis, než je ZOK, což by de facto bylo další velmi obtížně splnitelnou podmínkou, která by výrazně omezila možnost vyplácet zálohy na podíl na zisku a de facto by vyloučila tuto možnost.

Problém možnosti prvního výkladu je, že v ustanovení § 40 odst. 2 ZOK není výslovně uvedena povinnost sestavit účetní závěrku, jak o tom hovoří § 19 odst. 2 ZoÚ, ale stanovuje pouze mezitímní závěrku jako podmínku pro výplatu zálohy na podíl na zisku. Mimoto povinnost sestavit mezitímní závěrku není nijak dále rozvedena, včetně například otázky prodlevy mezi sestavením závěrky a rozhodnutím o výplatě zálohy na podíl na zisku.

Otázka sestavení mezitímní závěrky jako podmínky pro výplatu podílu na zisku se objevila v souvislosti se současnou úpravou v návaznosti na judikaturu Nejvyššího soudu (NS) – ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 29 Cdo 4284/2007, a ze dne 29. 4. 2013, sp. zn. 29 Cdo 2363/2011.

V souladu s § 19 odst. 3 ZoÚ stanoví povinnost sestavit mezitímní závěrku § 40 odst. 2 ZOK jako podmínku pro výplatu zálohy na podíl na zisku. Na druhou stranu, pokud bude sestavena mezitímní závěrka na základě úpravy v jiném právním předpise (například v zákoně o přeměnách), je možné je využít i pro účely výplaty podílu na zisku. Ustanovení § 40 odst. 2 ZOK nestanoví žádnou maximální časovou prodlevu mezi datem, ke kterému je sestavena mezitímní účetní závěrka a datem rozhodnutí o výplatě zálohy na podíl na zisku. Při delší prodlevě je však nutné zohlednit omezení § 40 odst. 1 ZOK.

Na základě projednání této věci dne 6. 12. 2013 přijal KANCL k této věci následující stanovisko:

3.2 Výkladové stanovisko č. 27 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. 4. 2014 – k mezitímní účetní závěrce sestavené za účelem výplaty zálohy na zisku dle ustanovení § 40 odst. 2 ZOK⁴

„Vyplacení zálohy na výplatu podílu na zisku podle § 40 odst. 2 ZOK je podmíněno tím, že obchodní korporace sestaví mezitímní účetní závěrku. Výplata zálohy na zisku je samostatným zákonným důvodem pro sestavení mezitímní účetní závěrky podle § 40 odst. 2 ZOK tak, jak jej předpokládá § 19 odst. 3 zákona o účetnictví.“

3.3 Význam pro účely účetnictví a daní – komentář

Otázka zálohy na podíl na zisku bude od 1. 1. 2014 jistě velmi aktuální (k dané otázce například z pohledu účetního viz také například SKÁLOVÁ, Jana. Účetní zobrazení záloh na podíly na zisku. *Bulletin KDP ČR*. 2014, č. 1). Zmíněné stanovisko řeší jednu z dílčích otázek, které s uvedenou problematikou souvisejí, a sice otázku mezitímní účetní závěrky. Je jistě možné považovat jej za velmi pozitivní výklad, který byl přijat. Možný opačný názor, který by mohl vyplývat z pouhého jazykového výkladu uvedeného ustanovení, by de facto vedl k nefunkčnosti dané nové právní úpravy. Jak vyplývá i ze zdůvodnění, u daného stanoviska je možné považovat za pozitivní také to, že předmětný výklad platí ve vztahu k mezitímní účetní závěrce sestavované při zvyšování základního kapitálu z vlastních zdrojů dle § 495 ZOK.

