

bulletin

Komory daňových poradců ČR



4/2021

- / TÉMA VYDÁNÍ: DPH
- / ROZHOVOR: Tomáš Rozehnal, ředitel Odvolacího finančního ředitelství
- / Přeshraniční online webináře a jejich zdanění z pohledu DPH
- / Nárok na odpočet DPH při dovozu zboží třetí osobou
- / Revoluce v právní úpravě rozkrývání skutečných majitelů obchodních korporací



PF 2022

***Mnoho osobních i pracovních úspěchů
v nadcházejícím roce***

*přeje Komora daňových poradců
České republiky*

Vážení čtenáři,

právě otevíráte prosincové číslo Bulletinu, tentokrát zaměřené na problematiku daně z přidané hodnoty. Poslední číslo věnující se výhradně této dani vyšlo v prosinci 2018. Tenkrát většinu z nás ani nenapadlo, že někdy může nastat pandemie takového rozsahu, kterou dnes zažíváme.

V oblasti daní, včetně uplatňování DPH, je v souvislosti s pandemií covidu-19 přijímáno mnoho opatření. V únoru tohoto roku např. ministryně financí prominula DPH u dodávek respirátorů. Toto prominutí potom během roku průběžně prodlužovala a rozšířila i na dovoz a pořízení tohoto zboží. Koncem října stejným způsobem prominula DPH z dodávek elektřiny a plynu. To druhé jmenované prominutí je sice reakcí na energetickou krizi, a nikoliv přímo na pandemii, ale vzbuzuje mezi daňovými poradci stejné množství nejasností včetně otázky oprávnění ministryně financí k prominutí DPH, která je harmonizována na úrovni EU. Články zahrnuté do nového vydání Bulletinu se však nesoustředí jen na situace vzniklé v souvislosti s pandemií, ale také na řadu dalších problémů při uplatňování DPH v podnikatelské praxi.

Protiepidemická opatření, jako je např. distanční výuka a obecně online vzdělávání, dávají vzniknout i nejasnostem při správném uplatnění DPH. Hned první článek tohoto čísla Bulletinu se týká určení místa plnění u různých typů online školení. Věřím, že bude velice užitečným návodem při řešení odvodu DPH všemi subjekty, které poskytují vzdělávání, a bude zajímavý i pro ty, kteří online školení nakupují a chtějí z něj uplatnit nárok na odpočet.

Druhý článek se zabývá judikátem Soudního dvora EU *Weindel Logistik*, který zakazuje nárok na odpočet při dovozu zboží osobou, jež toto zboží nevlastní. Jelikož deklarace zboží do volného oběhu „nevlastníkem“ je v podnikatelské praxi naprosto běžná, přináší tento text důležité varování. Třetí článek rozebírá také poměrně častý jev, a sice problematiku nedobytných pohledávek. Český zákon o DPH ve světle judikatury Soudního dvora EU stále příliší omezuje věřitele v jeho právu snížit základ daně, pokud je zřejmé, že dlužník už nikdy nezaplatí.

Čtvrtý článek upozorňuje na novinku v uplatnění DPH při poskytování cestovních služeb. Autor ve svém textu nerozebírá do detailu nově upravený režim cestovních kanceláří, ale spíše upozorňuje na změnu v této oblasti pro daňové poradce, kteří se přímo cestovním ruchem nezabývají. Zajímavým zamyšlením nad konceptem společného jmění manželů z hlediska DPH je pátý článek tohoto Bulletinu. Vzhledem k tomu, že problematika společného jmění manželů není v zákoně o DPH přímo řešena, aplikuje autor obecně platné právní a daňové principy a nabízí řešení konkrétních situací.

Následující tři články spojuje stále aktuální téma daňových podvodů. V prvním z nich je popsáno mezinárodní dožádání ve správě daní, které bývá často využito právě při podezření z úniků na DPH při přeshraničních transakcích. Další text se zabývá judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se znalostního testu „vědět měl a mohl“ v situacích, kdy správce daně nechce uznat nárok na odpočet. V článku jsou shrnuty znaky podezřelých transakcí a dodavatelů definované ve zkoumaných soudních rozhodnutích jako postačující pro odeprání nároku na odpočet. Text je podle mého názoru výborným vodítkem pro podnikatele, kteří se chtějí vyhnout riziku neuznání nároku na odpočet ze strany finančního úřadu. Poslední článek z této skupiny se zabývá trestnými činy daňovými, které jsou v oblasti DPH také aktuální otázkou, neboť mechanismu DPH lze využít v podvodných řetězcích, do nichž se mohou neúmyslně zapojit i poctiví plátcí DPH.

Poslední článek již nespadá do oblasti DPH, ale vysvětluje velmi důležité a aktuální téma. Popisuje podrobně pravidla evidence skutečných majitelů, která vstoupila v platnost v červnu tohoto roku, a dále pak změny v okruhu evidujících osob a další související pravidla. Věřím, že oceníte řadu užitečných informací, které tento text poskytuje. /

Klidné prožití Vánoc a zajímavé čtení Vám přeje

Ing. Hana Zídková, Ph.D.
daňový poradce č. 3160



Obsah

Bulletin Komory daňových poradců ČR / 4/2021

Úvodník

Ing. Hana Zídková, Ph.D. 1

Rozhovor

Tomáš Rozehnal, ředitel Odvolacího finančního
ředitelství 3

Téma vydání: DPH

Přeshraniční online webináře a jejich zdanění
z pohledu DPH
(Ing. Jevgenija Bajzíkova, Ing. Pavol Bezek) 7

Nárok na odpočet DPH při dovozu zboží třetí osobou
(Ing. Petr Drahoš) 10

Vrácení DPH z nedobytných pohledávek – nesoulad ZDPH
se Směrnicí ve světle judikatury SDEU poslední doby
(Ing. Petra Němcová) 12

Anglický truhlář Thomas Cook a DPH?
(RNDr. Jan Kaucký) 16

Společné jmění a DPH (JUDr. Ing. Martin Kopecký) 18

Mezinárodní dožádání v oblasti DPH
(Mgr. Ing. Alena Wágner Dugová) 21

Znalostní test v judikatuře NSS a v aktuální praxi
(Ing. David Krch) 25

Hranice skutkové podstaty trestného činu daňového aneb
nullum crimen sine lege (Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.) 28

Ostatní

Revoluce v právní úpravě rozkrývání skutečných majitelů
obchodních korporací
(JUDr. Petr Čech, LL.M., Ph.D.) 32

Zaměstnanec přece jen neodpovídá jinému za škodu
způsobenou při plnění pracovních úkolů
(členové orgánů a ostatní „pomocníci“ snad ano)
(JUDr. Petr Čech, LL.M., Ph.D.) 45

Recenze

Zákon o daních z příjmů – Komentář 47

Ze života KDP ČR

Setkání s osobností: senátor Tomáš Goláš 48

Konference Digitalizace v daních a účetnictví 49

Golfový turnaj daňových poradců 50

Písemná část kvalifikační zkoušky
na daňového poradce 51

Valná hromada KDP ČR 52

12. ročník tradičního odborného semináře NÚR 55

Online i prezenčně z Hotelu Olšanka 56

Tradiční seminář v Nymburku – prezenčně i online 56



Tištěný čtvrtletník

Komora daňových poradců České republiky

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **17. 12. 2021**,

Datum předání do tisku: **10. 12. 2021**.

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová / JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D. /

Ing. Lucie Wadurová, LL.M. / doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. /

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

MVDr. Milan Vodička / Ing. Hana Zídková, Ph.D.

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

Tisk: **IMPAX**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie Shutterstock.com a Pixabay.com.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz, tel. +420 244 404 555,
+420 606 404 953, mediakit a další informace na www.impax.cz.

Rozhovor s Mgr. Tomášem
Rozehnalem, Ph.D., vedla
Ing. Hana Zídková

Tomáš Rozehnal

Váš úřad se zabývá především odvoláními proti platebním výměrům. Setkáváte se tedy se složitějšími případy, kde nastal spor mezi daňovým subjektem a správcem daně. Vnímáte za dobu svého působení na Odvolacím finančním ředitelství (OFŘ) nějaký posun v daňových problémech, které v rámci odvolání řešíte?

Úplně bych neřekl „především“. Vyjma platebních či dodatečných platebních výměrů leží na OFŘ i další odvolací agenda. Odvolat se lze též proti spoustě dalších rozhodnutí např. ve věci sankcí, ručení, zástavního práva, zajišťovacích příkazů, posečkání apod. Ve dle odvolací agendy je tu pak agenda dozorčích a mimořádných opravných prostředků či dalších institutů, jako jsou např. stížnosti, nečinnosti, delegace, mlčenlivost. A to se bavíme jen v rámci daňového řízení, když mimo to se zabýváme i agendou dotací, cenové kontroly, hazardu, EET či pokut za přestupky dle zákona o účetnictví nebo omezení plateb v hotovosti. K tomu pak agenda správního soudnictví a rázem se pohybujeme v řádech tisíců podání, která je třeba řešit mimo režim odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně. Tudíž ano, v rámci systému vyřizování příchozí agendy se snažíme řešit především a přednostně již zmíněná odvolání, ale čistě množstevně se jedná o cca polovinu příchozí agendy. Ve všech oblastech dochází k posunu, což je logické, protože náš obor je vše, jen ne statický. Pokud bych měl ukázat na konkrétní posun, tak ten je shodný jako např. u posunu v judikatuře. OFŘ kopíruje činnost Finanční správy ve dvou až tříletém odstupu, obdobně jako správní soudnictví. Mám-li být konkrétnější, řekl bych, že případy jsou složitější, a to jak skutkově, tak právně. Případy doměřování chlebiček v nákladech již opravdu nejsou naším denním chlebem.

Vzpomenete si na nějakou kauzu z Vaší praxe na OFŘ, která byla obzvlášť obtížná, technicky zajímavá nebo jinak vybočovala z běžné agendy?

Každá kauza je svým způsobem zajímavá. Třeba i tím, že je na-prosto banální, a člověk přemýšlí, proč k ní vůbec muselo dojít. Na spoustu kauz si pochopitelně vzpomínám nebo je aktuálně řešíme. Co spíše považuji za obtížné, to je nastavení mechanismu jednotného posuzování typově obdobných případů. Každá daň má své typové případy, namátkou problematika převodních cen, podvodů, zneužití práva apod. Zde musíte nejen zajistit, že případy budou posuzovány jednotnou optikou, v souladu se zákonem a judikaturou, ale s ohledem na vývoj judikatury se i snažit predikovat pár let dopředu. Stejně tak musíte zajistit, že mechanismus rozhodování bude živý, tj. bude reagovat na aktuální vývoj. To zahrnuje strašně moc práce spočívající např. v důkladné analýze rozkolísané judikatury, shodnutí se na závěrech a nakonec to nejtěžší, zabudovat tyto do praxe. Mám-li vzpomínat, tak spíše na tento typ práce než na konkrétní kauzy.

Toto číslo Bulletinu je zaměřeno na problematiku DPH. Podle Zprávy o činnosti Finanční správy za rok 2020 bylo podáno téměř 4 000 odvolání týkajících se DPH. To je násobně více než bylo odvolání u jiných daní. Čeho se nejčastěji odvolání v oblasti DPH týkají?

Ano, DPH je takovým hitem posledních let. Je to dle mého názoru logickým vyústěním zavedení systému kontrolního hlášení. Tomu odpovídá i struktura odvolacích řízení, která z podstatné části tvoří problematika přenosu důkazního břemene, tj. zejména ve vztahu k prokazování nároku na odpočet daně či osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Takže hodně skutková agenda. Část tvoří, jak já říkám, to opravdové DPH, tj. hmotněprávní spory, např. z oblasti nemovitých věcí. Rád bych se dočkal doby, kdy bude převažovat hmotněprávní problematika, která je dle mého názoru rozhodně profesně zajímavější.

Více než dvě třetiny odvolání Váš úřad zamítá. Pokud se s tím daňový subjekt nesmíří, může věc vyústit až v kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (NSS). Právě rozhodnutí NSS významně ovlivňují Vaši práci. Všimla jsem si, že ne vždy s nimi jako právník souhlasíte. Např. jsem četla Váš článek kritizující nedostatečné vysvětlení NSS ohledně použití výkladových principů práva. Jaký vidíte v tomto ohledu trend v rozsudcích, zlepšuje se argumentace?

Tak chtěl bych poznat právníka, který ve všem souhlasí s jiným právníkem. 😊 Pokud jde konkrétně o rozsudky v našich věcech, tam se ročně pohybujeme něco přes tisíc věcí. Byť to není základní náplní mé práce, i tak se snažím vše sám nejen přečíst, ale i pochopit. Zejména neúspěchy se pak dost podrobně analyzuji, když se snažíme nalézt okamžik, kdy nastala chyba, a pokud nastala, jak jí do budoucna předcházet. To obnáší i posouzení úrovně naší argumentace, jak v rozhodnutích, tak v podáních k soudu. No a ne vždy samotný výsledek soudního sporu, resp. odůvodnění, odpovídá tomu, co se v případě dělo, jak a čím se argumentovalo. Není to o tom, že by se nerespektoval výsledek soudního sporu, ten je daný, není to ani o nějakém souhlasu či nesouhlasu, ale spíše o ztotožnění se s odůvodněním. To by mělo být přesvědčivé, reagovat na všechny podstatné argumenty. Pokud jde o mou kritiku, to nebyla kritika, ale spíše povzdechnutí si nad realitou, která se od teoretických děl dosti odlišuje. Osobně se s většinou rozsudků ztotožňuji, ale faktem je, že u části vidím určité deficit. Je podle mě správné na ně upozornit, zejména pokud se jedná o případy, které mají ovlivnit mnoho podobných kauz do budoucna. Abych otázku uzavřel. Domnívám se, že trend je prostě dán vytížeností správních soudů a jejich minimální specializací. Takže je na žalobci a žalovaném, jaké argumenty přednesou a v jak srozumitelné podobě. Těžko lze od soudu očekávat, že věc odpracuje za kteroukoliv ze stran, v praxi je to spíše výjimkou. Úroveň odůvodnění soudních rozhodnutí se dle mého názoru odvíjí a bude odvíjet od úrovně argumentace jednotlivých stran. Věřím, že ta je a bude rostoucí.

V návaznosti na předešlou otázku mě také zajímá, jak se Vám daří udržovat a rozvíjet odbornost Vašich pracovníků v tak náročném prostředí, jako je to daňové? Musí pro ně být velmi časově náročné sledovat nejen změny v legislativě, ale také právě zmíněné rozsudky NSS.

V daňovém právu se musíte smířit s tím, že co jste věděli dnes, zítra již bude málo. S tím musí každý pracovník počítat. Je pak

na zaměstnavateli, jaké možnosti či povinnosti mu v této oblasti nastaví. Na Finanční správě se mi vždy líbilo, že vzdělávání dává prioritu. A to jak existenci vlastních vzdělávacích zařízení, tak systémem vzdělávacích kurzů, kterými musí pracovníci procházet. Ty jsou řazeny od obecných po úzce specializované. Udržet takový systém stojí velmi mnoho úsilí, ale je to správná investice. Vedle určitého institucionálního vzdělávání pak musíte pracovníkům poskytnout maximálně možný informační servis. To se týká též Vámi zmiňované judikatury. Ta je systematicky zpracovávána a výstupy jsou pracovníkům pravidelně předávány, je pak pochopitelné na nich, aby si to důležité sami přečetli. Vyloženě na OFŘ pak pravidelně pořádáme semináře za účelem předávání tohoto typu informací, čas od času si zorganizujeme specializovaný workshop, kde řešíme sporné otázky.

Někdy je pracovníkům Finanční správy vyčítáno, že mají tendenci vidět v každém subjektu daňového podvodníka. Zejména právě v oblasti DPH je někdy obtížné odlišit, kdo se zapletl do řetězce zasaženého daňovým únikem nevinně.

To je mýtus. Ani u pracovníků OFŘ, kteří se potýkají pouze se sporovou agendou, tento přístup nevidím. Daňové právo je velmi tvrdé v tom, že musíte předem přemýšlet, jak své dosavadní nároky obhájíte i s odstupem několika let. To pochopitelně budí v konkrétních případech emoce. Druhá věc je, že každý člověk je unikátní, což se promítá i do procesu hodnocení důkazů. Někdo holt vidí věci přísněji, např. nejasnosti ve výpovědi svědka. Další zase dokáže shodnou věc odůvodnit tak, že hned vyzní přesvědčivěji. Zde zase hraje velký význam rozvoj pracovníků, který by měl směřovat k tomu, aby výstupy Finanční správy byly co nejsrozumitelnější a přesvědčivé, prostě nebudily dojem, že bylo rozhodnuto svévolně. To jde ruku v ruce s tím, že kvalitní pracovníci by měli být schopni objektivně posoudit např. otázku vědomosti u daňového podvodu. Když zjištěné skutečnosti svědčí pro daňový subjekt, musí úspěšně vědomostním testem projít. Na druhou stranu, a to se vracíme k otázce výše, nemusí i takový případ úspěšně projít soudním přezkumem. Zase zde narážíme na individualitu v podobě soudce či spíše senátu, který na věc může mít jiný názor, a tak můžeme pokračovat i k NSS či ÚS. Stejně jako v odvolacím řízení i tady vyšší bere. Neznamená to ale, že ti, co případ původně potvrdili, vidí v každém podvodníka. Důležité tedy je, aby závěry byly srozumitelné a přezkoumatelné. Pokud tomu tak bude, musí zákonitě i tyto spekulace ubývat.

S mojí předchozí otázkou souvisí obecnější úvaha o daňové morálce. Odborná literatura tvrdí, že v tzv. nových státech Evropské unie, kam patří i Česká republika, je přístup lidí k placení daní laxnější než ve státech na západ od nás. Vysvětluje se to komunistickou minulostí a přetrvávající nedůvěrou ve státní instituce. Napadá Vás, co by mohla pro zlepšení obecné daňové morálky dělat Finanční správa?

Zde se ztotožňuji s principy, na kterých chce Finanční správa založit svou strategii budoucího rozvoje. Tím je maximální zjednodušení procesu nejen placení, ale i stanovení daně. Cestou musí

Daňové právo je velmi tvrdé v tom, že musíte předem přemýšlet, jak své dosavadní nároky obhájíte i s odstupem několika let.

být automatizace, tj. využití dat, která má státní správa k dispozici, digitalizace, minimalizace administrativy a kvalitní komunikace. Určitě lze rozčlenit daňové subjekty do různých segmentů, přičemž každá skupina vyžaduje jiný typ komunikace či přístupu. Příkladem může být aktuálně paušální daň. Věřím, že ti „menší“ ocení spíše minimum kontaktu se správcem daně, ti větší zase jistotu a individuální přístup, např. v otázce stanovení převodní ceny. Byť férově, ale přesto tvrdě pak musí být přístupováno k těm, kteří se vědomě placení daní vyhýbají, tj. mimo hranice přípustné daňové optimalizace. I to je dle mého názoru důležité pro správné myšlenkové nastavení většiny poctivých daňových subjektů. Kdo rád platí daň, když vidí, že ten druhý tak nečiní? Osobně ale nevěřím v cestu skrze srozumitelné či jednoduché daňové zákony. Je podle mého názoru nereálné napsat daňový zákon tak, aby byl srozumitelný pro každého, resp. aby nebyl brzy novelizován. Daň kopíruje společenský vývoj a vždy budou těžká a dynamická disciplína. Něco jiného je pochopitelně napsat zákon dobře, bez zásadních výkladových problémů. To věřím, že lze.