V této souvislosti bychom chtěli upozornit, že ve stanovisku KANCLu ani v jeho odůvodnění se neobjevuje otázka „stáří“ mezitímní účetní závěrky. Je nepochybné, že v textu právní úpravy žádná lhůta stanovena není (DĚDIČ, Jan a Jan LASÁK. Vybrané otázky rozdělování zisku, jiných vlastních zdrojů a poskytování záloh na dividendy

⁴ [Cit. 2014-05-18]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/Stanovisko_27.pdf.

v akciové společnosti po rekodifikaci. *Bulletin KDP ČR*. 2014, č. 1, s. 22). Na druhé straně, jak již je uvedeno výše, je nezbytné tuto otázku posuzovat z hlediska omezení stanoveného § 40 odst. 1 ZOK. Z tohoto hlediska bychom nedoporučovali vycházet z příliš „staré“ mezitímní účetní závěrky. V takovém případě by mohl být problém doložit naplnění podmínky § 40 odst. 1 ZOK. Z tohoto hlediska není v tuto chvíli také zcela jednoznačné, zda bude či nebude relevantní výše zmíněná judikatura NS (k právní úpravě platné do 31. 12. 2013) vycházející z toho, že v době rozhodování o výplatě podílu na zisku nesmí být údaje z účetní závěrky starší šesti měsíců (viz rozsudky Nejvyššího soudu ČR ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 29 Cdo 4284/2007, a ze dne 29. 4. 2013, sp. zn. 29 Cdo 2363/2011). Některé výklady vycházejí z toho, že tato judikatura v nových podmínkách platných od 1. 1. 2014 již relevantní není. Na druhé straně nelze dnes s určitostí říci, jak se k této otázce postaví ten, kdo bude mít rozhodující slovo, tj. právě Nejvyšší soud. Proto by hranice, kdy by se již určitě měl člen statutárního orgánu zamýšlet nad otázkou aktuálnosti dat v mezitímní účetní závěrce, mohla být právě oněch šest měsíců. Na druhé straně v této věci není možné obecně paušalizovat a je nutné zohlednit aktuální podmínky té které účetní jednotky. Jistě může nastat případ, kdy data i z měsíc staré závěrky mohou být neaktuální a naopak i po uplynutí šesti měsíců mohou být data z mezitímní závěrky relevantní. Tuto otázku je tedy nezbytné posuzovat individuálně.

4 Příplatky mimo rámec základního kapitálu u akciové společnosti

4.1 Popis problému

Problematika příplatků je poměrně podrobně řešena v případě s. r. o. (viz § 162 až 166 ZOK). Daná oblast však není, jako doposud, řešena v případě a. s. Z toho je možné dovodit, že by bylo možné převzít současný výklad k problematice příplatků v případě a. s. – viz DĚDIČ, Jan. Příplatek akcionáře na vytvoření vlastního kapitálu mimo základní kapitál. In: *Pocta Miloši Tomsovi k 80. narozeninám*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2006, s. 100: „Z toho, že obchodní zákoník u akciové společnosti (na rozdíl od společnosti s ručením omezeným) příspěvek akcionáře do vlastního kapitálu mimo základní kapitál (dále budeme používat jen pojem ‚příplatek‘) neupravuje, nelze podle mého názoru nijak dovozovat, že by takový postup nemohl být u akciové společnosti možný. Výklad a contrario by zde nebyl případný a byl by po mém soudu i protiústavní (v rozporu s čl. 2 Listiny základních práv a svobod). Nedovolenost určitého jednání nemusí

právní předpis upravovat vždy výslovně, ale může vyplynout z kontextu jednotlivých ustanovení příslušného právního předpisu (či více předpisů).“

Jak dovodil Nejvyšší soud ČR v rozhodnutí sp. zn. 29 Odo 1107/2003 ze dne 31. 8. 2004: „Obecně platí, že neupravuje-li obchodní zákoník (či jiný právní předpis) určitý postup či chování a ani nelze z kontextu ustanovení právního předpisu či ze zásad, jimiž se řídí obchodní zákoník nebo český právní řád, dovodit, že jde o postup nebo jednání nedovolené, platí, že takový postup či jednání je možné a dovolené.

V případě příplatku akcionáře nelze z kontextu žádného ustanovení obchodního zákoníku ani zásad, na nichž spočívá úprava akciové společnosti, obchodní zákoník či český právní řád, dovodit, že by se akcionář nemohl dobrovolně zavázat k příplatku a takový příplatek akciové společnosti poskytnout. Poskytnutím příplatku nejsou poškozována práva společnosti, jejích akcionářů či věřitelů. Naopak, zvýší se hodnota účasti akcionářů, dobytost pohledávek věřitelů a úvěruschopnost společnosti.“

Domníváme se, že dobrovolné poskytnutí příplatku by mělo být v případě a. s. možné od 1. 1. 2014 za obdobných podmínek, jako tomu bylo do 31. 12. 2013.