Aktuálním tématem posledních let je digitalizace státní správy a samozřejmě také Finanční správy. Konečně byl spuštěn portál MoJe daně, který slouží hlavně pro komunikaci mezi daňovým subjektem a jeho správcem daně. Mění postupující digitalizace Finanční správy také agendu Vašeho úřadu?

Portál MoJe daně je takový základ, minimum, které muselo být uděláno, aby se digitalizace posunula. I tak za tím bylo neskutečně mnoho práce. Nyní je úkolem Finanční správy, resp. resortu financí, tento portál vhodně rozvíjet přidáváním dalších funkcionalit. Velký krok vpřed přinesla bankovní identita, která umožňuje velmi jednoduchou identifikaci zájemce o komunikaci se státní správou. OFŘ v digitalizaci vyhlíží zejména vytvoření elektronického spisu. To je takový můj sen, zbavit se těch krabic od banánů plných papírů, které putují mezi úřady či soudy. Aktuálně mě zaujala ochota některých krajských soudů konat online soudní řízení.

Je škoda, že se elektronická evidence tržeb tak nějak uchytila v myslích jako nástroj boje proti daňovým únikům, ona totiž do budoucna mohla a měla plnit spoustu velmi užitečných funkcí.

Průkopníkem v této oblasti byl Krajský soud v Plzni, postupně se přidaly i další. Původně jsme se účastnili online soudního jednání z prostor NSS, který nám v tomto vyšel maximálně vstříc, a nyní už jsme se účastnili i z prostor OFŘ. Dá se tedy říci, že pomalu, ale jistě též vstupujeme do digitálního prostředí. Za sebe doufám, že v budoucích letech tato oblast nabere na rychlosti.

S digitalizací a zároveň i s daňovými úniky souvisí moje další otázka. V mnoha státech Evropské unie je zaváděna elektronická evidence faktur, které jsou sdíleny s finančním úřadem v online režimu. U nás jdeme spíš opačným směrem a zrušili jsme elektronickou evidenci hotovostních tržeb kvůli obtížné situaci podnikatelů během pandemie covidu. Souhlasíte s tímto přístupem ČR?

Věřím, že elektronická evidence tržeb v určitých oblastech své opodstatnění nemá, resp. může být hodně zatěžující. To je však o vyladění detailu. Principiálně se ale jejím zrušením stavíme právě proti digitalizaci. Je škoda, že se evidence tak nějak uchytila v myslích jako nástroj boje proti daňovým únikům, ona totiž do budoucna mohla a měla plnit spoustu velmi užitečných funkcí. Nicméně nezbyvá než rozhodnutí státu respektovat a vrátit se do období před vznikem evidence. Otázkou pak je, co se subjekty, kteří dobrovolně pořád evidují. Možná zde by mohl vzniknout záklád budoucího projektu.

A poslední otázka bude trochu osobní. Kromě toho, že vedete Odvolací finanční ředitelství, působíte také jako externí vyučující na Masarykově univerzitě. To mě zaujalo,

protože sama také učím na daňovém oboru. Co Vás na učení baví a uvažujete třeba do budoucna o akademické dráze?

Akademickou dráhu беру spíše jako doplněk praxe. Umožňuje mi vnímat věci více do hloubky, lépe pracovat se zdroji a též se trochu oprostit od reálného řízení úřadu. Na druhou stranu, moje působení na právnické fakultě se smršlo do několika nočních seminářů, kde je náplní diskuse se studenty nad aktuálními otázkami daňového práva. Stejně tak si čas od času napíšu odborný článek. Co mě na tom baví? Asi to mám tak nějak převzaté od mámy, která celý život působí v akademické sféře a člověk je toho chtěl nechtěl součástí již odmala. Líbí se mi také ukazovat studentům, že daňové právo je opravdu něco jiného, než si vždy mysleli. Obecně totiž na právnických fakultách panuje u studentů takový přirozený odpor k vybraným disciplínám a finanční právo je bohužel jednou z nich. Je to dáno tím, že čemu nerozumím, toho se bojím. A opačně, byl bych rád, kdyby akademici více vstupovali do odborné diskuse nad aktuálními spornými otázkami. To si myslím, že u nás velmi chybí. /



Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D., 39 let

Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D., ředitel Odvolacího finančního ředitelství a externí vyučující na Právnické fakultě Masarykovy univerzity v Brně. Ve Finanční správě působí od roku 2007, odborně se specializoval na oblast daňového procesu a daně z přidané hodnoty. Je autorem a spoluautorem komentářů k daňovému řádu, věnuje se lektorské a publikační činnosti. Podílel se na projektu ASPI Navigátor Daňový řád a DPH. Zastává roli zkušební komisaře KDP.

Přeshraniční online webináře a jejich zdanění z pohledu DPH

Současná doba přeje digitalizaci všemožných školení, workshopů a seminářů. Anebo jinak – tato doba rozhodně nepřeje fyzické přítomnosti účastníků na podobných akcích a návrat k tradičním školením si lze v nejbližší době jen stěží představit. S tím přišla i podstatná daňová otázka – kdo a kde odvede DPH?



Ing. Jevgenija Bajžíková,
Daňový poradce č. 5063,
Ernst & Young, s.r.o.



Ing. Pavol Bezek,
Senior consultant,
Ernst & Young, s.r.o.

V praxi může nastat více variant, a to v závislosti na míře automatizace školení a postavení účastníka. To názorně ukazuje tato matice:

	Online školení B2B Místo plnění	Online školení B2C Místo plnění
1) Automatizovaná výuka na dálku bez přítomnosti učitele/školitele (elektronická služba = omezený nebo žádný lidský zásah)	• § 9 odst. 1 ZDPH – stát, kde má příjemce sídlo nebo provozovnu (= čl. 44 směrnice DPH)	• § 10i – stát příjemce služby* (= čl. 58 směrnice DPH)
2) Výuka na dálku za přítomnosti učitele/školitele	a) Základní pravidlo • § 9 odst. 1 – místo, kde má příjemce sídlo nebo provozovnu (= čl. 44 směrnice DPH) nebo b) Speciální pravidlo • § 10b písm. a) – místo, kde se akce skutečně koná (= čl. 53 směrnice DPH)	a) Základní pravidlo • v § 9 odst. 2 – místo, kde má poskytovatel sídlo nebo provozovnu (= čl. 45 směrnice DPH) nebo b) Speciální pravidlo • § 10b písm. a) – místo, kde se akce skutečně koná (= čl. 54 směrnice DPH)

1. Automatizované školení

V případě, kdy je školení plně automatizované a nevyžaduje žádný lidský zásah (případně pouze minimální), je stanovení místa zdanění vcelku nesporné, protože se jedná o elektronickou službu v podobě poskytnutí služby výuky na dálku.¹ Pokud je účastník

školení osoba povinná k dani (B2B), pak se elektronická služba zdaní ve státě, kde je účastník usazen (má sídlo nebo provozovnu).

* Pro zjednodušení neuvažujeme § 10i odst. 3 ZDPH.

¹ Viz bod 5) přílohy I nařízení Rady 282/2011.

Je-li účastník osoba nepovinná k dani (B2C), zdaňuje se služba v místě příjemce stanoveného podle čl. 24a, 24b a 24f nařízení Rady 282/2011. Pro přiznání a zaplacení DPH poskytovatel služeb může volit mezi registrací k DPH ve státě příjemce nebo použití zvláštního režimu jednoho správního místa (One-Stop-Shop).

U automatizovaných typů školení bude určitě diskutabilní, co znamená „minimální“ lidský zásah. Poradní výbor pro DPH (VAT Committee) před časem uvedl, že se posuzuje pouze míra zásahu ze strany školitele, nikoliv účastníka, a takovým zásahem např. bude úvodní softwarové nastavení celého školení a průběžná pravidelná údržba nebo opravy apod.² Do kategorie automatizovaných školení by patrně spadla také školení, která školitel sice fyzicky natočí, ale následně již prodává pouze link ke stažení a do videa již fyzicky nezasahuje (tj. chybí živá interakce s účastníkem).

2. Neautomatizované školení

Používá-li školitel internet pouze jako nástroj komunikace a sám je během online školení fyzicky přítomen, pak se nejedná o elektronickou službu a v úvodní matici se posouváme do druhého řádku.

Zde se vedou spory, o jaký typ služby se vlastně jedná. Buď jde o obecnou službu podléhající základnímu pravidlu pro stanovení místa plnění,³ nebo speciální službu spočívající v oprávnění ke vstupu na vzdělávací akci.⁴ Jinými slovy, je otázkou, zda může „akce“ proběhnout online, nebo se předpokládá fyzická přítomnost účastníků. Připustíme-li, že se „akce“ může konat online bez fyzické přítomnosti účastníků, pak použití speciálního pravidla by vedlo ke zdanění v místě, „kde se akce skutečně koná“. To samozřejmě vyvolá otázku, jak takové místo určit u online školení. Odpověď se pokusíme hledat ve směrnici DPH, judikatuře a závěrech Poradního výboru pro DPH.

2.1 Směrnice DPH

Směrnice DPH speciální pravidlo pro místo plnění u vzdělávacích akcí upravuje ve dvou člancích, jejichž znění je odlišné v závislosti na tom, zda je příjemcem osoba povinná k dani či nikoliv. V případě B2B speciální pravidlo zahrnuje „oprávnění ke vstupu na akci“ a vedlejší služby, kdežto u B2C je znění poněkud obecnější a zahrnuje „služby a vedlejší služby“ související se vzdělávacími činnostmi. Český překlad těchto článků směrnice ani § 10b ZDPH tak nejsou zcela přesné, protože nerozlišují slovo „akce“ od slova „činnost“. Jednoduše řečeno, v případě B2C online školení je

větší pravděpodobnost, že budou splněny podmínky pro uplatnění speciálního pravidla, protože vzdělávací činnosti jsou dle našeho názoru širší množinou než vzdělávací akce.

Čl. 53 (B2B)

„Místem poskytnutí služby **spočívající v oprávnění ke vstupu** na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, jako jsou veletrhy a výstavy, nebo vedlejší služby související s tímto vstupem **osobě povinné k dani je místo, kde se tato akce skutečně koná.**“

„The place of supply of services **in respect of admission to** cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar **events**, such as fairs and exhibitions, and of ancillary services related to the admission, supplied **to a taxable person**, shall be the place **where those events actually take place.**“

Čl. 54 (B2C)

„1. Místem poskytnutí **služby nebo vedlejší služby vztahující se** ke kulturním, uměleckým, sportovním, vědeckým, vzdělávacím, zábavním nebo podobným akcím, jako jsou veletrhy a výstavy, včetně poskytnutí služby organizátorem této akce, **osobě nepovinné k dani** je místo, **kde se tato akce skutečně koná.**“

„The place of **supply of services and ancillary services**, relating to cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar **activities**, such as fairs and exhibitions, including the supply of services of the organisers of such activities, supplied to a non-taxable person shall be the place **where those activities actually take place.**“

2.2 Judikatura Soudního dvora EU (SDEU)

Tématem pořádání různých událostí a školení se dosud zabývaly dva rozsudky SDEU: C-568/17, *Geelen*, a C-647/17, *Srf konsulterna AB*. Ani jeden z nich bohužel není možné plošně vztáhnout na online webináře, neboť oba řešily specifické situace. Nicméně, často se těmito rozsudky v praxi argumentuje ve prospěch jednoho nebo druhého pravidla zdanění, a proto je vhodné je zde zmínit.

C-568/17, *Geelen*

V tomto sporu nizozemský podnikatel Geelen poskytoval služby interaktivních erotických video-chatů, ve kterých vystupovaly modelky na Filipínách. Zákazníci pocházeli z Nizozemska. SDEU uzavřel, že se jedná o komplexní službu „zábavní činnost“, která se zdaňuje dle speciálního pravidla pro místo plnění v místě, kde se skutečně koná. SDEU se musel následně zabývat tím, kde se tedy tato online akce koná, a došel k závěru, že to je stát, odkud pan Geelen organizuje video-chaty, tedy Nizozemsko. V tomto rozsudku mj. zaznělo, že není důvod rozlišovat mezi online akcemi a akcemi s fyzickou přítomností účastníků,⁶ což by mohlo vést k závěru, že online školení se mají plošně zdaňovat tam, kde se akce skutečně koná.

Tento rozsudek má velmi specifický kontext. Jednak vychází ze starého znění Šesté směrnice,⁷ kde základním pravidlem bylo zdanění ve státě poskytovatele a speciální pravidlo se vztahovalo nikoliv na akce („events“), ale na služby související s „kulturní, uměleckou, sportovní, vědeckou, vzdělávací, zábavní nebo podobnou činností („activities“)“.

2 Viz např. VAT COMMITTEE GUIDELINES RESULTING FROM THE 102nd MEETING of 30 March 2015 DOCUMENT D – taxud.c.1(2015)4128689 – 862, GUIDELINES RESULTING FROM THE 108th MEETING of 27-28 March 2017 DOCUMENT C – taxud.c.1(2018)2397450 – 930.

3 § 9 ZDPH, čl. 44 a 45 směrnice DPH.

4 § 10b odst. 1 písm. a) ZDPH, čl. 53 a 54 směrnice Rady 2006/112/ES.

5 Čl. 9 odst. 2 písm. c) tehdy platné směrnice 77/388/EHS.

6 Viz bod 42 rozsudku.

7 Šestá směrnice Rady 77/388/EHS – znění čl. 9 odst. 2 písm. c) „za místo poskytování služeb souvisejících s kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými **činnostmi** včetně činnosti organizátorů takových činností a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány“.

V neposlední řadě jisté zjednodušení přinesl SDEU i skutkový stav. Jak již bylo zmíněno, všichni zákazníci pocházeli z Nizozemska. Z rozsudku je také patrné, že se SDEU snažil najít jednoduché řešení, které by pro poskytovatele plnění nevedlo k neúměrné administrativní zátěži. Pokud by totiž SDEU rozhodl, že místo plnění se nachází v místě příjemce služby (tj. v místě, kde je konečný zákazník usazen), tento rozsudek by měl dalekosáhle dopady v případě, že by zákazníci nebyli pouze z Nizozemska, ale z více členských států. V té době totiž neexistovalo zjednodušení One-Stop-Shop. V takovém případě by panu Geelenovi vznikla povinnost zjišťovat místo plnění u každého zákazníka, registrovat se k DPH v daném členském státě a přiznat a odvést DPH na výstupu. Pokud by SDEU rozhodoval o obdobné záležitosti dnes, kdy pro podobné situace existuje zjednodušení One-Stop-Shop, jeho závěry by byly nejspíš odlišné.

C-647/17, Srf konsulterna AB

Švédská společnost Srf konsulterna AB poskytovala osobám povinným k dani (B2B) účetní, manažerské a mzdové semináře s předem stanoveným programem a termínem. Účastníci byli na seminářích přítomni fyzicky. Některé ze seminářů se konaly v jiných státech EU, a proto vznikl spor, zda místo plnění se stanoví dle speciálního pravidla ve státě, kde se akce skutečně koná, nebo dle obecného pravidla v místě sídla příjemce. SDEU došel k závěru, že se uplatní čl. 53 směrnice DPH a služba se zdaní ve státě, kde se akce koná. Rozsudek se zabýval primárně otázkou, zda pro určení místa plnění hraje roli, že semináře jsou určeny konkrétní skupině posluchačů, nebo široké veřejnosti. Rozsudek neřešil otázku, zda vzdělávací událost předpokládá fyzickou přítomnost účastníka. Nicméně generální advokátka nad rámec hlavního sporu uvedla, že dle jejího názoru „akce“ předpokládá fyzickou účast.⁸ Soud tento názor ve svém rozsudku nezopakoval.

2.3 Poradní výbor pro DPH (VAT Committee)

Otázkou zdanění neautomatizovaných online seminářů se zabýval také Poradní výbor pro DPH (VAT Committee). Názory tohoto Poradního výboru nejsou pro členské státy závazné, nicméně členské státy se jimi často řídí a v minulosti je také citoval SDEU.⁹ Domníváme se, že v případě online školení závěry Poradního výboru jsou velmi důležité a využitelné. Je ovšem třeba věnovat pozornost tomu, jak se ten názor v čase vyvíjí a řídit se aktuálními závěry.

Jednání z roku 2012¹⁰

Výsledkem tohoto jednání je, že členské státy téměř jednomyslně souhlasí se zdaněním B2B online školení dle základního pravidla v místě sídla nebo provozovny příjemce. Naopak u B2C online školení je téměř jednomyslná shoda na zdanění dle speciálního pravidla v místě, „kde se akce skutečně koná“, přičemž to má být místo, kde je fyzicky přítomen školitel.

Jednání z roku 2021 – pracovní dokument¹¹

V tomto dokumentu se Poradní výbor pro DPH vyjadřuje k dotazu z Rumunska ohledně správné aplikace rozsudku *Geelen* na konkrétní situaci v praxi. Z dokumentu ale lze obecněji dovodit názor Poradního výboru na celou problematiku online

„událostí“. Poradní výbor jednak potvrzuje, že rozsudek *Geelen* měl skutečně specifické pozadí (školitel a zákazníci ze stejného státu) a motivací závěru SDEU (že se akce koná v místě školitele) bylo patrně nalézt při tehdejší právní úpravě jednoduché řešení.

Poradní výbor nakonec dospěl k závěru, že v případě B2B online seminářů bude místo plnění stanoveno podle základního pravidla ve státě příjemce plnění služeb (stejný závěr jako u předchozího jednání). U B2C online semináře Poradní výbor potvrzuje zdanění v místě, kde se vzdělávací činnost skutečně koná. Ovšem na rozdíl od rozsudku *Geelen* a závěru z předchozího jednání roku 2012 zde zazněl názor, že se vzdělávací činnost skutečně koná tam, kde je fyzicky přítomen posluchač, a nikoliv školitel (tj. kde dochází k užití služby). Tento posun ve výkladu byl zdůvodněn právě tím, že po zavedení nových pravidel e-commerce a možnosti odvodu DPH před One-Stop-Shop již není důvod zdaňovat službu ve státě učitele a zdanění ve státě skutečné spotřeby by již nemělo činit administrativní potíže.

3. Závěr

Když výše popsané shrneme na jednoduchých příkladech, měli bychom dospět k tomuto zdanění:

Česká společnost pořádající školení na Slovensku **s fyzickou přítomností posluchačů** bude muset v případě B2C odvést slovenskou DPH (přes místní registraci nebo přes One-Stop-Shop) a v případě B2B ověřit, zda se na Slovensku uplatní reverse-charge pro neusazené poskytovatele, případně se tam registrovat k DPH.

Česká společnost poskytující **automatizované online školení** zaměstnancům slovenské společnosti nebude tuto službu danit v tuzemsku a pouze uvede do souhrnného hlášení. Pokud stejné školení poskytne slovenskému občanovi, musí odvést slovenskou DPH (prostřednictvím slovenské registrace k DPH nebo One-Stop-Shop). Pakliže se ale slovenský posluchač připojí prostřednictvím wi-fi z české internetové kavárny, bude česká firma odvádět DPH v tuzemsku.

Česká společnost poskytující **neautomatizovanou online školení** zaměstnancům slovenské společnosti nebude tuto službu danit v tuzemsku a pouze uvede do souhrnného hlášení. Pokud stejné školení poskytne slovenskému občanovi, musí nejspíš opět odvést slovenskou DPH (opět prostřednictvím slovenské registrace k DPH nebo One-Stop-Shop). Dodejme, že u tohoto výkladu stále přetrvává lehká nejistota, zda by takováto služba neměla být daněna v ČR. Judikatura SDEU se ještě může vyvinout.

Na závěr chceme připomenout, že pokud jeden stát službu nesprávně zdaní, nemá tento fakt vliv na povinnost správně zdanit službu ve skutečném místě plnění,¹² i přesto, že může dojít ke dvojímu zdanění služby.

8 Viz bod 40 stanoviska GA Eleanor Sharpston k rozsudku C-647/17, *Srf konsulterna AB*.

9 Např. bod 48 rozsudku C-593/19, *SK Telecom Co. Ltd.*

10 GUIDELINES RESULTING FROM THE 97TH MEETING OF 7 September 2012 DOCUMENT B – taxud.c.1 (2013) 1512595 – 744 (1/1) 5.

11 Závěry <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eeed-413d-ab88-94f761f9773b/library/1497c64f-ad7e-4b34-94df-9f9afe822788f/details>.

12 Viz analogie čl. 16 nařízení Rady 282/2011.

Nárok na odpočet DPH při dovozu zboží třetí osobou

V praxi nastává celá řada situací, kdy je plátce DPH povinen přiznat DPH z titulu dovozu zboží, aniž by byl vlastníkem zboží (za osobu povinnou přiznat DPH může být dle situace určen např. obchodní partner, delegovaný subjekt ve skupině, zpracovatel zboží, logistická společnost, dopravní společnost apod.). Klíčovou otázkou je, zda je možné u těchto osob při dovozu zboží uvažovat o nároku na odpočet DPH.



Ing. Petr Drahoš,
daňový poradce č. 4179

Uvodem si připomeňme, že povinnost přiznat DPH z titulu dovozu zboží nevzniká pouze kupujícímu, nýbrž obecně plátcí, na jehož účet je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká povinnost přiznat DPH (dále jen „dovozce“), není-li na toto zboží použit zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty, viz § 108 odst. 4 písm. c) českého zákona o DPH (dále jen „ZDPH“).

Bližším vymezením dovozce pro účely DPH se v minulosti mj. zabýval Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve věci 2 Afs 133/2018-38, WNE – CZ, s. r. o. NSS dospěl k závěru, že z pohledu ZDPH ve spojení s celním kodexem má být dovozcem ten, kdo je ve světle celního kodexu deklarantem (případně držitelem režimu), neboť tato osoba projevuje podáním celního prohlášení vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu. Je to tedy tato osoba, která se vědomě zavazuje k plnění závazků vyplývajících z propuštění zboží do daného režimu (např. uhradit clo).

Ve věci stanovení podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dovozcem, který není vlastníkem dovezeného zboží, považují osobně jako rozhodující níže uvedené právní názory Ministerstva financí České republiky (dále jen „MF ČR“) a Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“), které záměrně uvádím v jejich chronologickém pořadí.

/ Koordinační výbor č. 189/11.10.07 – Dovoz zboží plátcem, který není jeho vlastníkem (ze dne 11. 10. 2007) – MF ČR bylo požádáno o posouzení modelového příkladu uplatnění nároku na odpočet DPH českou společností, která kompletovala konečné výrobky z materiálu ve vlastnictví zahraniční osoby (dále také „zpracovatel“). Zpracovatel zajišťoval proclení materiálu zahraniční osoby do volného oběhu v České republice. Podstatou služby fakturované zpracovatelem zahraniční osobě byla práce na movité věci.

MF ČR souhlasilo s poměrně extenzivním výkladem souvislosti přijatých plnění se zdanitelnou ekonomickou činností zpracovatele a uzavřelo, že vzhledem k věcné souvislosti dováženého materiálu se službou fakturovanou zpracovatelem by měl být nárok na odpočet u dováženého materiálu na straně zpracovatele uznán. Uvedený právní postoj MF ČR se stal poměrně známý a v praxi je do dnešních dnů hojně aplikován.

/ Rozhodnutí SDEU ve věci C-187/14, DSV Road (ze dne 25. 6. 2015) – SDEU v daném případě posuzoval, zda může uplatnit nárok na odpočet DPH dopravce, který svým klientům celně odbavuje jím přepravované zboží. SDEU nárok na odpočet podmínil tím, že hodnota přepravovaného zboží musí být součástí nákladů účtovaných klientům v ceně dopravní služby, a tedy uzavřel, že dopravce nárok na odpočet DPH při dovozu nemá.

Jednalo se o průlomové rozhodnutí, které však uniklo pozornosti širší veřejnosti, neboť rozhodnutí je primárně zaměřené na celní otázky.

Pro úplnost níže uvádím klíčové body předmětného rozhodnutí:

49 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle znění čl. 168 písm. e) směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet pouze v případě, že je dovezené zboží použito pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani. Podle ustálené judikatury Soudního dvora v oblasti nároku na odpočet DPH zatěžující pořízení zboží nebo služeb platí, že tato podmínka je splněna pouze tehdy, jsou-li náklady

na pořízení plnění na vstupu zahrnutý do ceny konkrétních plnění na výstupu nebo do ceny zboží nebo služeb dodaných či poskytnutých osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti (viz rozsudky SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60, a Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 48).

50 Přitom vzhledem k tomu, že **hodnota přepravovaného zboží nepředstavuje součást nákladů účtovaných dopravcem**, jehož činnost se omezuje na přepravu tohoto zboží za úplatu, nejsou podmínky pro použití čl. 168 písm. e) směrnice o DPH v projednávaném případě splněny.

/ Rozhodnutí SDEU ve věci C-621/19, Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. (ze dne 8. 10. 2020, dále jen „společnost Weindel“) – V tomto případě byl posuzován nárok na odpočet DPH u dovozu zboží slovenskou společností Weindel, která zboží dovážela za účelem provedení služby přebalení pro svého švýcarského obchodního partnera (dále jen „švýcarský odběratel“). Přestože zboží bylo propouštěno do volného oběhu na účet společnosti Weindel, vlastníkem zboží zůstal švýcarský odběratel, kterému byla následně fakturována výlučně služba přebalení zboží.

SDEU přímo odkázal na výše uvedené rozhodnutí DSV Road, avšak samotné posouzení předběžné otázky může zavdávat dojem, že SDEU se ve věci Weindel od předchozího rozhodnutí DSV Road přeci jen poněkud odchýlil. Za problematický je možné označit zejména bod 46 rozhodnutí ve věci Weindel, ze kterého by izolovaně bylo možno dovodovat, že v ceně poskytovaných služeb nemusí být zahrnuta hodnota dovezeného zboží, nýbrž postačuje, aby v ceně poskytovaných služeb byly zahrnuty širěji vymezené náklady na dovoz. Při takovém výkladu by mohlo pro uplatnění nároku na odpočet být dostatečné, pokud by v ceně služeb byly začleněny např. pouhé náklady na dovozní celní odbavení, což ostatně bývá v praxi s odkazem na rozhodnutí Weindel občas uváděno. Při bližší analýze systematiky textu a celkového kontextu se nicméně přikláním k názoru, že SDEU těmito náklady opět ve skutečnosti myslel hodnotu dováženého zboží.

Ve věci posuzování předběžné otázky lze dle mého názoru předpokládat, že společnost Weindel jistě měla náklady na celní služby zahrnuté v ceně služby přebalení zboží, a přesto SDEU odpočet DPH u dovozu zboží neuznal. SDEU se ve své analýze nejen odkazoval na rozhodnutí DSV Road, ale současně i na Poradní výbor pro DPH [94. setkání ze dne 19. 10. 2011 – dokument C – taxud.c.1 (2012) 243615 – 716], kde bylo dosaženo převažující shody, že nárok na odpočet DPH u dovozu zboží není možné uplatnit, jsou-li splněny dvě podmínky, a to pokud dovozce není vlastníkem zboží a současně pokud náklady na zboží přímo a bezprostředně nesouvisejí s ekonomickou činností dovozce. Samotný výrok SDEU v podstatě kopíruje závěry uvedeného Poradního výboru pro DPH, a tedy dává tušit, že pouhé začlenění nepřímých nákladů na dovoz do ceny služeb dovozce stačit nebude.

Pro úplnost opět uvádím klíčové body předmětného rozhodnutí s vyznačením sporné pasáže:

45 Pokiaľ ide konkrétnejšie o výklad čl. 168 písm. e) smernice 2006/112, Súdny dvor tiež spresnil, že právo na odpočítanie existuje len v rozsahu, v akom sa dovezený tovar používa na účely

Plátce DPH je oprávněn uplatnit nároky na odpočet u dovezeného zboží pouze v případě, promítne-li hodnotu dováženého zboží do základu daně jím uskutečňované ekonomické činnosti na výstupu zakládající nárok na odpočet DPH.

zdanitelných plnění zdaniteľnej osoby. Podľa judikatúry vydanéj v oblasti práva na odpočítanie DPH zatažujúcej nadobudnutie tovaru alebo služby je táto podmienka splnená iba vtedy, ak náklady na uskutočnenie plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych plnení na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb dodávaných alebo poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej ekonomickej činnosti (rozsudok z 25. júna 2015, DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, bod 49).

46 Konštatovaním, že vzhľadom na to, že hodnota prepravovaného tovaru nie je súčasťou nákladov tvoriacich cenu fakturované prepravcom, ktorého činnosť sa obmedzuje na prepravu tohto tovaru za odmenu, nie sú splnené podmienky na uplatnenie čl. 168 písm. e) smernice 2006/112 (rozsudok z 25. júna 2015, DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, bod 50), Súdny dvor spresnil, že osoby, ktoré dovážajú tovar bez toho, aby boli jeho vlastníkmí, nemôžu uplatniť právo na odpočítanie DPH, **okrem prípadov, keď môžu preukázať, že náklady na dovoz sú zahrnuté v cene konkrétnych plnení na výstupe alebo v cene tovaru alebo služieb dodaných alebo poskytnutých zdaniteľnou osobou v rámci jej ekonomickej činnosti.**

Při celkovém posouzení výše uvedených rozhodnutí SDEU se kloním ke dvěma závěrům, které aplikuji v praxi. Plátce DPH je oprávněn uplatnit nároky na odpočet u dovezeného zboží pouze v případě, promítne-li hodnotu dováženého zboží do základu daně jím uskutečňované ekonomické činnosti na výstupu zakládající nárok na odpočet DPH.

Právní názor MF ČR považuji závaznými soudními rozhodnutími SDEU za překonaný, a to jakkoliv v praxi dle tohoto výkladu řada firem postupuje. Rizika doměření DPH při uplatnění nároku na odpočet u dovozu zboží osobou, která není jeho vlastníkem, považuji za relativně vysoká. /

Vrácení DPH z nedobytných pohledávek – nesoulad ZDPH se Směrnicí ve světle judikatury SDEU poslední doby

Zatímco Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) v poslední době v oblasti nedobytných pohledávek judikuje jeden případ za druhým ve smyslu základního pravidla deklarovaného v čl. 90 Směrnice „povinnost členských států snížit základ daně při neuhrazení úplaty“, česká DPH legislativa se i po mnoha zásadních změnách jeví v této oblasti stále jako diskriminační a omezuje možnost snížení základu daně mnoha podmínkami. Jednou z nejzásadnějších je např. i registrace dlužníka k české DPH.



Ing. Petra Němcová,
daňový poradce č. 3522
KPMG Česká republika, s.r.o.
a kolektiv autorů

Často tedy vyvstává otázka nesouladu české DPH legislativy s evropskou DPH směrnicí podpořenou judikovými principy SDEU z poslední doby. Cílem tohoto článku je tak shrnout vývoj judikatury v poslední době a poukázat na zásadní nesoulady mezi českou implementací a požadavky Směrnice vyjádřené v rozhodnutích SDEU a na diskriminaci, které mohou být čeští věřitelé – plátcí DPH – vystaveni, a otevřít tak i další odbornou diskuzi v této věci.

Směrnice a judikatura SDEU

Čl. 90 směrnice 2006/112/ES („Směrnice“) stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění

plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

FGSZ (C-507/20)

Základní judikované principy k čl. 90 Směrnice, vyplývající z rozsudku FGSZ (C-507/20) publikovaného v březnu 2021, jsou následující:

Členské státy mají **povinnost umožnit opravu DPH¹ po každé**, kdy poskytovatel neobdrží protiplnění nebo jeho část (bod 18, 20).

Dané ustanovení je výrazem základní zásady Směrnice, tedy **zásady daňové neutrality**, kde:

základ daně tvoří skutečně přijaté protiplnění,

jejím důsledkem je, že **daňový orgán nemůže vybrat DPH převyšující částku, kterou osoba povinná k dani obdržela** (bod 18).

I v souladu se zásadou daňové neutrality je třeba, aby se **formality**, požadované pro uplatnění nároku na snížení základu DPH z nedobytné pohledávky, **omezovaly na ty**, které umožňují doložit, že po uzavření transakce nebude obdrženo protiplnění nebo jeho část, a to s konečnou platností (např. bod 19).

Možnost výjimky uvedená v čl. 90 odst. 2 má členským státům pouze umožnit řešit nejistotu spojenou s nezaplacením faktur a s jeho konečnou povahou a neřeší to, zda v případě nezaplacení lze neprovést snížení základu daně.

Pokud členský stát stanovil **lhůtu pro opravu DPH**, musí tato **začít běžet nikoliv okamžikem původně stanovené**

1 Autorka v článku také používá termín „vrácení DPH“ nebo „oprava DPH/daně“ za účelem zjednodušení textu, byť z hlediska legislativního postupu se technicky jedná o snížení základu daně.

splatnosti, ale „až“ okamžikem, kdy se pohledávka stala s konečnou platností nedobytnou (bod 28 a vlastní rozhodnutí SDEU).

Čl. 90 Směrnice (snížení DPH při nezaplacení) má přímý účinek (bod 31): Subjekty tedy mohou postupovat přímo dle předmětného ustanovení Směrnice bez ohledu na vnitrostátní úpravu.

A-Pack (C-127/18)

Obdobně pak již SDEU konstatoval v českém případě *A-Pack* (C-127/18):

Členské státy se mohou vypořádat s nejistotou ohledně nezaplacení faktury nebo ohledně definitivního charakteru jejího nezaplacení, ale taková **možnost odchylky nemůže zacházet nad rámec uvedené nejistoty**, zejména pak do té míry, že by se týkala toho, zda je možné neprovést snížení základu daně v případě nezaplacení (bod 21).

Ze zásady neutrality DPH plyne zejména to, že **podnik jako výběrčího daně** na účet státu je třeba v plné míře **osvobodit od konečného zatížení daní** z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacená v rámci jeho ekonomické činnosti, která sama podléhá DPH (bod 22).

Cíle vlády předcházet daňovým únikům a vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů neumožňují postupovat v rozporu s účelem a systematickou čl. 90 Směrnice a odůvodňovat odchylku od čl. 90 odst. 1 Směrnice jinak než na základě důvodů souvisejících s nejistotou ohledně nezaplacení nebo ohledně jeho definitivního charakteru.

Ramada Storax (C-756/19)

V neposlední řadě nelze nezmínit výrok SDEU v případě *Ramada Storax* (C-756/19) v podobě usnesení SDEU ze dne 29. 4. 2020. V daném případě se portugalský soud opět dotázal na výklad čl. 90 a 273 Směrnice, tentokrát s ohledem na ustanovení portugalské DPH legislativy vyjímající z možnosti snížení základu daně dlužníky, jejichž insolvenční řízení nebylo řešeno dle lokální legislativy (*de facto* se jednalo o zahraniční věřitele). Položená předběžná otázka zněla:

Lze čl. 90 a 273 Směrnice vykládat v tom smyslu, že zásada neutrality DPH a zásada proporcionality, jakož i základní hospodářské svobody umožňují portugalskému zákonodárci, aby na základě vnitrostátní legislativy² omezil opravy DPH týkající se pohledávek považovaných za nedobytné v rámci insolvenčního řízení na případy v něm uvedené³ (ve zkratce na případy insolvence dle lokální legislativy), a **to tak, že se pro tento účel neuznávají rozhodnutí soudů ostatních členských států, která prohlašují pohledávky přihlášené v rámci insolvenčního řízení za nedobytné**?

SDEU i k této diskriminaci, nepřekvapivě, zaujal jasné odmítavé stanovisko a vynesl usnesení:

Čl. 90 a 273 Směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že **brání právní úpravě členského státu**, podle které je osobě povinné k dani **odepřen nárok** na snížení odvedené DPH z pohledávek, které jsou na základě úpadkového řízení pova-

žovány za nedobytné, **pokud nedobytnost dotčených pohledávek konstatoval soud jiného členského státu** na základě práva platného v tomto státě.

Boehringer Ingelheim (C-717/19)

Přestože se kauza v případě *Boehringer* vztahovala ke specifické obchodní struktuře v oblasti uvádění dotovaných léčivých přípravků, i zde vidíme potvrzení základního principu čl. 90 Směrnice, tzn. povinnost členských států umožnit snížení základu daně z nedobytné pohledávky bez ohledu na nadbytečné formality.

Konkrétně zde SDEU judikoval následující:

Čl. 90 Směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která váže dodatečné snížení základu daně z přidané hodnoty na podmínku, aby osoba povinná k dani, která má nárok na vrácení, měla k dispozici fakturu znějící na její jméno, která prokazuje provedení plnění, jež zakládá nárok na uvedené vrácení, a to i když taková faktura nebyla vystavena a provedení tohoto plnění lze prokázat jinými způsoby.

V návaznosti na výše uvedené závěry SDEU k čl. 90 Směrnice předkládáme rozbor souladu, resp. nesouladu vybraných ustanovení ZDPH s těmito závěry.

Nesoulad české DPH legislativy s evropskými principy?