Na základě projednání této věci dne 6. 12. 2013 přijal KANCL k této věci následující stanovisko:

4.2 Výkladové stanovisko č. 26 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. 4. 2014 – k příplatku akcionáře do vlastního kapitálu mimo základní kapitál⁵

„... Příplatek akcionáře do vlastního kapitálu akciové společnosti mimo základní kapitál není zákonem o obchodních korporacích upraven; obdobně nebyl upraven ani obchodním zákoníkem. Na povaze příplatku se změnou právní úpravy nic nemění a nadále je jeho poskytnutí možné a dovolené...“

4.3 Význam pro účely účetnictví a daní – komentář

I v posledním případě jde o stanovisko, které má velký význam pro praxi. Příplatky se v praxi velmi často vyskytují a je jistě dobře, že jsou připouštěny (byť na dobrovolné bázi) i v případě akciové společnosti. Význam příplatků je především z hlediska testu nízké kapitalizace [§ 25 odst. 1 písm. w) ZDP], kdy poskytnutí příplatku je velmi pružným a efektivním nástrojem, jak v případě potřeby zvýšit vlastní kapitál společnosti.

⁵ [Cit. 2014-05-18]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/Stanovisko_o_26.pdf.

Bylo by vhodné, pokud by si akciová společnost pravidla pro poskytnutí příplatku výslovně upravila.

Za velmi důležitou považujeme nepojmenovanou smlouvu (pro niž zákon nepředepisuje žádnou formální náležitost), která by dle zdůvodnění stanoviska měla být titulem pro poskytnutí příplatku.

Z hlediska účetních a daňových souvislostí je v otázce poskytnutí příplatku více jasno, než je tomu v případě výplaty OKF [viz výše část 2 Výplata ostatních kapitálových fondů (dále jen „OKF“), rozdíl mezi OKF a podílem na zisku]. Z hlediska předchozích výkladů by mělo platit,

že poskytnutí příplatku z hlediska společníka zvyšuje jeho účetní a daňovou nabývací cenu. V případě výplaty tento příjem nebude do výše daňové nabývací ceny zdaňován (viz HLAVÁČ, Jiří. Kapitálové fondy u akciové společnosti z hlediska zákona o daních z příjmů: KV ze dne 25. 2. 2004. *Bulletin KDP ČR*. 2004, č. 6, s. 11 a dále HLAVÁČ, Jiří. 162/25.01.07 – Daňové a účetní aspekty výplaty ostatních kapitálových fondů: KV 21. 1. 2008 až 29. 8. 2007. *Bulletin KDP ČR*. 2008, č. 10, s. 24–28). Pokud vyjdeme z toho, že je možné i od 1. 1. 2014 poskytovat i v případě akciové společnosti příplatky mimo základní kapitál, nemělo by se dle našeho názoru na výše uvedených závěrech z hlediska daňového nic měnit.



Tabulky a informace pro daně a podnikání 2014 10. vydání oblíbené příručky!

Jedná se o příručku, ve které najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

PŘÍRUČKA SE VEJDE DO KAŽDÉ KABELKY.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vracení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných státech.

255 Kč, 416 stran, kapesní formát, brožovaná vazba

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz,

email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4,

P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na www.wolterskluwer.cz, email obchod@wolterskluwer.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.

Anglicky hovořící klienti? Žádný problém!

Rozhovor s Ing. Martinem Tučkem,
prezidentem KDP ČR

■ Proč je podle Vás pro daňové poradce důležité se jazykově vzdělávat?