Předmětný čl. 90 Směrnice byl do české DPH legislativy implementován v § 46 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění („**ZDPH**“). Implementace čl. 90 v ZDPH je však dle našeho názoru nedostatečná, neboť omezuje možnosti plátců snížit základ daně z nedobytných pohledávek, a to nad rámec jejich základních práv stanovených evropskými DPH principy, jak byly judikovány SDEU a shrnuty výše.

Dle § 46 ZDPH je věřitel obecně oprávněn provést opravu základu daně u nedobytné pohledávky v případě:

- vymáhání pohledávek v exekučním řízení,
- přihlášení pohledávek v insolvenčním řízení, jestliže insolvenční soud:
 - rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka nebo o přeměně reorganizace v konkurs,
 - schválil oddlužení a ze zprávy pro oddlužení je zřejmé, že pohledávka ze zdanitelného plnění nebude zcela nebo zčásti uspokojena, nebo
 - zastavil insolvenční řízení z důvodu zamítnutí, odmítnutí

2 Čl. 78 odst. 7 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH), schváleného Decreto-ley n.o 394-B/84, de 26 de diciembre (nařízení s mocí zákona č. 394-B/84 ze dne 26. 12. 1984).

3 Tedy, pokud byla po nabytí právní moci rozsudku o uznání a o pořadí uspokojení pohledávek zjištěna omezená povaha platební neschopnosti ve smyslu Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (zákon o platební neschopnosti a restrukturalizaci) [CIRE], schváleného zákonným Decreto-ley n.o 53/2004, de 18 de marzo (nařízení s mocí zákona č. 53/2004 ze dne 18. 3. 2004), případně po schválení plánu podle dohody uvedené v čl. 156 uvedeného zákona.

nebo zpětvzetí návrhu na povolení oddlužení, neschválení oddlužení nebo zrušení schváleného oddlužení, pokud je z těchto rozhodnutí zřejmé, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující,

/ smrti dlužníka.

Dále ZDPH obsahuje tzv. „časovou pojistku“ 5 let od uskutečnění předmětného plnění, kdy je také možné provést opravu základu daně, jestliže výše uvedená řízení dosud neskončila.

Obecně však není dle ZDPH možné provést opravu základu po 3 letech od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo, s tím, že tato lhůta neběží po dobu exekučního a insolvenčního řízení (nejde o taxativní výčet relevantních řízení a dále je dle ZDPH nutné zohlednit začátek daného řízení, neboť lhůta se ve vyjmenovaných případech staví až dle novely ZDPH účinné od 1. 4. 2019).

ZDPH obsahuje další podmínky, které je nutno pro úpravu základu daně z nedobytné pohledávky splnit. Mezi ty nejvíce diskutované a dle našeho názoru v rozporu s evropskými DPH principy patří:

- /** opravu DPH není možné provést po 3 letech od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo,
- /** oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné dnem doručení základního opravného daňového dokladu dlužníkovi, pokud jde o opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, která má za následek snížení základu daně,
- /** opravu nelze provést, pokud právo na plnění z pohledávky zaniklo,
- /** opravu nelze provést, jestliže dlužník nebyl v okamžiku uskutečnění daného plnění plátcem DPH.

Konfrontace vybraných ustanovení ZDPH s judikaturou SDEU

Níže analyzujeme a poukazujeme na nesoulad vybraných ustanovení ZDPH se základními principy Směrnice.

Tříletá lhůta od DUZP

Nazákladě evropské judikatury, konkrétně rozsudku C-507/20, FGSZ, mohou členské státy sice stanovit promlčecí lhůtu pro opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, ale tato lhůta nemůže začít běžet od data uskutečnění zdanitelného plnění, avšak „až“ od doby, kdy se pohledávka stala definitivně nedobytnou a je možné tuto nedobytnost prokázat.

Lhůta nadefinovaná ZDPH je tedy v rozporu se Směrnicí.

Doručení opravného daňového dokladu

S ohledem na znění čl. 90 odst. 1 Směrnice ve spojení s čl. 273 Směrnice (*členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru daně a předcházení daňových úniků, pokud neuloží dodatečné fakturační povinnosti nad rámec Směrnice*), jakož i zásadou daňové neutrality

a základními DPH principy potvrzenými SDEU (viz výše) je třeba, aby se formality omezovaly na ty, které umožňují doložit, že po uzavření transakce nebude s konečnou platností obdrženo protiplnění nebo jeho část. Tímto dokumentem může být, dle našeho názoru, např. rozhodnutí soudu o ukončení konkursu odběratele/dlužníka nebo výmaz odběratele/dlužníka z obchodního rejstříku.

V žádném případě však není možné, aby věcněprávní podmínkou k umožnění snížení základu daně při nedobytnosti pohledávky bylo vystavení a doručení opravného daňového dokladu („ODD“) odběrateli/dlužníkovi.

Z evropské judikatury (český případ C-127/18, *A-Pack*) dále vyplývá, že k umožnění snížení základu daně není rozhodující a podstatné, zda dojde nebo došlo k vrácení DPH dlužníkem (odběratelem).

Podmínka vystavení a doručení ODD nemůže s ohledem na výše uvedené *a priori* představovat překážku pro snížení základu daně z nedobytné pohledávky.

Zánik pohledávky – zánik práva z pohledávky

Skutečnost, že odběratel/dlužník zanikl, představuje definitivní naplnění podmínky stanovené v čl. 90 Směrnice, že pohledávka je nedobytná s konečnou platností. Skutečnost, že odběratel/dlužník zanikl, tedy nemůže *a priori* zamezit nároku na snížení základu daně z nedobytné pohledávky.

Dlužník v okamžiku příjemce plnění plátcem DPH

Podmínka plátcovství dlužníka pro snížení základu daně u nedobytné pohledávky je v tristním nesouladu se Směrnicí a představuje významnou diskriminaci plátců-věřitelů, jejichž zákazníci jsou nepodnikatelé (osoby nepovinné k dani). Pro nás dosud nezodpovězenou otázkou zůstává důvod stanovení této diskriminační podmínky.

Neexistuje důvod, proč by snížení základu daně z nedobytných pohledávek mělo být omezeno „pouze“ na dlužníky-plátce DPH. Nejsme schopni nalézt důvod tohoto „zvláštního“ požadavku ani na úrovni legitimacy či logiky takového postupu. Kdybychom se na situaci chtěli podívat optikou státního rozpočtu (kdy tento úhel pohledu před SDEU naštěstí neobstál), tak přeci naopak v případě dlužníků-neplátců DPH nebude docházet k potenciálnímu negativnímu dopadu na státní rozpočet, neboť tito dlužníci si DPH na vstupu nikdy nenárokovali.

Speciálně po rozsudku *A-Pack* zůstal požadavek plátcovství jaksi vytržen z kontextu a představ zákonodárce, kteří pravděpodobně původně cílili na „neutralitu“ opravy vůči státnímu rozpočtu, kdy tento cíl byl však SDEU napaden (a opět zdůrazňujeme, že v případě dlužníků-neplátců nikdy nebyla tato zákonodárce „preferovaná“ neutralita narušena).

Lze shrnout, že požadavek na DPH plátcovství dlužníka není dle našeho názoru legitimní a je zcela v rozporu se Směrnicí (čl. 90 a 273 Směrnice, jak byl jejich výklad a pojetí precizováno SDEU).

Dlužník plátcem DPH? – průřez legislativou ostatních zemí

Na základě závěrů námi provedené analýzy lze konstatovat, že požadavek na DPH plátcovství dlužníka je české specifikum a nevyskytuje se v legislativě žádného jiného námi osloveného státu. Obdrželi jsme konkrétní odpověď na potenciální podmínku plátcovství dlužníka z následujících států, kdy nám všichni dotázaní odpověděli, že pozice dlužníka z pohledu jeho registrace či neregistrace k DPH není v žádném případě pro možnost snížení základu daně z nedobytné pohledávky relevantní: Francie, Belgie, Španělsko, Rumunsko, Itálie, Finsko, Slovinsko, Švýcarsko, Norsko, Velká Británie, Irsko – není rozhodující, zda je dlužník plátcem DPH či nikoliv.

Ilustrativní příklad

Výše uvedené principy a závěry si dovolíme ilustrovat na následujícím případě:

Věřitel poskytl dlužníkovi plnění v roce 2013, v roce 2014 vstoupil dlužník do insolvenčního řízení.⁴ Pohledávky věřitele byly do insolvenčního řízení včas a řádně přihlášeny. Insolvenční soud rozhodl o konkursu na majetek dlužníka (v roce 2015), v říjnu 2020 byl konkurs zrušen z důvodu nedostatku majetku dlužníka a dlužník vymazán z obchodního rejstříku. Ke zrušení a zániku dlužníka bez právního nástupce došlo v souladu s § 311 insolvenčního zákona v důsledku zrušení konkursu podle § 308⁵ insolvenčního zákona. Zanikly tedy i neuspokojené pohledávky.

Věřitel deklaroval snížení základu daně ve svém DPH přiznání v listopadu 2020 poté, co došlo ke zrušení konkursu z důvodu nedostatku majetku dlužníka. Vzhledem k tomu, že v souladu se zrušením konkursu došlo i k zániku dlužníka, není možné dlužníkovi doručit oprávněné daňové doklady.

Domníváme se, že daný případ naplňuje podmínky čl. 90 Směrnice ve světle judikatury SDEU a věřitel byl oprávněn snížit základ daně z titulu nedobytné pohledávky, a mohl tak učinit i v rámci řádného přiznání za listopad 2020. Podmínky ZDPH ve smyslu omezení možnosti snížení základu daně z titulu nedobytnosti pohledávky na dosud nezaniklé pohledávky jsou dle našeho názoru v rozporu se Směrnicí, jak jsme již ilustrovali výše. Totéž platí o podmínce doručení oprávněných daňových dokladů, kterou v daném případě ze zřejmých důvodů není možné naplnit, aniž by tím ale byl narušen základní požadavek nedobytnosti pohledávky. Právě naopak, zánik dlužníka přeci dokládá nedobytnost pohledávky s konečnou platností tak, jak toto jako základní princip čl. 90 Směrnice již několikrát vyzdvihl a zdůraznil SDEU. Ani nedodržení 3leté lhůty, jak je tato chybně nastavena ZDPH již od okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, nemůže být na překážku provedení snížení základu daně z titulu konečné nedobytnosti pohledávky (viz principy ke lhůtě definované SDEU v případě FGŠZ výše).

Závěrem

Ve světle judikatury SDEU, která vyložila principy definované čl. 90 Směrnice, je rozhodující podmínkou pro snížení základu daně z nedobytné pohledávky neobdržení protiplnění

Plátcí, musí být oprávnění ke snížení základu daně u nedobytných pohledávek. Podmínky, jejichž splnění pro tento postup vyžaduje český zákon o DPH, jdou často nad rámec základních evropských DPH principů, jak již několikrát judikoval Soudní dvůr Evropské unie.

za poskytnuté služby nebo zboží. Zároveň finanční a daňové orgány členského státu nemohou vybírat daně z částek převyšujících obdržené protiplnění (tj. daňový subjekt je povinen k odvodu DPH „pouze“ z částek přijatých od svých zákazníků).

Formality, požadované pro uplatnění nároku na snížení základu DPH z nedobytné pohledávky, se musí omezovat pouze na ty, které umožňují doložit konečnou nedobytnost pohledávky.

Lhůta pro opravu daně musí začít běžet „až“ okamžikem, kdy se pohledávka stala s konečnou platností nedobytnou, nikoliv od okamžiku poskytnutí daného plnění.

Požadavek na plátcovství dlužníka v okamžiku uskutečnění plnění tak není důvodný ani legitimní.

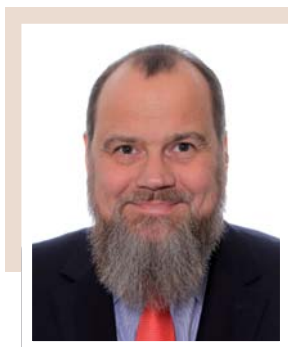
S ohledem na potvrzení přímé aplikovatelnosti čl. 90 Směrnice (přednosti aplikace unijního práva před vnitrostátním, jestliže se jí budou plátcí dovolávat) mohou čeští plátcí – věřitelé postupovat v souladu s výše uvedenými principy, a to bez ohledu na jejich nesoulad s příslušnými ustanoveními ZDPH. /

⁴ Zde zcela abstrahujeme od časového testu 6 měsíců, který definoval ZDPH před novelou z 1. 4. 2019, neboť jej ve světle základních evropských DPH principů považujeme za zcela bezpředmětný. Není důvod vylučovat z nároku na snížení základu daně z titulu nedobytnosti dle čl. 90 Směrnice pohledávky dle okamžiku jejich vzniku před zahájením insolvenčního řízení. O nesrozumitelnosti časového testu původního ZDPH (v textaci před novelou účinnou k 1. 4. 2019) svědčí i tehdejší neustálé diskuse mezi DPH odborníky a několik soudních sporů. Nerelevantnost časového testu potvrdil i SDEU v českém případě ELVOSPOL C-398/20.

⁵ Dojde-li v důsledku zrušení konkursu podle § 308 odst. 1 písm. c) a d) insolvenčního zákona ke zrušení a zániku dlužníka, který je právnickou osobou, bez právního nástupce podle zvláštního právního předpisu, neuspokojené pohledávky nebo jejich neuspokojené části zanikají, pokud nebudou uspokojeny ze zajištění.

Anglický truhlář Thomas Cook a DPH?

Zvláštní režim pro cestovní službu je archaický koncept, který vznikl v dobách, kdy převážná část turistů byla odkázána na služby cestovních kanceláří.



RNDr. Jan Kaucký

V okamžiku vzniku evropské směrnice o dani z přidané hodnoty nebylo ani potuchy o službách, které si turista (v některých verzích směrnice včetně té české zvaný cestující, v jiných jazykových mutacích zákazník – což je zase termín z českého zákona o DPH) objedná v klidu svého domova prostřednictvím osobního počítače kdekoli na světě nebo třeba ve vedlejší městě. Od té doby vznikla velká řada způsobů, jak si zajistit ubytování a dopravu, tedy cestovní služby. Cestovních kanceláří od té doby ubylo, nejen vinou zákazu cestování po vypuknutí pandemie, ale již dříve zanikly i velké cestovní kanceláře. Mementem může být zánik cestovní kanceláře Thomas Cook v její původní podobě, která existovala zhruba od roku 1841. Zvláštní režim pro cestovní

službu bude po novele zákona o DPH platné od ledna 2022 zřejmě dalším hřebíčkem do rakve cestovních kanceláří.

Co to tedy tento zvláštní režim je? Neumožňuje cestovní kanceláři odečíst si DPH z nakoupených služeb. A zároveň zakazuje cestovní kanceláři vyčíslit DPH na faktuře pro turistu. Přesto ale cestovní kancelář musí DPH odvádět. Jakým způsobem cestovní kancelář DPH odvádí? Cestovní služba se skládá ze služeb, které nakoupí cestovní kancelář od jiných subjektů. Zejména těch služeb, které jsou potřeba pro turistu na cesty, tedy ubytování a doprava. Každá cestovní kancelář je založena za účelem zisku, tzn., že nakoupené služby prodává turistovi (anebo jiným cestovním kancelářím) za cenu vyšší, než je souhrn nakoupených služeb. Zvláštní režim pro cestovní kanceláře umožňuje vypočítat DPH pouze z přírážky ke každému jednotlivému zájezdu, tzn. cestovní službě, která je účtována turistovi.

Novela zákona o DPH byla publikována již v roce 2020 jako zákon č. 343/2020 ve Sbírce zákonů v částce 137 platné ode dne 14. 8. 2020 a podstatným způsobem mění znění § 89 ZDPH. Její účinnost pro cestovní kanceláře byla však stanovena až na 1. 1. 2022. Novela byla založena na některých nových rozsudcích SDEU, ve kterých bylo stanoveno jednoznačně, že cestovní kancelář je povinna odvádět DPH již z přijatých záloh na cestovní službu. Dále cestovní kancelář musí vypočítávat přírážku a uvádět DPH do daňového přiznání u každé cestovní služby pro konkrétního zákazníka samostatně. To je podstatným zvýšením administrativní náročnosti pro cestovní kancelář.

Do konce roku 2021 existuje celkem jednoduchý model: Cestovní kancelář vypočte DPH z celkové sumy svojí marže za zdaňovací období, tedy za kvartál nebo za měsíc, zahrne ji do daňového přiznání. Cestovní kancelář zároveň tento odvod daně provádí až v okamžiku, kdy byla poskytnuta poslední cestovní služba v konkrétním zájezdu. Skutečné náklady jsou pro tuto cestovní kancelář k datu ukončení zájezdu většinou jasné a je znám i obnos, který společnost obdržela při prodeji zájezdu konkrétnímu turistovi.

Novelizovaný § 89 ZDPH uvádí, jakým způsobem musí cestovní kancelář vypočítávat DPH z přijatých záloh na konkrétní zájezd. A sice třemi možnými variantami, které se velmi zjednodušeně dají popsat takto: V první variantě cestovní kancelář ví, kolik budou její náklady na konkrétní zájezd činit. Ve druhém případě neví, ale jenom předpokládá, kolik budou její náklady na konkrétní zájezd činit. Ve třetí variantě si může vybrat. Pro výpočet DPH z přijaté zálohy musí cestovní kancelář použít koeficient vycházející ze skutečných nebo předpokládaných nákladů, a tedy i marže. Není úkolem tohoto článku podrobně vysvětlovat, jakým způsobem se tyto koeficienty počítají, k tomu bude publikovat Finanční správa obsáhlý pokyn. Zásahy do administrativních procesů a výpočetních systémů u cestovních kanceláří jsou nákladné a snad se cestovním kancelářím podařilo za více než rok od publikace zákona se na změnu připravit.

Další oblastí, která je velice diskutabilní, je otázka prodeje zájezdu osobou, která nemá v tuzemsku ani sídlo, ani provozovnu, tedy tzv. neusazenou osobou. Tato otázka však v informaci Finanční správy řešena není. Místo poskytnutí cestovní služby je místo, kde má osoba poskytující tuto službu své sídlo nebo provozovnu, pokud poskytuje tuto službu prostřednictvím provozovny. Z toho vyplývá, že osoby, které jsou usazené mimo Evropskou unii a nemají v tuzemsku ani jinde v EU svoji provozovnu, mohou nabízet služby turistům za nižší cenu než subjekty, které jsou usazené v České republice nebo jinde v EU, neboť se na ně nevztahuje tento zvláštní režim pro cestovní službu, a nemusí tedy zdaňovat svoji marži. I když není vyloučeno, že jim to bude ukládat jejich daňová legislativa. To vytváří potenciální nerovnost ve zdanění u identického zájezdu, založenou na sídle prodávajícího. Může to vytvářet výhodu pro cestovní kanceláře, které jsou usazené ve Švýcarsku nebo ve Velké Británii a které mohou nakupovat služby přímo od tuzemských hoteliérů a dopravců a pak tyto služby prodávat zákazníkům, aniž by zdaňovali svoji marži.