Žijeme v Evropě a ve světě, který je čím dál více globalizovaný. Dnes je pro naše klienty velmi jednoduché obchodovat se zahraničím. Přeshraniční transakce jsou schopni realizovat i běžní podnikatelé, nemusí to být výhradně velké firmy. Je tedy realitou, že daňový poradce řeší daně, které souvisejí s přeshraničními dodávkami zboží a služeb. Potřebujeme si přečíst smlouvy a rozumět daňovým dokladům v jiném než českém jazyku. Mnoho našich klientů má mateřskou společnost v zahraničí. Naopak někteří naši klienti zakládají své aktivity také mimo Českou republiku. Běžný daňový poradce možná není schopen detailně znát legislativu jiných států, ale měl by být schopen domluvit se s kolegou daňovým poradcem z jiného státu, aby pochopil daňový režim téže transakce na druhé straně. Mnoho informací také přichází dnes z legislativy Evropské unie. Znalost anglického jazyka umožní daňovým poradcům vnímat aktuální témata z článků i mezinárodních konferencí. Již dávno není náš daňový prostor omezen horami uzavírajícími českou kotlinu.

■ Jaká je motivace pro Vaše osobní studium angličtiny?

Mnoho daňových poradců se upíná k tomu, zda využije dostatečně znalost anglického jazyka pro svoji práci. Odpověď je obvykle demotivující, neboť ji reálně využijí čas od času. Je dobré si položit otázku jinak – Co chci v životě umět? Co chci v životě zažít, s kým chci mluvit a co vše se mohu dozvědět? Z tohoto úhlu pohledu nabývá znalost cizí řeči jiné dimenze. Česká republika je malá země a náš rozhled, ač se to nezdá, je velmi omezený. Je dobré si uvědomit, že v zahraničí se tytéž věci mohou dělat zcela rozdílně. Teprve srovnání rozšiřuje vlastní názory a umožňuje pochopit skutečnost, že mnohé dříve zásadní otázky jsou mnohdy malichernou záležitostí.

■ Co je podle Vás největší problém při studiu cizího jazyka?

Dospělí lidé a zvláště tak pracovně vytížení jako daňoví poradci mají obvykle se studiem jazyka velké problémy. V rámci permanentního nedostatku času dávají přednost

prioritám. To je důvodem věčného začínání a ukončování jazykového vzdělávání. Jak se tomu bránit? Obrovskou roli zde hraje pravidelnost. Donutit se ve svém kalendáři vyhradit pro studium jazyka pravidelný čas. Proto se s daňovými poradci scházíme pravidelně každý měsíc, abychom strávili jeden celý den v angličtině. Klíčové je zpravidla také hledat neustále motivaci a zajistit si podporu svého nejbližšího okolí, aby se člověk mohl věnovat samostudiu pravidelně. Minulý rok jsme proto navštívili Irish Tax Institute a letos se chystáme v září s daňovými poradci na návštěvu anglické Komory daňových poradců, která pro nás připravila odborný program s informacemi o fungování daňových poradců v Anglii. Důležité je neustále vyhledávat příležitosti pro použití jazyka, angličtinou se prostě obklopit, sledovat denní zprávy, číst zprávy, komunikovat s lidmi, navštívit nějaké zajímavé evropské město, kde se koná mezinárodní konference na téma daní ...

■ Nejen že jste účastníkem komorových jazykových kurzů, ale jste také i jejich garantem a aktivně se podílíte na tvorbě jejich formy a obsahu. Jaká je Vaše vize do budoucna? Jakým směrem by se podle Vás mělo ubírat na Komoře jazykové vzdělávání?

Dnes na Komoře probíhají v zásadě dva typy kurzů – základní krátkodobý kurz určený pro ty, kdo s profesní angličtinou začínají, a dále dlouhodobý kurz založený na měsíčním setkávání nad profesní angličtinou. Podstatou dlouhodobého kurzu je simulace poskytování ekonomicko-daňového poradenství klientovi v angličtině s důrazem na odbornou řízenou diskusi. K tomu potřebujeme porozumět a zažít specifickou profesní slovní zásobu. To, s čím vystačíme při objednávání hotelu či jídla v restauraci, se dost liší od finanční angličtiny. Rádi bychom zapojili do vzdělávání také další profese, jako jsou certifikovaní účetní či auditoři. Cílem je nastartovat u daňových poradců proces aktivního jazykového vzdělávání, pomoci jim udržet vůli pro studium a vůli nepřestat. Cílem je získat speciální slovní zásobu použitelnou při jednáních s jejich klienty a vzájemně se podpořit, neboť společné téma lidí při vzdělávání spojuje a jejich úsilí značně podporuje. V tom hraje zásadní roli pravidelnost. Rádi bychom dali příležitost těm, kteří věčně začínají a těžko hledají dostatek vůle a času k tomu se do studia anglického jazyka vážně pustit. Odměna je skvělá – začnete lidem rozumět!

Komora daňových poradců již řadu let pořádá kurzy odborné angličtiny. Dříve šlo spíše o krátkodobé dvou- denní či třídní kurzy, kdy se daňový poradce seznámil s odbornou terminologií a dále bylo studium a trénink více méně na něm. Dnes je situace jiná. Komora již zajišťuje celé spektrum kurzů a doprovodných aktivit. Snahou je podat pomocnou ruku těm, kdo mají ambici pravidelně poskytovat své služby anglicky hovořící klientele.

Základem jsou nyní dlouhodobé kurzy angličtiny. To je přesně trend, kterým se Komora chce vydat, a který chce podporovat. Klíčové je udržet účastníky motivované a pravidelně použití profesní angličtiny procvičovat. V současné době máme ověřeno na dvou ukončených ročnicích, že to funguje. Ze studentů, kteří kolikrát zpočátku pasivně přijímají informace a znalosti, se postupem času stávají aktivní hráči, kteří s kolegy v kurzu rozvíjejí diskusi nad odbornými tématy. Stává se to klíčovou součástí kurzu, simulujete skutečné poskytování daňového, účetního či ekonomického poradenství. Diskuse svou odborností navíc mnohdy prohlubuje profesní znalosti účastníků navzájem.

Reakce účastníků na kurzech, a to včetně pozitivní zpětné vazby z dotazníkových šetření, byla impulzem k rozšíření nabídky těchto kurzů pro příští období. Kurzy jsou naplánovány od podzimu 2014 až k počátku léta 2015 a budou otevřeny již ve třech úrovních. Prakticky každý, kdo má chuť se profesní angličtině věnovat, bude mít možnost si vybrat vhodnou úroveň studia.

Dlouhodobé kurzy pak doplňuje řada dalších aktivit. Poměrně dost účastníků dlouhodobých kurzů absolvovalo také základní dvoudenní kurz angličtiny. Výhodou je, že

v poměrně krátké době získáte ucelený přehled odborné terminologie zaměřený na daně, účetnictví a související problematiku. S pomocí bohatých materiálů se účastníci často následně připravují na jednání ke konkrétním tématům s anglicky hovořící klientelou.

Recenze účastníka dlouhodobého jazykového kurzu angličtiny

Celoroční odborný jazykový kurz angličtiny pořádaný Komorou daňových poradců ČR považuji za velmi přínosný pro všechny daňové poradce, mezi jejichž klienty patří nebo budou patřit anglicky mluvící osoby. Všichni, kdo mají znalosti alespoň na úrovni středně pokročilých, ocení kombinaci rozšíření slovní zásoby odborné angličtiny a jejího začlenění do vysvětlení jednotlivých daňových témat a řešení připravených konkrétních problémů a dotazů klientů v bloku s Ing. Vladimírem Zdražilem a intenzivního opakování anglické gramatiky prokládaného praktickými dialogy a tréninkem mluveného projevu v daňové oblasti s odbornou lektorkou Mgr. Marcelou Rodovou. Kurz, který zahrnuje všechny oblasti potřebné pro práci daňového poradce (účetnictví, přímé daně, nepřímé a majetkové daně, mezinárodní zdanění i daňový proces), považuji za vhodný pro všechny, kteří musejí nebo chtějí zvládnout svou práci i v anglickém jazyce a nemají možnost ji trénovat v rámci nadnárodních poradenských subjektů.

Ing. Otakar Machala, QUD, daňový poradce č. 2252

Podrobný přehled kurzů angličtiny pořádaných Komorou daňových poradců ČR naleznete v oddíle Jazykové vzdělávání na www.kdpcr.org.

Tištěný čtvrtletník

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: kdp@kdpcr.cz, www.kdpcr.org, www.kdpcr.cz

IČ: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová,

Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 11. června 2014

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Wolters Kluwer a. s.

U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wolterskluwer.cz

redakce: Andrea Doušová