Má to ovšem úskalí. Osoba povinná k dani, která je usazena mimo EU a bude poskytovat autobusový poznávací zájezd do restaurace U kalicha osobě, která není povinná k dani, tedy turistovi, má potenciálně povinnost se registrovat k české DPH. Pokud totiž bude turistovi poskytovat jednotlivé služby s místem plnění v tuzemsku, musí z těchto služeb odvést DPH v tuzemsku. Pro zjednodušení: některé služby specifikované ve směrnici o DPH se zdaňují tam, kde jsou skutečně poskytnuty, jedná se zrovna např. o dopravu anebo ubytování. Vyplývá z toho, že tyto zahraniční cestovní kanceláře by se měly v ČR registrovat a stát se plátcí DPH. A odvádět daň z jednotlivých plnění, která jsou poskytována turistům, tzn. desetiprocentní daň u ubytování a stravování a příslušnou daň u osobní dopravy. Další možností pro zahraniční cestovní kancelář je identifikovat se k tzv. „One-Stop-Shopu“ neboli jednomu správnímu místu kdekoli v EU (včetně ČR) a odvádět

Zvláštní režim pro cestovní službu bude po novele zákona o DPH platné od ledna 2022 zřejmě dalším hřebíčkem do rakve cestovních kanceláří.

daň ze služeb poskytnutých osobám nepovinným k dani v jednom přiznání pro všechny země, kde se služby uskutečňují. Jakým způsobem bude zahraniční cestovní kancelář, která má sídlo např. ve Velké Británii, donucena se v tuzemsku registrovat jako plátec DPH nebo se identifikovat k jednomu správnímu místu? To ukáže až praxe. Otázkou je, jak se vůbec finanční správa dozví, že tato cestovní kancelář prodává zájezdy osobám nepovinným k dani, tzn. turistům v tuzemsku.

A nakonec okénko do zahraničí: Situace ohledně cestovních kanceláří se momentálně řeší např. v Německu. Německá finanční správa publikovala oznámení, že se od roku 2022 nebude vztahovat zvláštní režim pro cestovní službu na osoby, které nejsou usazené v EU. Tím může vznikat výše zmiňovaná výhoda pro neusazené osoby, které teoreticky nemusí zdaňovat svou marži na rozdíl od cestovních kanceláří usazených v EU. V Německu se také nově bude uplatňovat zvláštní režim pro cestovní službu i na „zájezdy“, které nejsou prodány turistům, tedy cestujícím, ale jakýmkoliv dalším osobám, které si cestovní službu od cestovní kanceláře koupí. Tzn., že pokud je zákazníkem cestovní kanceláře jiná podnikající osoba, musí cestovní kancelář uplatnit zvláštní režim pro cestovní službu nově i při prodeji zájezdu této osobě. To bude hrát roli při poskytování cestovních služeb např. firmám pro účely služebních cest jejich zaměstnanců. Nově si tyto firmy nebudou moct uplatnit nárok na odpočet daně. V Rakousku změnili v zákoně o DPH s platností od 1. 1. 2022 německé slovo „cestující“ za německé slovo „zákazník“. Zákazník je širší pojem než cestující a tato změna bude mít stejný efekt jako novelizace v Německu, tedy zvláštní režim pro cestovní službu se bude uplatňovat i u transakcí mezi podnikateli. U nás máme v tomto smyslu našťastí výjimku, která dovoluje cestovním kancelářím použít při transakcích s podnikateli standardní režim. /

Společné jmění a DPH



JUDr. Ing. Martin Kopecký,
daňový poradce č. 3826

Institut společného jmění a podnikání

Tento článek je zamyšlení nad některými problémy, které přináší společné jmění manželů z hlediska DPH. I když zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), ani směrnice Rady 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) tento institut specificky neupravují, v praxi je nutné se s otázkami správného režimu DPH ve vazbě na společné jmění manželů vypořádat, a to na základě principů, které jsou upraveny zejména ve Směrnici, přičemž tuzemská soukromoprávní úprava společného jmění manželů má pro DPH pouze omezený vliv.¹

Společné jmění upravené v § 708 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „OZ“), nahradilo společné jmění manželů upravené v předchozím občanském zákoníku č. 40/1964 Sb., které od roku 1998 nahradilo předchozí institut bezpodílového spoluvlastnictví manželů. Společné jmění vyjadřuje ideu vlastnického společenství obou manželů ve vztahu k majetku a dluhům nabytým za trvání manželství, a to bez ohledu na způsob nabytí tohoto majetku. Podle OZ povinnosti a práva spojená se společným jměním nebo jeho součástmi náleží oběma manželům společně a nerozdílně² a z právních jednání týkajících se společného jmění nebo jeho součástí jsou manželé zavázáni a oprávněni společně a nerozdílně.³ Součástí společného jmění jsou i závazky, a to včetně daňových.

V záležitostech týkajících se společného jmění, které nelze považovat za běžné, jednají manželé společně nebo jedná jeden manžel se souhlasem druhého.⁴ Má-li být součástí společného jmění použita k podnikání jednoho z manželů a přesahuje-li majetková hodnota toho, co má být použito, míru přiměřenou

majetkovým poměrům manželů, vyžaduje se při prvním takovém použití souhlas druhého manžela.⁵ Z právní úpravy tedy vyplývá, že ve vztahu ke společnému jmění může jednat každý z manželů sám (ve vymezených případech se souhlasem druhého z manželů, přičemž OZ nezakazuje i souhlas následný), ale mohou jednat i společně. Výjimkou je situace, kdy je společné jmění použito pro podnikání. V takovém případě zákon předpokládá pouze souhlas vyjádřený samostatně, což je logické, protože to umožňuje oddělit jednání podnikajícího manžela od jednání manžela, který nepodniká. Výjimkou je situace, kdy oba manželé společně podnikají – v takovém případě souhlas není potřeba. Společným podnikáním však není institut spolupracující osoby podle ZDPH,⁶ neboť spolupracující manžel vůči třetím osobám vystupuje sám jako nepodnikatel a režim daně z příjmů je pro účely DPH v tomto případě bez významu.⁷

Společné jmění a obchodní majetek

Základním problémem z hlediska DPH je určení charakteru jednání každého z manželů a jeho přiřaditelnost k ekonomické činnosti pro účely DPH, a dále vymezení majetkových hodnot tvořících společné jmění, které představují obchodní majetek. Pokud jde o obchodní majetek, definuje ho § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH jako majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností. ZDPH tedy obchodní majetek osoby povinné k dani nespojuje s jeho vlastnictvím, ale vymezuje ho dvěma podmínkami – objektivní (slouží osobě povinné k dani) a subjektivní (je určen touto osobou k uskutečňování ekonomických činností). Ačkoliv společné jmění manželů tvoří majetkové společenství, každý z manželů má zachovanou samostatnou právní osobnost. Z toho vyplývá, že každý z manželů se posuzuje samostatně z hlediska splnění parametrů osoby povinné k dani dle § 5 odst. 1 ZDPH, jakož i z hlediska svého obchodního majetku, který může být širší nebo i užší než společné jmění.

Majetek určený k podnikání není uveden ve výčtu výjimek ze společného jmění v § 709 odst. 1 OZ. Pokud tedy není společné jmění zúženo, je obchodní majetek součástí společného jmění a z hlediska občanského práva není v nakládání s obchodním majetkem omezen ten z manželů, který nepodniká; vedle toho mohou být součástí obchodního majetku i věci, které manžel – podnikatel vlastní výlučně, a výjimečně i věci ve vlastnictví třetích osob (věci s výhradou vlastnictví do zaplacení nebo věci podléhající zajišťovacímu právu). Nakládání s takovým majetkem nelze bez dalšího přičítat druhému z manželů, který nevykonává ekonomickou činnost.

Společenství tvořené faktickým spoluvlastnictvím mezi manželi není samo o sobě osobou povinnou k DPH a ekonomickou činnost vykonává každý z manželů samostatně svým jménem, ale na společný účet. Výjimkou je situace, kdy vzhledem k okolnostem je zcela zjevné, že manžel – nepodnikatel

1 C-497/01, Zita Modes, bod 34.

2 § 713 odst. 2 OZ.

3 § 713 odst. 3 OZ.

4 § 714 odst. 1 OZ.

5 § 715 odst. 1 OZ.

6 § 13 ZDP.

7 Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 4/2010-112.

nakládá s majetkem ve společném jmění v rámci podnikání druhého z manželů jeho jménem.⁸ Pokud jeden z manželů např. provozuje stánek s občerstvením a nakoupí do něj suroviny, pak i když prodej občerstvení zákazníkům v tomto stánku provede druhý z manželů, jedná se o činnost přiřaditelnou manželovi – podnikateli a takový prodej podléhá DPH na výstupu s nárokem na odpočet DPH na vstupu, i když ho fyzicky provedl manžel – nepodnikatel.

Společné jmění a společná plnění

Mohou však existovat jiné situace, které jsou hraniční a z nichž režim DPH není na první pohled zřejmý. Jestliže automobil, který tvoří obchodní majetek a je zároveň součástí společného jmění, pronajme manžel – podnikatel v rámci své autopůjčovny, pak se jedná o zdanitelné plnění. Pokud nájemní smlouvu na stejný automobil ale uzavře druhý z manželů, který není osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 odst. 1 ZDPH, pak režim DPH bude záležet na okolnostech, za kterých k pronájmu dochází. Jestliže z okolností není zřejmé, že manžel – nepodnikatel jedná na účet manžela – podnikatele za okolností srovnatelných s jednáním manžela – podnikatele, pak se o zdanitelné plnění nejedná, neboť nejde o plnění uskutečněné osobou povinnou k dani.

Jestliže nájemní smlouvu uzavře manžel – nepodnikatel a nejde o zdanitelné plnění, jedná se o použití majetku mimo ekonomickou činnost manžela – podnikatele. Pokud byl při pořízení takto pronajatého automobilu uplatněn nárok na odpočet, je manžel – podnikatel povinen provést úpravu odpočtu daně podle § 78 ZDPH, neboť DPH, kterou byly zatíženy na vstupu výdaje vynaložené osobou povinnou k dani, nemůže být uplatněna jako nárok na odpočet, pokud připadá na činnosti, které vzhledem ke své „nehospodářské“ povaze nespádají do rozsahu působnosti ZDPH, resp. Směrnice.⁹ Ačkoliv Směrnice stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, vztahuje se tato daň pouze na činnosti, které mají ekonomickou povahu.¹⁰

Do problému se však dostaneme v situaci, kdy nájemní smlouvu uzavřou se zákazníkem oba manželé. ZDPH nestanoví, kterému z manželů má být transakce pro účely DPH přiřazena, nenechává výslovně přiřazení na dohodě manželů ani neumožňuje poměrné rozdělení na oba manžele. V takovém případě je tedy nutno zkoumat všechny aspekty transakce s ohledem na to, zda se jedná o transakci srovnatelnou s transakcemi, které jinak běžně provádí manžel – podnikatel, zejména s ohledem na osobu zákazníka, podmínky pronájmu a způsob uzavření smlouvy. V případě pochybnosti by takový pronájem neměl být považován za uskutečnění zdanitelného plnění. Důvodem je zejména přítomnost manžela – nepodnikatele jako smluvní strany, neboť pokud tento manžel – nepodnikatel je smluvní stranou, ačkoliv jinak v rámci podnikání druhého z manželů do smluvních vztahů nevstupuje, pak z hlediska DPH nelze uskutečněné plnění přiřadit výlučně manželovi – podnikateli, a tudíž se o zdanitelné plnění uskutečněné osobou povinnou k dani v rámci ekonomické činnosti nejedná.

Základním problémem z hlediska DPH je určení charakteru jednání každého z manželů a jeho přiřaditelnost k ekonomické činnosti pro účely DPH, a dále vymezení majetkových hodnot tvořících společné jmění, které představují obchodní majetek.

Rozdělení plnění mezi manželi – podnikateli

Opakem je situace, kdy jsou oba manželé podnikateli a prodávají v rámci svého podnikání výrobek, na kterém se společně podíleli, přičemž smlouvu se zákazníkem uzavírají oba dva. Problém nastává zejména v situaci, kdy je pouze jeden z manželů plátcem DPH, přičemž cena za plnění převyšuje limit pro povinnou registraci k DPH. Uskutečnění plnění by na jedné straně nemuselo podléhat DPH, pokud bude přiřazeno manželovi – neplátcí, ale na druhé straně může vést k povinné registraci tohoto manžela jako plátce DPH. ZDPH dohodu o tom, kdo v takovém případě přizná daň, výslovně nezakazuje ani nepripouští. Z hlediska principu přednosti obsahu nad formou se jeví jako příhodné řešení přiřadit transakci oběma manželům, a to v poměru, v jakém se na transakci podíleli, a to buď hodnotově, nebo fyzicky (pokud je takové rozdělení vůbec možné). Vedle tohoto připadá v úvahu i pravidlo „vítěz bere vše“, kdy se plnění přiřadí tomu z manželů, který se na něm více podílel. Nicméně v tomto případě by měla být možná i dohoda manželů o tom, kdo a případně v jakém poměru toto plnění přizná k DPH, a to bez ohledu na to, v jakém poměru se manželé na plnění fakticky podíleli. Výjimku představuje pouze situace, kdy se fakticky na plnění podílí jeden z manželů a využívá k tomu pouze svůj obchodní majetek – v takovém případě pak uzavření smlouvy oběma manželi nehraje pro účely DPH roli.¹¹

⁸ C-274/15, *Komise proti Lucembursku*, bod 60.

⁹ C-437/06, *Securenta*, bod 30.

¹⁰ C-263/15, *Lajvér*, bod 20.

¹¹ C-25/03, *Finanzamt Bergisch Gladbach proti HE*, body 71 a 74.

Stejně dilema jako při uplatnění DPH na výstupu vzniká v tomto případě i u uplatnění souvisejícího nároku na odpočet. Nárok na odpočet ze své podstaty může uplatňovat pouze ten z manželů, který je plátcem DPH, a tento nárok může uplatnit pouze ve vztahu ke své ekonomické činnosti a svým přijatým plněním. Pokud nárok na odpočet uplatní manžel – plátc DPH, ale plnění na výstupu vykáže pouze manžel – neplátc DPH, pak z logiky věci nemá manžel – plátc DPH nárok na odpočet DPH na vstupu. Jestliže však plnění v dohodnutém poměru přiznají oba manželé a nakoupené plnění využije manžel – plátc DPH výlučně pro svoji část celého plnění, pak není důvod, aby nárok na odpočet krátil, a to i když část uskutečněného plnění fakturuje druhý z manželů, přičemž poměr fakturace mezi manželi není podstatný.

Společné užívání pořízených plnění

Manželé – plátc DPH v rámci zdanitelných plnění však vystupují nejen jako poskytovatelé plnění, ale také jako jejich příjemci. Pokud smlouvu s dodavatelem uzavře pouze jeden z manželů, pak je tento manžel z hlediska DPH příjemcem zdanitelného plnění a dodavatel na něj vystaví daňový doklad. I když jsou oba manželé spoluvlastníky takového plnění v rámci společného jmění, do obchodního majetku ho zahrne ten z manželů, který plnění pořídil za účelem poskytování svých ekonomických činností.

Pokud kupní smlouvu uzavřou oba manželé a oba prodávajícímu poskytnou své daňové identifikační číslo, pak má prodávající volbu, které DPH číslo uvede na daňovém dokladu, protože oba manželé nabývají plnění společně a nerozdílně do společného jmění a prodávající nemůže na jedno plnění vystavit dva daňové doklady.

Pokud se manželé předem dohodnou, v jakém poměru by měl prodávající celkovou kupní cenu rozdělit na oba manžele, pak by měl prodávající takovou dohodu manželů respektovat, neboť na jeho straně není riziko, že by postupoval v rozporu se ZDPH. Jestliže ale dodavatel dohodu manželů nebude respektovat a vystaví daňový doklad pouze na jednoho z manželů, není takový postup v rozporu se ZDPH. Každý z manželů však při uplatnění nároku na odpočet bude muset respektovat, že aby u DPH odvedené na vstupu vznikl nárok na odpočet, musí být výdaje vynaložené v tomto ohledu součástí prvků spoluúčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet.¹² Proto manžel, na kterého byl takový doklad vystaven, nemůže uplatnit odpočet v plné výši za druhého z manželů.

Tím se dostáváme k situaci, kdy plnění pořídí jeden z manželů, uplatní nárok na odpočet a vloží ho do svého obchodního

majetku. Následně se ale druhý z manželů stane také plátcem DPH a začne toto plnění také využívat pro svoji ekonomickou činnost. Pokud by nešlo o manžele, bylo by možné uzavřít nájemní smlouvu a poskytnout si plnění za úplatu podléhající DPH. Jestliže je ale takové plnění součástí společného jmění, nelze mezi manželi nájemní smlouvu uzavřít a nelze ani uzavřít dohodu o úplatě za takové plnění, protože by vlastníci platili ze svého sami sobě. Pokud nelze takovou úplatnou transakci uzavřít, nelze ani vystavit daňový doklad a uplatňovat DPH na výstupu, resp. nárok na odpočet na vstupu. Skutečnost, že plnění je uskutečněno „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) Směrnice, předpokládá existenci přímé souvislosti mezi dodaným zbožím a získanou protihodnotou. Taková přímá souvislost existuje jen tehdy, pokud mezi dodavatelem a kupujícím existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž cena obdržená dodavatelem představuje skutečnou protihodnotu dodaného zboží. Navíc musí tato protihodnota představovat subjektivní hodnotu, která byla skutečně obdržena a je vyjádřitelná v penězích.¹³ Mezi manželi lze nepochybně právní vztah uzavřít, problematická je však faktická absence úplaty, a to i kdyby byla formálně sjednána a manželé splnili ostatní podmínky nutné pro uplatnění daně, resp. uplatnění nároku na odpočet. Oporou pro možnost vzájemné fakturace mezi manželi se tak jeví pouze společný systém DPH zajišťující neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH.¹⁴

Samozřejmě se nabízí možnost, aby manžel – plátc DPH, který uplatnil odpočet, takové plnění formálně prodal, a následně aby ho koupili oba manželé a kupující jim vystavil daňové doklady v poměru, na kterém se dohodnou. V takovém případě na základě této druhé transakce bude již existovat přímá souvislost mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani.¹⁵ Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci,¹⁶ a to bez ohledu na to, z jakých zdrojů je tato protihodnota hrazena.

Závěr

Společné jmění manželů je sice institut starý, ale z hlediska DPH v mezích situacích krajně nepraktický. Do doby jeho zrušení lze tedy doporučit jeho zúžení tak, aby každou majetkovou položku poskytnutou nebo přijatou v rámci podnikání a také každý související dluh bylo možné přiřadit právě jednomu z manželů. /

12 C-437/06, *Securenta*, bod 26.

13 C-665/16, *Gmina Wrocław*, bod 43.

14 C-102/08, *Salix*, bod 71.

15 C-412/03, *Hotel Scandic Gässabäck*, bod 22, a C-285/10, *Campsia Estaciones de Servicio*, bod 25.

16 C-37/08, *RCI Europe*, bod 24, a C-520/10, *Lebara*, bod 27.

Sledujte Twitter Komory
daňových poradců ČR
twitter.com/kdp_cr



Mezinárodní dožádání v oblasti DPH



Mgr. Ing. Alena Wágner Dugová,

Deloitte Legal, advokátní kancelář s. r. o., daňový poradce č. 4687

Úvod

Institut mezinárodního dožádání je v rámci různých kontrolních postupů využíván správci daně v rámci mezinárodních transakcí. Český daňový subjekt se s ním může setkat typicky v situaci, kdy správce daně provádí daňovou kontrolu a formou mezinárodního dožádání zjišťuje informace ze zahraničí od tamních daňových orgánů. Zrcadlově se může na český daňový subjekt obrátit český finanční úřad, pokud přijde dotaz ze zahraničí. S větší intenzitou spolupráce daňových správ lze očekávat, že se množství mezinárodních dožádání bude zvyšovat.

Tento článek přináší shrnutí problematiky mezinárodního dožádání v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) včetně vybrané související judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“).

Mezinárodní dožádání je často využíváno jako možný nástroj v boji proti daňovým únikům a jedná se o možnost správce daně obrátit se na orgány finančních správ jiných států. Mezinárodní dožádání může být realizováno na základě vlastního vyhodnocení, tedy z podnětu správce daně, ale může jej navrhnout i daňový subjekt jakožto možný důkazní prostředek. Informace získané na základě dožádání jiného státu jsou totiž důkazním prostředkem. Specificky v oblasti DPH může být správcem daně realizováno mezinárodní dožádání často kvůli množství zahraničního obchodu a v důsledku četných daňových kontrol zaměřených na boj proti daňovým únikům v oblasti DPH. Pro daňový subjekt pak může mezinárodní dožádání prakticky znamenat i významnější prodloužení daňové kontroly (včetně překročení standardní tříleté lhůty pro stanovení daně, pokud je mezinárodní dožádání důvodné), což může mít za nepříjemný následek navíc významné navýšení úroku z prodlení v případě daňového doměrku, který nabíhá v čas.

1. Právní úprava mezinárodního dožádání

Se zeměmi Evropské unie jsou institut mezinárodního dožádání v oblasti DPH a další úkony administrativní spolupráce

realizovány na základě nařízení Rady EU 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH a prováděcího nařízení Komise EU 79/2012, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v DPH a nařízení Komise EU 815/2012, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU) č. 904/2010, pokud jde o zvláštní režimy pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby osobám nepovinným k dani. Tato právní úprava se používá pro DPH a pro jiné daně jsou relevantní jiné předpisy.

U DPH probíhá mezinárodní výměna informací více způsoby, a to bez předchozí žádosti (a to automaticky nebo spontánně), anebo na základě jednotlivé žádosti. Dále se jedná o administrativní spolupráci ve věci doručování správních aktů a rozhodnutí, které se týkají uplatňování právních předpisů o DPH na území jednoho členského státu EU, přičemž písemnost je doručena adresátovi v jiném členském státě EU. Podle nařízení také členské státy EU mohou souhlasit s prováděním souběžných kontrol, kdykoli je považují za účinnější než kontroly provedené pouze jedním členským státem EU.

V oblasti DPH disponuje český správce daně řadou dat a informací ze systému VIES, kam se propisují informace o skutečných dodáních zboží a poskytnutí služeb ze souhrnných hlášení. S těmito informacemi pak správce daně pracuje, a v případě potřeby (např. pokud plátce DPH při kontrolním postupu neodstraní daně pochybnosti) tak může iniciovat mezinárodní dožádání na základě individuální žádosti. Prakticky je mezinárodní dožádání zasíláno Generálním finančním ředitelstvím.

Jednotlivá nařízení pak upravují práva a povinnosti pro mezinárodní dožádání. Např. jsou zde obsažena pravidla pro lhůty, kdy platí, že dožádaný orgán má poskytnout informace co nejrychleji, nejpozději však do tří měsíců ode dne obdržení žádosti, přičemž pokud dožádaný orgán má již příslušnou informaci k dispozici, zkracuje se lhůta na jeden měsíc. Dále platí, že jen v určitých zvláštních skupinách případů se dožádaný orgán a dožadující orgán mohou dohodnout na odlišných lhůtách, případně pokud není dožádaný orgán schopen odpovědět na žádost ve stanovené lhůtě, uvědomí písemně a bez odkladu dožadující orgán o důvodech, které brání včasné odpovědi, a o datu, kdy pravděpodobně bude moci odpovědět. Podle pravidel nařízení může být požadováno jak sdělení informací týkajících se konkrétního případu, či zajištění provedení jakýchkoli správních šetření nezbytných pro získání těchto informací či sdělení veškerých relevantních informací, které dožádaný orgán získá nebo má k dispozici, jakož i výsledky správních šetření ve formě zpráv, výkazů a jakýchkoli jiných dokumentů nebo ověřených opisů či výpisů z nich.

Se třetími zeměmi je mezinárodní dožádání v oblasti DPH a další úkony administrativní spolupráce realizováno na základě mezinárodních smluv, které byly s daným státem uzavřeny, jako jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění, dohody o výměně informací v daňových záležitostech nebo podle Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech.

2. Statistiky o mezinárodním dožádání

Ze statistiky „Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2020“ ohledně mezinárodní spolupráce v oblasti DPH vyplývá, že v roce 2020 bylo z ČR do zemí EU odesláno 2 018 žádostí o informace a spontánních informací včetně dotazů na registrační data plátců DPH a identifikovaných osob a naopak doručeno bylo 1 836 výměn (v roce 2020 byl však počet nižší kvůli utlumení činnosti finančních správ v souvislosti s pandemií covid-19). U třetích zemí bylo v roce 2020 žádostí odesláno celkem 54 a dvě žádosti byly obdrženy.

V dokumentu „Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019“ je pak uvedeno, že „v rámci této výměny informací bylo do ČR doručeno celkem 1 965 žádostí o informace (rok 2018 celkem 2 519) a 640 spontánních informací (rok 2018 celkem 205). Do jiných členských států bylo celkem odesláno 1 970 žádostí o informace (rok 2018 – 2 397) a 835 spontánních informací (rok 2018 – 774). V roce 2018 se jednalo celkem o 8 žádostí odeslaných do třetích zemí, v roce 2019 se počet žádostí zvýšil na 41 odeslaných žádostí.“

3. Problémy související s mezinárodním dožádáním

V praxi mohou nastat v případě využití institutu mezinárodního dožádání různé problematické situace, kdy vodítkem pro řešení může být již existující judikatura v této oblasti. Případně se může bránit daňový subjekt aplikací všeobecně uplatnitelných zásad daňového řízení a pravidel správy daní.

3.1. Zjištění skutečností o mezinárodním dožádání

O skutečnosti, že probíhá mezinárodní dožádání, často daňový subjekt ani nemusí vědět a danou skutečnost se může dozvědět až na konci daňové kontroly. Tuto informaci však daňový subjekt může aktivním přístupem zjistit např. formou nahlížení do spisu, pokud by se informace o mezinárodním dožádání nacházely ve veřejné části spisu. Pokud by správce daně zařadil podklady o mezinárodním dožádání do vyhledávací části spisu, tak se může daňový subjekt pokusit informaci zjistit formou vyžádání si soupisu všech písemností z neveřejné části spisu, z čehož může být zřejmé, že mezinárodní dožádání probíhá. V současné době platí, že pokud se provádí daňová kontrola, tak lze důkazní prostředky (tedy i dokumenty k provedení mezinárodnímu dožádání) ponechat ve vyhledávací části spisu nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění, tedy po tomto okamžiku lze do spisu nahlédnout v plném rozsahu.

V některých případech správce daně rovnou daňový subjekt o provádění mezinárodního dožádání informuje. V takovém případě pak může být v daném konkrétním případě vhodné zjistit, co je předmětem mezinárodního dožádání, a případně se pokusit předložit dané důkazní prostředky, pokud je to možné, přímo daňovým subjektem s cílem zkrácení doby provádění daňové kontroly.

3.2. Mezinárodní dožádání a vliv na lhůtu pro stanovení daně

Mezinárodní dožádání často prakticky trvá i několik měsíců (dříve i několik let), což může významně prodloužit dobu realizace daňové kontroly. V posledních letech se ale z důvodu využívání vzorových formulářů a elektronické komunikace významně zkrátily doby čekání na odpověď z jiného státu (samozřejmě záleží na řadě okolností, např. na tom, o jaký stát se jedná). Mezinárodní dožádání pak může významně prodloužit lhůtu pro stanovení daně, protože při realizaci mezinárodního dožádání neplatí, že správce daně je omezen tříletou prekluzivní lhůtou pro stanovení daně. Mezinárodní dožádání tedy může mít podstatný vliv na lhůtu pro stanovení daně u daného zdaňovacího období u DPH, protože s účinností od 1. 1. 2014 platí podle § 148 odst. 4 písm. f) DŘ, že „lhůta pro stanovení daně neběží po dobu 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“. Jelikož k novele daňového řádu s účinností od 1. 1. 2014 nebylo zakotveno žádné speciální přechodné ustanovení, tak bylo judikaturou NSS v rámci rozsudku ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39, dovozeno, že u DPH se toto pravidlo uplatní až na lhůty, které začaly běžet po účinnosti novely, tedy až po 1. 1. 2014. U daně z příjmů toto pravidlo pro prodloužení lhůty pro stanovení daně při mezinárodním dožádání platilo již dříve na základě zákona č. 64/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní.

Nedůvodné mezinárodní dožádání a vliv na lhůtu pro stanovení daně

Judikaturou NSS pak bylo dovozeno, že nikoli každé mezinárodní dožádání nutně znamená prodloužení lhůty pro stanovení daně. Bylo dovozeno, že pouze taková žádost, která je způsobilá přispět ke správnému stanovení daně, může být důvodem pro stavení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V praxi tak může být vhodné zabývat se obsahem mezinárodního dožádání z hlediska dopadu na lhůtu pro stanovení daně.

V rozsudku ze dne 26. 11. 2020, čj. 10 Afs 228/2019-53, NSS odmítl možnost prodlužovat lhůtu pro stanovení daně prostřednictvím nerelevantní žádosti o mezinárodní dožádání. Konkrétně NSS v rozsudku uvedl, že „Obecně má stěžovatel pravdu v tom, že nelze vždy předvídat výsledek mezinárodní spolupráce a upírat žádosti o ni účinek stavení prekluzivní lhůty jen proto, že nepřinesla kýžený výsledek. Jak ale soud vysvětlil výše, žádost podaná v této věci byla od počátku odsouzena k neúspěchu nikoli kvůli nejistotě, zda se podaří kontaktovat dožádanou

společnost a jak bude tato společnost vypovídat, ale proto, že položené otázky nemohly ze své povahy přinést odpověď na to podstatné – kdo ve skutečnosti zhotovil a umístil reklamu pro žalobkyni.“

Dalším případem je rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, čj. 2 Afs 39/2020-56, který je užitečný z pohledu DPH, protože se řešily dodávky zboží v rámci EU a správce daně prověřoval různé skutečnosti ohledně obchodování (jako je např. faktická existence zboží či způsob dopravy). V rámci tohoto rozsudku však správce daně provedl mezinárodní dožádání, kdy ani nepočkal na odpověď a ukončil daňovou kontrolu, a to pouze z důvodu „nezatěžování daňového subjektu“, čímž v podstatě správce daně popřel důvodnost dožádání. Z tohoto důvodu nemohlo nedůvodné mezinárodní dožádání prodloužit lhůtu pro stanovení daně. NSS konkrétně uvedl: „NSS je názoru, že v případě prvního a druhého dožádání se žalovanému podařilo zdůvodnit věcnou souvislost a jejich potřebu, neboť byly požadovány informace, které by měly význam pro posouzení případu. Neexistence zboží, s nímž měl v rámci řetězce obsahujícího četné subjekty daňový subjekt obchodovat, stejně jako skutečnost, zda a jakým způsobem se toto zboží dostalo z Belgie přes Itálii (kam mělo být předprodáno) na území České republiky, by nepochybně měly význam pro posouzení věci. Otázkou však je, zda lze tuto důvodnost uznat i v případě třetího dožádání. Žalovaný potřebnost tohoto dožádání zdůvodnil nezbytností ověření obchodních operací daňového subjektu s odběratelem Bedra, které daňový subjekt dokládá účetními doklady a jim odpovídajícími bankovními operacemi. Žalovaný cíl dožádání vymezil jako „snahu ověřit faktické dodání stříbra a další okolnosti obchodu“. Není podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti a faktického přínosu pro rozhodnutí. Nebylo by tak možno považovat za bezdůvodné mezinárodní dožádání, pokud se požadované a potřebné informace nepodařilo zjistit. V daném případě je však situace jiná. Správce daně provedl dožádání, které s věcí mohlo souviset, ovšem nevyčkal jeho výsledku. Žalovaný to ve svém rozhodnutí zdůvodnil tak, že „nechtěl dále prodlužovat daňové řízení a tím zatěžovat i samotného odvolatele“ (odst. 80 rozhodnutí žalovaného). Toto vyjádření znamená, že správce daně sám rezignoval na potřebu informací, které žádal, aniž je však zřejmé, že by jejich nedostatek měl na posouzení nějaký vliv. Jistě nelze vyloučit, že se informace vyžadované v rámci mezinárodní spolupráce mohou v průběhu řízení ukázat jako nepotřebné (třeba na základě opatření jiných důkazů); v tom případě má být ovšem mezinárodní dožádání ukončeno. Přitom žalovaný neuvedl v této souvislosti žádnou konkrétní skutečnost, z níž by plynulo, z jakého důvodu se případné výsledky mezinárodního dožádání, a kdy, staly zbytnými. Nelze ani přehlédnout, že podle nařízení (čl. 10) má být informace dožádaným orgánem poskytnuta co nejrychleji, nejpozději však do 3 měsíců ode dne obdržení žádosti. Pokud není dožádaný orgán schopen odpovědět na žádost ve stanovené lhůtě, má o důvodech bezodkladně vyrozumět dožadující orgán včetně data, kdy bude pravděpodobně moci odpovědět. Ačkoliv správce daně vyčíslil dobu stavění lhůty spojenou se třetím dožádáním na 494 dnů, není ze spisu zřejmé, že o době mezinárodního dožádání mezi dožadujícím a dožádaným orgánem probíhala nějaká

komunikace. Jistě by byl možný i případ důvodného dožádání, kdy by správce daně s ohledem na délku daňového řízení omezil rozsah šetření, mezinárodní dožádání ukončil a věc posoudil v omezeném rozsahu na základě důkazů, které měl k dispozici. O takový případ se však nejedná. Tím, že správce daně uzavřel šetření, aniž vyčkal doručení výsledků dožádání, a to jen z důvodů „nezatěžování daňového subjektu“, popřel tím důvodnost dožádání. Tento závěr by mohlo zvrátit jen to, že by po doručení odpovědi tato byla zohledněna v rámci odvolacího řízení, což se nestalo. Proto kasační soud neakceptoval, že mezinárodní dožádání do Německa bylo důvodným úkonem, s nímž lze spojovat stavění lhůty ke stanovení daně.“

Délka mezinárodního dožádání

V praxi se může stát, že správce daně nevyčká na výsledek mezinárodního dožádání, což ale může při následném zjištění nových podstatných skutečností a informací obdržených až po právní moci platebního výměru (nejčastěji po provedeném odvolacím řízení, kdy proběhlo dokazování) vést až k obnově řízení, což může mít velký dopad na příslušné řízení. Tento závěr je uveden i v dokumentu „Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností čj. 17367/21/7700-10124-011654“, kde se uvádí, že v případě dlouhé časové prodlevy mezi žádostí a odpovědí je nutné postupovat ve smyslu rozsudku NSS ze dne 4. 10. 2012, čj. 9 Afs 69/2011-46, dle kterého: „Při využití institutu výměny informací na dožádání v rámci mezinárodní pomoci při správě daní nelze obecně vyloučit situaci, kdy zájem na minimalizaci průtahů a nákladů řízení bude v rozporu se zájmem na potřebě vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání. Pokud tato situace nastane, správce daně bude muset porovnat závažnost každého z těchto zájmů vzhledem ke konkrétním okolnostem projednávané věci a výsledek tohoto posouzení srozumitelně a přesvědčivě odůvodnit. Rozhodne-li se správce daně ukončit řízení, aniž by obdržel informace z mezinárodního dožádání, mohou takto získané informace obdržené až po skončení řízení představovat důvod obnovy řízení podle § 54 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v případě, že pro takové ukončení řízení svědčily závažné důvody patrné ze spisu.“ Přestože předmětný rozsudek cílí na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), je využitelný i za účinnosti daňového řádu – samozřejmě je nutno vzít v potaz znění § 117 odst. 2 DŘ, dle kterého nalézací řízení nelze obnovit z důvodů, za kterých lze podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování.

3.3. Právo účasti na svědecké výpovědi u mezinárodního dožádání

Často je mezinárodní dožádání realizováno s požadavkem výslechu svědka v zahraničí, který správce daně považuje za relevantní důkazní prostředek při daňovém řízení. Z pohledu českého daňového řádu má podle § 96 odst. 5 DŘ daňový subjekt právo být přítomen při výslechu svědka a právo klást otázky svědkovi v rámci dokazování svých práv a povinností.

U mezinárodního dožádání, kdy se provádí svědecká výpověď, by pak analogicky měl mít obdobná práva. K tomuto problému se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167, kdy uvedl, že „Nejvyšší správní soud je v návaznosti na právě uvedené přesvědčení, že 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 daně požadovat nelze. Pokud tedy český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice 77/799, 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 dožádaného státu daňový subjekt o místě a čase konání výslechu. Náklady spojené s cestou do zahraničí, eventuálně náklady na tlumočníka a zastoupení v dožádaném státě, nese plně český daňový subjekt (srov. přiměřeně § 76 odst. 3 DŘ), 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. Půjde o listinu osvědčující skutečný výslech, z níž bude zpravidla patrný průběh výslechu, obsah položených otázek a odpovědi vyslychané osoby, případně další důležité skutečnosti. Takový listinný důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, ale musí být českému daňovému subjektu také představen. Daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy (srov. cit. rozsudek čj. 5 Afs 51/2008-95). Přiměřeně to platí též pro situace, ve kterých český správce daně nevyzve dožádaný stát k umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka, neboť z vlastní úřední činnosti ví, že právo dožádaného státu takovouto účast neumožňuje. 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 výslechu, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výsledku svědka v zahraničí, byť by se tak 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 (§ 8 odst. 1 DŘ).“

V praxi je pak v žádosti o mezinárodní dožádání s cílem provedení svědecké výpovědi uvedeno, že „v případě, že vnitrostátní předpis dožádaného státu umožňuje přítomnost českého daňového subjektu u výsledku svědka, žádáme o sdělení termínu a místa konání svědecké výpovědi s dostatečným předstihem Generálnímu finančnímu ředitelství, aby mohl český správce daně prokazatelně vyrozumět daňový subjekt. V případě, že vnitrostátní předpis dožádaného státu neumožňuje provedení svědecké výpovědi na základě dožádání jiného státu, žádáme o sdělení aktuální adresy pobytu zahraniční osoby (svědka).“

3.4. Mezinárodní dožádání a nedodržení lhůty pro odpověď z jiného členského státu EU

O zákonnosti daňové kontroly ve vztahu k mezinárodnímu dožádání rozhodoval i SDEU, který judikoval, že plátce DPH se nemůže domáhat prohlášení daňové kontroly za nezákonnou z důvodu, že odpověď na mezinárodní dožádání nebyla provedena v tříměsíční lhůtě podle nařízení. K tomuto SDEU ve věci C 186/20 HYDINA SK s.r.o. sdělil mimo jiné, že „článek 10 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty vykládaný ve světle bodu 25 odůvodnění tohoto nařízení musí být vykládán v tom smyslu, že nestanoví lhůty, jejichž překročení může mít dopad na zákonnost přerušení daňové kontroly stanoveného právem dožadujícího členského státu do doby, než mu dožádaný členský stát sdělí informace požadované v rámci mechanismu správní spolupráce zavedeného tímto nařízením. Články 10 až 12 ani žádné jiné ustanovení tohoto nařízení nestanoví žádný důsledek pro případ, že příslušné daňové orgány překročí jednu ze lhůt vyplývajících z použití uvedených článků, ať už pro tyto orgány, nebo pro osoby povinné k dani. Ze znění těchto ustanovení i z kontextu, jehož součástí je tento článek 10, tedy vyplývá, že překročení jedné z lhůt stanovených tímto článkem nezakládá dotyčné osobě povinné k dani žádný nárok a nemá žádné zvláštní důsledky, a to ani pro zákonnost přerušení daňové kontroly stanoveného vnitrostátním právem dožadujícího členského státu do doby, než dožádaný členský stát sdělí požadované informace.“ Závěrem tohoto případu tedy je, že plátce DPH se nemůže domáhat prohlášení daňové kontroly za nezákonnou z důvodu, že odpověď na mezinárodní dožádání nebyla provedena v tříměsíční lhůtě podle nařízení, protože toto nařízení nestanovuje žádné důsledky při překročení lhůty, kdy tedy nedodržení lhůty nemůže mít dopad na zákonnost daňové kontroly.

Závěr

Institut mezinárodního dožádání může přinést významné informace a důkazní prostředky pro objasnění skutkového stavu. S ohledem na množství mezinárodního obchodu a rostoucí spolupráci daňových správ lze očekávat, že se využití tohoto institutu bude zvyšovat. Správce daně je však povinen respektovat zásady pro provádění mezinárodního dožádání včetně závěrů pro prodloužení lhůty pro stanovení daně. Daňový subjekt může provedení mezinárodního dožádání navrhnout a monitorovat, zda dané mezinárodní dožádání nebylo správcem daně již iniciováno bez vědomí daňového subjektu. Pokud dané mezinárodní dožádání probíhá nebo probíhalo, tak je vhodné blíže analyzovat průběh mezinárodního dožádání a dopady judikatury NSS k tomuto tématu. V praxi tedy bude vhodné zjistit, zda bylo využito správcem daně během kontroly mezinárodní dožádání, případně jej v zájmu daňového subjektu navrhnout, zvážit využití účasti na výsledku svědka v zahraničí, posoudit, zda bylo mezinárodní dožádání řádně ukončeno či nebylo bezdůvodné, což by pak mohlo mít vliv na lhůtu pro stanovení daně a běh úroků z prodlení. /

Znalostní test v judikatuře NSS a v aktuální praxi

Cílem tohoto článku je uvést pár statistik a komentářů, jak je aktuálně uplatňován znalostní test v praxi jak na úrovni daňové správy, tak ze strany Nejvyššího správního soudu. Cílem a předmětem článku nejsou teoretické úvahy, polemiky ani diskuse na téma, jak mají být vykládány relevantní rozsudky SDEU nebo NSS, co z nich vyplývá z hlediska možné aplikace, zda je znalostní test spravedlivý, zda nenarušuje příliš princip proporcionality atd.



Ing. David Krch,
daňový poradce č. 3560

Historie znalostního testu na úrovni SDEU a NSS

Tzv. znalostní test (nebo někdy užívaný výraz „vědomostní“), resp. testování toho, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se účastní transakcí, které jsou zasažené daňovým podvodem, vychází z judikatury Soudního dvora EU („SDEU“). Pouze pro připomenutí uvádím, že doktrína znalostního testu vychází z několika rozsudků SDEU. Mezi ty základní, nikoli však jediné, patří zejm. rozsudky *Optigen a další spojené případy* (C-354/03, C-355/03 a C-484/03), *Federation of Technological Industries* (C-384/04), *Axel Kittel a Recolta Recycling* (C-439/04 a C-440/04) a *Mahagében a Péter Dávid* (C-80/11 a C-142/11). Časově prazákklad aplikace znalostního testu spadá přibližně do roku 2006, kdy se objevily první z těchto případů.

Na úrovni Nejvyššího správního soudu („NSS“) se první rozsudky zabývající se znalostním testem navazující na judikaturu SDEU začínají objevovat okolo roku 2008, tj. cca již 2 roky po prvních rozsudcích SDEU. Judikatorně se tedy jedná o doktrínu existující k dnešnímu dni cca 15 let na úrovni SDEU a cca 13 let na úrovni NSS.

Četnost judikatury na úrovni NSS

Když jsem se poprvé více seznámil s rozsudky NSS z oblasti podvodů na DPH a aplikace znalostního testu, byl jsem překvapený rozsahem judikatury, která existuje. Rozsudků přímo nebo

nepřímo souvisejících se znalostním testem z dílny NSS je opravdu mnoho. Sám jsem detailně prostudoval celkem 26 rozsudků a zdaleka se nejedná o všechny existující případy. Celkově odhaduji, že k dnešnímu dni je rozsudků na téma znalostního testu min. 40 a více. Troufám si proto tvrdit, že se jedná o jednu z nejvíce projudikovaných oblastí daňového práva ČR. Při praktické aplikaci znalostního testu lze proto z této četné judikatury vycházet a využít ji.

Z hlediska četnosti odvětví v rozhodnutí NSS lze jednoznačně konstatovat, že nejvíce rozhodnutí NSS se týká obchodování se zlatem, kde se dokonce jeden daňový subjekt objevuje v rozhodnutích NSS opakovaně (v různých případech). Jedná se o statistiku, která bezesporu odpovídá vývoji trendů na poli podvodů na DPH, kdy toto odvětví (obchodování se zlatem a drahými kovy) bylo velmi často zneužíváno a mj. z tohoto důvodu Ministerstvo financí ČR v rámci boje proti organizovaným podvodům na DPH zavedlo již od 1. 1. 2006 lokální reverse-charge na dodávky zlata.

Co lze vysledovat v judikatuře NSS?

1) Konzistence rozsudků a jejich předvídatelnost

Rozhodnutí NSS jsou dle mého názoru po celých 13 let zcela konzistentní. V rámci 26 rozsudků, které jsem prostudoval, jsem nezaznamenal žádnou změnu v přístupu nebo výkladu NSS. Rozsudky NSS jsou tedy konzistentní v rámci celého období od roku 2008 dodnes a judikatura se pouze rozvíjí a doplňuje. NSS dle mého názoru v tomto směru již nastavil určitou vysokou míru jistoty ohledně očekávání, jak by rozhodl další budoucí případy, které bude posuzovat.

2) Vyváženost rozhodnutí

Rozhodnutí NSS jsou poměrně vyvážená co do výsledků. Jak plyne z následujícího grafu, ze vzorku 26 rozhodnutí NSS je cca více než polovina (přibližně 55 %) ve prospěch daňové správy (tj. NSS potvr-

dil aplikaci znalostního testu) a cca polovina rozhodnutí je ve prospěch daňových subjektů (tj. NSS zamítl aplikaci znalostního testu).

Tato vyváženost výsledků nicméně dle mého názoru nasvědčuje spíše o různorodosti přístupu daňové správy – velká část rozhodnutí, kde NSS zamítl postup daňové správy, byla zamítnuta z důvodu zásadních procesních pochybení, a nikoli z důvodu úspěchu daňového subjektu při obhajobě svého postupu, resp. prokázání opatření učiněných daňovým subjektem zamezujících aplikaci znalostního testu jako takového.

Konkrétně ze vzorku 26 rozhodnutí jich bylo celkem 12 v neprospěch daňové správy a z těchto 12 rozsudků bylo celkem 7 případů ze strany NSS zamítnuto z důvodu zásadních procesních vad a v 5 případech se soud zabýval znalostním testem jako takovým.

3) Nejčastější důvody pro zamítnutí aplikace znalostního testu ze strany NSS

Ve vzorku 26 rozsudků NSS by se nejčastější důvody pro zamítnutí postupu daňové správy ze strany NSS daly shrnout do následujících situací, kdy daňová správa:

- / neprokáže existenci daňového podvodu jako takového;
- / neprokáže uskutečnění plnění jako takového;
- / neprokáže souvislosti mezi realizovanou dodávkou a daňovým podvodem;
- / poukazuje na neobvyklosti transakce bez řádného zdůvodnění a prokázání relevantními důkazními prostředky;
- / své zdůvodnění opírá o nedostatečný počet objektivních prokázaných okolností, které by měly naznačovat možnou existenci daňového podvodu v dodavatelském řetězci, v některých případech i pouze jednu jedinou;
- / své zdůvodnění opírá o okolnosti, které nejsou neobvyklé, nicméně daňová správa je jako neobvyklé označuje.

4) Případy „věděl“ vs. případy „mohl a měl vědět“

Ze všech 26 případů, se kterými jsem se seznámil, byl pouze jediný, ve kterém byl znalostní test uplatněn na základě prokázání, že daňový subjekt věděl o účasti na podvodu. Jedná se o případ *E.ON Energie* (2 Afs 15/2014), kde daňová správa měla od Policie ČR k dispozici odposlechy, ze kterých toto poměrně jasně vyplývalo. Jedná se nicméně o velmi specifický případ, kdy daňová správa měla k dispozici takovýto důkazní prostředek.

Ve zbylých 25 případech byl znalostní test vždy aplikován na základě „mohl a měl vědět“ a předpokládám, že tak tomu bude i u všech zbylých existujících rozsudků NSS a i u případů, které bude NSS řešit v budoucnu.

5) Praktická vodítka aplikace znalostního testu definovaná ze strany NSS

Jako velký přínos rozsáhlé judikatury NSS na poli aplikace znalostního testu vnímám skutečnost, že NSS opakovaně a zce-

la explicitně judikoval, co jsou nejčastější znaky transakcí, které jsou nebo mohou být zasaženy daňovými podvody. NSS tímto způsobem vytyčil konkrétní kontury toho, jak by měly být ze strany daňových subjektů i ze strany daňové správy vnímány transakce, u kterých měl daňový subjekt předpokládat možnost zapojení do podvodného jednání, u kterých měl dbát vyšší opatrnosti a u kterých daňová správa může zvažovat uplatnění znalostního testu při splnění ostatních zákonných a výkladových pravidel.

Z rozsudků, které jsem měl možnost prostudovat, jsem sestavil následující seznam charakteristik, které NSS nejčastěji uvádí jako typické pro transakce zasažené podvody na DPH:

- / několik dodávek v řetězci,
- / dodavatelé na počátku řetězce obvykle zmizí nebo jsou nekontaktní,
- / transakce nemají obchodní ani ekonomické opodstatnění,
- / založení společnosti a registrace k DPH těsně před uskutečněním transakce,
- / časté změny jednatelů a vlastníků společností v řetězci,
- / zapojení nominovaných osob na pozice jednatelů bez znalosti společnosti a odvětví,
- / charakter podnikání společností neodpovídá zápisům v OR,
- / personální propojení některých nebo všech společností v řetězci,
- / osoby zapojené do transakcí jsou nekontaktní nebo odmítají poskytnout informace,
- / společnosti využívají virtuální sídla,
- / společnosti nemají žádné webové stránky,
- / obchodování za velmi nízké nebo neobvyklé ceny,
- / obchodování v ten samý den nebo ve velmi krátkých periodách,
- / obchodování bez uzavřených kupních smluv,
- / chybějící ověřování původu zboží,
- / používání několika bankovních účtů, z nichž některé nejsou nahlášené u daňové správy,
- / vysoké částky placeny v hotovosti,
- / pro dodávky zlata neprováděno testování ryzosti,
- / pro dodávky zlata dodavatel nepředkládá doklad o původu zboží.

Je nicméně třeba zdůraznit, že NSS explicitně a opakovaně zdůraznil, že žádné ze shora uvedených kritérií samo o sobě nezakládá důvod pro aplikaci znalostního testu. Tento závěr a přístup je i zcela logický, nicméně právě zde daňová správa velmi často chybuje. Pokud např. dodavatel nemá webové stránky nebo nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin nebo má pouze virtuální sídlo, nemůže být žádná z těchto okolností sama o sobě důvodem pro uplatnění znalostního testu. Pokud je ale naopak realizována transakce, kde je např. ve spojení s naprosto nezvykle nízkou cenou možné u dodavatele identifikovat všechna tato charakteristická kritéria, jedná se již o situaci, kterou NSS označuje jako zcela důvodnou pro požadavek vyšší obezřetnosti odběratele a pro případnou aplikaci znalostního testu.

Osobně vnímám jako pozitivní to, že NSS explicitně a opakovaně uvedl, co považuje za charakteristické znaky podvodných jednání. NSS dle mého názoru projevil opakovaně snahu v tomto směru působit edukativně. Ze vzorku 26 případů jich je celkem 7, které NSS zamítl z důvodu procesních pochybení daňové správy, kde se znalostním testem jako takovým soud vůbec nezabýval. Nicméně i v těchto případech soud nad rámec svého rozhodnutí a jeho zdůvodnění uvádí i dodatečné komentáře, kde se vyjadřuje o obsahu daného případu a znacích, které by na účast v daňovém podvodu mohly nasvědčovat.

Samozřejmě je možné konstatovat, že NSS není vševědoucí, a je proto třeba se shora uvedeným seznamem charakteristických znaků pracovat jako příkladným, nikoli vyčerpávajícím. Na straně druhé nám nicméně NSS předložil velmi jasné kontury toho, jak prakticky postupovat, a dle mých zkušeností je tento postup aplikovatelný ve většině transakcí.

6) Počet zdokumentovaných znaků podvodu a jejich vliv na rozhodnutí NSS

Je zajímavé se také podívat na statistiku, kolik znaků podvodného jednání, které zdokumentovala daňová správa, bylo dostatečujících pro NSS pro potvrzení nebo naopak zamítnutí postupu daňové správy. Až na úplné výjimky NSS potvrdil aplikaci znalostního testu tehdy, když daňová správa prokázala minimálně 4 a více kritérií, která NSS opakovaně judikoval jako charakteristické pro daňové podvody.

Naopak u případů, které NSS zamítl, daňová správa buď prokazovala pouze malý počet objektivních okolností nasvědčujících o možném zapojení dodavatelského řetězce do daňového podvodu – velmi často i pouze jedno nebo dvě kritéria. Nebo daňová správa prokazovala sice více kritérií, nicméně jednalo se o taková kritéria, která NSS neuznal jako objektivně prokazující možnost účasti na podvodu. Jedná se např. o situace, kdy daňová správa subjektivně hodnotí dohodnuté podmínky smlouvy, jednání jménem společnosti (kdy jedná pověřený pracovník a daňová správa dovozuje, že měl jednat jednatel) nebo je uzavřena pouze rámcová smlouva atd.

Aktuální zkušenosti s přístupem daňové správy ke znalostnímu testu

Za poslední dva roky jsem se s praktickou aplikací znalostního testu osobně setkal v 5 případech. Má zkušenost je velmi různorodá, nicméně statisticky se velmi blíží tomu, co uvádím výše ke vzorku 26 prostudovaných rozsudků – ve 3 z 5 případů (tj. 60 %) daňová správa dle mého názoru aplikovala znalostní test správně:

✓ Jeden případ řešil SFÚ – na cca 800 stranách zprávy z daňové kontroly bylo poměrně jasně shrnuto mnoho rysů realizovaných transakcí, které se přesně shodují s těmi, které judikoval NSS jako typické pro transakce postižené daňovým podvodem. SFÚ navíc vše velmi pečlivě zdokumentoval včetně jasného prokázání, že došlo v řetězci k daňovému podvodu a že existuje jasná souvislost mezi pořízeným

plněním na vstupu a podvodným řetězcem. Tento případ teprve dospěje k NSS, nicméně jednoznačně očekávám, že NSS aplikaci znalostního testu v tomto případě podpoří (mj. i proto, že SFÚ u jednotlivých dodavatelů prokázal v průměru 10 až 14 z těch charakteristických znaků podvodných transakcí, které opakovaně judikoval NSS a které uvádím výše).

✓ Na opačném poli jsem se setkal se dvěma případy, kdy daňová správa aplikovala znalostní test v naprosto nesmyslných situacích. V jednom případě se snažila daňová správa aplikovat znalostní test pouze na základě prokázání objektivního kritéria spojených osob, žádné další skutečnosti prokázány nebyly. Ve druhém případě se daňová správa snažila aplikovat znalostní test v situaci, kdy dva daňové subjekty spolu dlouhodobě obchodovaly, oba daňové subjekty řádně plnily své daňové povinnosti a cca po 10 letech spolupráce dodavatel nuceně ukončil činnost, vstoupil do insolvenčního řízení a nebyl schopen uhradit své závazky, včetně daňových povinností. Daňová správa tuto situaci posuzovala jako podvod na DPH a snažila se aplikovat znalostní test v rámci skupiny společností odběratele.

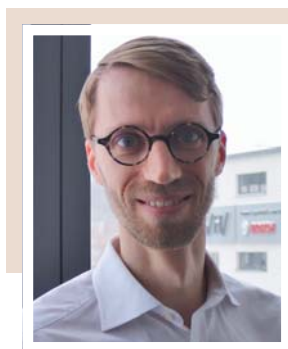
✓ Další zkušeností jsou dva případy, kdy došlo dle mého názoru k jasnému a poměrně triviálnímu podvodu, kdy v rámci skupiny společností ovládané jednou fyzickou osobou jeden daňový subjekt DPH úmyslně neodvedl a druhý daňový subjekt ze skupiny v postavení odběratele si DPH na vstupu uplatnil. Daňová správa znalostní test aplikovala a prokázala současně několik znaků pro podvodné transakce shodných s těmi, které judikoval NSS. V těchto dvou případech postupovala daňová správa dle mého názoru správně.

Co říci závěrem?

- 1) Znalostní test a jeho rizika jsou dle mých zkušeností v praxi hrubě podceňovány. Musím bohužel konstatovat, že jsem se dosud nesetkal téměř s žádným daňovým subjektem, který by o znalostním testu věděl, a už vůbec ne s daňovým subjektem, který by měl proaktivně nastavená tomu odpovídající interní pravidla a procesy.
- 2) Z četnosti a konzistence judikatury NSS je jasné patrné, že znalostní test není pouze akademickou disciplínou. Jedná se o zcela reálně existující nástroj, který daňová správa v rámci daňových kontrol velmi hojně používá a tomu mj. odpovídá i četnost judikatury na úrovni NSS.
- 3) Přístup daňové správy je dle mých zkušeností i dle obsahu existujících rozsudků NSS velmi různorodý. V mnoha situacích je postup daňové správy při aplikaci znalostního testu správný, v řadě případů však nikoli. V takové situaci má daňový subjekt možnost svá práva hájit, a to zejména s využitím četné judikatury NSS a z ní plynoucích pravidel, která NSS pro aplikaci znalostního testu vymezil. Nicméně účinnost takové obrany bude výrazně záviset mj. na tom, jaká preventivní opatření na poli znalostního testu daňový subjekt zavedl a je schopen prokázat. ✓

Hranice skutkové podstaty trestného činu daňového aneb *nullum crimen sine lege*¹

Trestné činy daňové tvoří v českém právním prostředí do jisté míry pomyslného strašáka, jenž by měl odrazovat poplatníky od deliktního jednání většího rozsahu (slovy zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník dále i jen „trestní zákoník“ či „TZ“). Bude-li zároveň uvážena konstrukce odpovědnosti vedoucí k předmětným trestným činům, kdy postačuje v zásadě úmysl nepřímý,² tj. *dolus eventualis*,³ je nutno se zamýšlet, zda stanovená hranice pro naplnění skutkové podstaty jednotlivých trestných činů daňových opravdu slouží k postihnutí situací společensky škodlivých, kdy samotná sankce za spáchání daňověprávního deliktu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, není dostačující.⁴



Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.,*

daňový poradce č. 4503,
auditor č. opr. 2413*

Trestní zákoník optikou hranice vzniku trestnosti upravuje *in genere* dvě skupiny daňových trestných činů. Lze rozlišit mezi těmi, (i) u nichž není skutková podstata odvozena od výše vzniklé újmy (§ 244 až 247 TZ), a těmi, (ii) u kterých může dojít ke vzniku trestněprávní odpovědnosti pouze v případech, že je vzniklá škoda alespoň většího rozsahu (§ 240, 241 a 243 TZ). Pro obě vymezené kategorie trestní zákoník upravuje i kvalifikovanou skutkovou podstatu v případech, kdy újma dosahuje alespoň značného rozsahu u první výše uvedené skupiny, resp. velkého rozsahu u druhé skupiny.⁵

Přestože aktuální výše zákonodárcem definovaných úrovní škod⁶ byla s účinností od 1. 10. 2020 zdvojnásobena,⁷ tedy

pro trestné činy daňové vymezené v § 240, 241 a 243 TZ na 100 000 Kč, je i tak naprosto nezbytné se zamýšlet nad adekvátností takovéto právní úpravy. Obzvláště poté v oblasti daně

* Jan Hájek, daňový poradce ev. č. 4503, auditor č. opr. 2413, ORCID ID: 0000-0002-3341-9436, Univerzita Karlova, Právnická fakulta, katedra finančního práva a finanční vědy, Vysoká škola finanční a správní, Fakulta právních a správních studií, katedra správního práva a veřejné správy; Robert Bosh GmbH.

1 Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Vývoj finančněprávní a trestněprávní regulace pod vlivem normotvorby Evropské unie“ realizovaného v letech 2020 až 2022 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 493/2020.

2 LOJDA, J. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TZ). *Právní prostor* [cit. 2021-9-15]. <https://www.epravo.cz/top/clanky/zkraceni-dane-poplatku-a-podobne-povinne-platby-240-tz-93764.html>.

3 Úvaha, zda se skutečně jedná o *dolus eventualis* či spíše o *culpu levis*, je pro účely tohoto článku ponechána zcela mimo rámec analýzy.

4 § 12 TZ.

5 ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 3614.

6 § 138 TZ.

7 RÜCKLOVÁ, K. Hranice škody se v trestněprávních kauzách zvyšuje na dvojnásobek. *Právní prostor* [cit. 2021-9-15]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/hranice-skody-se-v-trestnepravnich-kauzach-zvysuje-na-dvojnásobek>.

z přidané hodnoty, kdy je poměrně jednoduché se předmětného trestního deliktu dopustit.⁸ Uvedené lze ilustrovat dnes již velmi známým případem vadného postupu plátce daně z přidané hodnoty, který poněkud nešťastně nebrojil proti rozhodnutí správce daně běžnými opravnými prostředky, ale svůj nesouhlas s názorem prvoinstančního orgánu vyjadřoval kontinuálním uplatňováním nároků na odpočet daně v jeho pozdějších daňových tvrzeních totožným způsobem. Naplnění skutkové podstaty trestného činu daňového bylo posléze potvrzeno usnesením Nejvyššího soudu České republiky (dále jen „NS“) v rozhodnutí sp. zn. 8 Tdo 1049/2014.⁹ Dále je možné poukázat i na množici se počet dovolání u případů, při nichž byl plátce daně z přidané hodnoty zapojen (jako pachatel či spolupachatel) do podvodu při řetězových transakcích, a to např. v usneseních NS sp. zn. 8 Tdo 1601/2016,¹⁰ 8 Tdo 919/2020¹¹ a další.

Naplnění skutkové podstaty trestných činů daňových z hlediska výše vzniklé škody však vždy nebylo nutně podobné dnešnímu trestnímu právu hmotnému, ale po určitou dobu např. nebyla hranice upravena vůbec či dosahovala výše zcela nesrovnatelné se současnou.

1. Historicko-právní pohled

V zásadě první faktickou zmínku o vzniku trestnosti odvozené od výše újmy způsobené státu v důsledku zkrácení daně je možné nalézt až v zákoně č. 86/1950 Sb., trestní zákon (dále jen „trestní zákon z roku 1950“) účinném od 18. 7. 1950, který v dílčích ustanoveních pokrývajících trestné činy daňové¹² poprvé užil pojem „značný rozsah“, a to jako *conditio sine qua non* pro samotný vznik trestnosti.¹³ Do jeho účinnosti přitom byla celková úprava daňových trestných činů poměrně rozšířená mezi jednotlivé hmotněprávní předpisy, jež v dotčených částech vymezovaly i případnou trestnost jednání poplatníka. Příkladem může být zákon č. 268/1923 Sb., o dani z obratu, zákon č. 309/1920 Sb., o dávce z majetku a dávce z přírůstku na majetku a dani přepychové, či zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních.¹⁴ Všechny tyto předpisy přitom *stricto sensu* nerozlišovaly mezi přestupkem, přečinem či trestným činem. Delikt ní jednání poplatníka bylo ve většině případů postihnuto pokutou, tj. *de facto* se spíše jednalo o přestupek v dnešním pojetí přestupkového a trestního práva, a až jako instrument *ultima ratio* bylo použito uvěznění poplatníka.¹⁵ Na případy neupravené ve zmíněných předpisech poté mohl dopadnout *lex generalis*¹⁶ představovaný obecným důchodkovým trestním zákonem z 11. 7. 1835 (č. 112 Sb. pol. z.).¹⁷

Lze tedy obecně přijmout, že trestní zákon z roku 1950 poprvé systematicky odvozoval trestnost pro zkrácení daně od rozsahu způsobené újmy na majetku státu. Ta však nebyla v porovnání s recentní podobou trestního práva upravena přímo v předmětném právním předpise, ale ponechalo se moci soudní, jak značný rozsah vymezí. K přesnějšímu určení výše skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně došlo až v rozhodnutí NS sp. zn. 1 Tz 147/58,¹⁸ a to ve výši 8 000 Kčs. Pozoruhodný je ekvivalent pro výklad pojmu značný rozsah, kdy NS zmiňuje, že hodnota 8 000 Kčs je srovnatelná s hodnotou 1 kg ryzího zlata. Je nezbytné doplnit, že kvalifikovaná skutková

podstata pro trestné činy daňové byla podmíněna vznikem značné škody, která byla poté *expressis verbis* NS vymezena v usnesení sp. zn. Pls 11/57,¹⁹ a to jako újma vyšší 20 000 Kčs. NS v tomto usnesení rovněž uvedl poměrně nekonvenční názor, že je nutné vykládat individuálně hranici trestnosti vždy pro konkrétní povahu chráněného objektu.

Obdobná úprava výše uvedenému byla posléze platná i po nabytí účinnosti zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon (dále jen „TZ z roku 1961“), který tehdejší právní úpravu zcela nahradil. Vymezení hranice trestnosti u jednotlivých trestných činů daňových však bylo změněno na úroveň většího rozsahu, nicméně vyjádření v penězích i nadále v zákonné úpravě absentovalo. V souvislosti se změněným rozsahem škody pro naplnění skutkové podstaty trestných činů daňových NS později určil finanční výši většího rozsahu jako hodnotu 4 000 Kčs.²⁰ Tato výše zůstala *de facto* bez jakékoliv změny až do roku 1986, kdy NS ve svém stanovisku sp. zn. Tpjf 45/86²¹ předmětnou hranici zvýšil na 8 000 Kčs, jež zůstala platná až do 1. 7. 1990.

Porevoluční období nebylo z hlediska trestných činů daňových nikterak specifické, a to přestože se tak mohlo *prima facie* jevit. Jednotlivé rozsahy škod byly (*in genere* nikoliv pouze u daňových trestných činů) navázány na nejnižší měsíční mzdu stanovenou obecně závazným právním předpisem.²² Konkrétně poté pro větší rozsah jako nejméně její 20násobek a pro značný rozsah, užitý pro kvalifikovanou skutkovou podstatu, 50násobek. Nutno poznamenat, že se však nejednalo o obecnou nejnižší mzdu v hospodářství, tzv. minimální mzdu, ale o její speciální úpravu pro účely trestního práva obsaženou v nařízení vlády č. 464/1991 Sb., o stanovení nejnižší měsíční mzdy pro účely trestního zákona. Ta poté po celé období

8 Obdobně např. TRUBAČ, O. Takřka každá větší daňová kontrola může skončit v trestním řízení. *Advokátní deník* [cit. 2021-9-15]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/01/22/o-trubac-takrka-kazda-vetsi-danova-kontrola-muze-skocit-v-trestnim-rizeni/>.

9 Usnesení NS ze dne 26. 2. 2015, čj. 8 Tdo 1049/2014-37.

10 Usnesení NS ze dne 15. 2. 2017, čj. 8 Tdo 1601/2016-52.

11 Usnesení NS ze dne 30. 9. 2020, čj. 8 Tdo 919/2020-2142.

12 Hlava II., oddíl čtvrtý trestního zákona z roku 1950.

13 Muselo se přitom jednat o porušení úmyslné poplatkové či daňové povinnosti, jinak by předmětné jednání bylo kvalifikováno jako přestupek dle zákona č. 88/1950 Sb., trestní zákon správní.

14 Srov. § 41 a násl. zákona č. 268/1923 Sb., § 57 a násl. zákona č. 309/1920 Sb., § 185 a násl. zákona č. 76/1927 Sb.

15 Srov. § 187 odst. 3 zákona č. 76/1927 Sb. a § 42 odst. 8 zákona č. 268/1923 Sb.

16 Slovník veřejného práva československého. Svazek IV. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. vi.

17 ŠALAK, B. Soudnictví v neuherských zemích rakouského císařství v době předbreznové. *Právněhistorické studie*, 2015, č. 2, s. 40–61.

18 Rozhodnutí NS ČSR ze dne 7. 4. 1958, sp. zn. 1 Tz 147/58.

19 Plenární usnesení NS ČSR ze dne 21. 12. 1957, sp. zn. Pls 11/57.

20 Stanovisko NS ČSR ze dne 16. 6. 1987, sp. zn. Plsf 2/87.

21 Stanovisko NS ČSR ze dne 27. 6. 1986, sp. zn. Tpjf 45/86.

22 § 89 odst. 11 TZ z roku 1961.

platnosti nařízení od roku 1991 do 2001 zůstala beze změny na úrovni 2 000 Kčs, resp. Kč. Celkově tedy hranice skutkové podstaty pro předmětné trestné činy byla 40 000 Kčs, resp. Kč. S účinností od 1. 1. 2002 bylo dané zmocňovací ustanovení zcela z TZ z roku 1961 vypuštěno pro nadbytečnost²³ a výše jednotlivých škod v trestním řízení byly vymezeny přímo. Jako navazující úprava na předmětnou derogaci byla i zvýšena hodnota většího rozsahu na 50 000 Kč. Totožná úprava zůstala platná²⁴ i po rekodifikaci trestního práva hmotného zákonem č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, včetně finančního vyjádření výše újmy pro skutkovou podstatu trestného činu daňového. Ta byla zvýšena až s účinností od 1. 10. 2020 na částku 100 000 Kč. Výše uvedené nominální hodnoty lze shrnout do následující tabulky.

Tabulka č. 1: Hranice trestných činů daňových v letech 1950 až 2021 (nominální hodnoty; Kčs; Kč)

Rok	Hranice trestných činů daňových
1950 až 1960	8 000 Kčs
1961 až 1985	4 000 Kčs
1986 až 1989	8 000 Kčs
1990 až 2001	40 000 Kč
2002 až 2020	50 000 Kč
2020 až 2021	100 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k netržnímu systému hospodářství v České republice v období let 1950 až 1989 by bylo pro účely tohoto článku složité provést přepočet hodnot na jejich hypotetickou aktuální výši,²⁵ nicméně lze minimálně uvést limitní situaci, jež od okamžiku

ku prvního užití hranice trestnosti v právním řádu zazněla. Jedná se přitom o Nejvyšším soudem²⁶ zmíněný ekvivalent hodnoty 8 000 Kčs v roce 1958, jenž měl být představován 1 kg ryzího zlata. V porovnání s aktuální hodnotou předmětného drahého kovu by pro naplnění skutkové podstaty trestného činu v dnešní době bylo nutné přesáhnout částku cca 1,3 mil. Kč. Dále je možné pozorovat, aniž by bylo v této části hodnoceno, zda je takový přístup vhodný či nikoliv, neměnnost jednotlivých hodnot zakládajících trestnost.

2. Ekonomické aspekty hranice skutkové podstaty trestných činů daňových

Na úrovni jednotlivých škod v trestním právu hmotném lze pohlížet i poněkud ekonomičtější optikou, a to např. z hlediska nákladů vznikajících od zahájení trestního řízení, tj. jeho přípravné fáze až po následnou detenci pachatele trestného činu. Ty přitom lze rozlišit na náklady prvotní vyvolané nutností zjištění trestného činu, vedením trestního řízení a následného výkonu případného trestu a druhotné způsobené nemožností výkonu běžné výdělečné činnosti odsouzeného po dobu detence.²⁷ Uvedené hledisko může mít určitou relevanci pro stanovení hranice trestných činů, avšak výhradně těch, u kterých je poškozeným stát či jiné organizační složky státu, neboť zde *a limine* dochází ke škodě na konkrétním veřejném rozpočtu na straně jedné a vynaložení nákladů na veřejnou službu/statek opět z veřejných rozpočtů na straně druhé. Pokud by přitom spadala újma zjištěná v trestním řízení a celkové náklady na odsouzení a detenci pachatele trestného činu do stejného veřejného rozpočtu, bylo by možné vyhodnotit, zda samotné náklady trestního řízení včetně detence významně nepřevyšují hodnotu skutkové podstaty trestného činu daňového. Tímto pohledem si lze pouze stěžít představit, že náklady na kompletní vedení trestního řízení a případnou detenci včetně druhotných společenských nákladů nepřevyšují aktuální hranici trestného činu daňového ve výši 100 000 Kč.

V neposlední řadě je nutno uvést, opět specificky pro trestné činy, u nichž je poškozeným stát či jiné organizační složky státu, že fixní stanovení limitu skutkové podstaty zcela postrádá ekonomicko-právní základy,²⁸ neboť hodnota peněz, resp. vzniklých prvotních nákladů, se v čase kontinuálně vyvíjí.

Dále je také možné ověřit, zda právně-koncepční vymezení hranice trestnosti v recentním hmotném právu není odkloněno od její faktické výše. Toto lze odvodit např. prostřednictvím průměrné výše zjištěné škody v trestním řízení vypočtené na základě dostupných dat.²⁹ V následující tabulce jsou poté zobrazeny hodnoty počtu trestních řízení vedených pro daňové trestné činy, celková zjištěná škoda a následně právě doložená průměrná výše škody zjištěné v trestním řízení.

23 Důvodová zpráva k zákonu č. 265/2001 Sb.

24 Srov. § 89 odst. 11 TZ z roku 1961 a § 138 odst. 1 TZ.

25 K dané problematice např. VLTAVSKÁ, K., SIXTA, J., ŠIMKOVÁ, M. Vývoj národního důchodu České republiky od 80. let 20. století. *Politická ekonomie*, 2018, roč. 66, č. 1, s. 35–56.

26 Op. cit. sub 19.

27 HEEKS, M., REED, S., TAFSIRI, M., PRINCE, S. *The economic and social costs of crime. Research Report 99*. 2018. Citováno dne 2. 9. 2021. Dostupné z: http://allcatsrgrey.org.uk/wp/download/public_health/the-economic-and-social-costs-of-crime-horr99.pdf.

28 KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 356.

29 PŘICHYSTAL, M. *Zpráva o činnosti národního korespondenta pro boj proti daňové kriminalitě za rok 2019*. 3 SE 101/2020. Citováno dne: 2. 9. 2021. Dostupné z: https://verejnazaloba.cz/wp-content/uploads/2020/06/NK_dane.pdf.

Tabulka č. 2: Výše škody zjištěné u daňových trestných činů v trestním řízení v letech 2018–2020 (Kč)

Typ/Rok	2018	2019	2020
Počet trestních řízení	2 533	1 990	1 161
Celková zjištěná škoda	6 775 000 000 Kč	5 039 000 000 Kč	5 423 076 000 Kč
Průměrná výše zjištěné škody	2 674 694,04 Kč	2 532 160,80 Kč	4 671 038,76 Kč

Zdroj: Převzatá data;³⁰ vlastní zpracování

Je zjevné, že průměrná výše škody se pohybuje na zcela jiné úrovni, než je aktuální hranice trestnosti pro předmětné trestné činy daňové.

3. Právní podstata hranice skutkové podstaty trestných činů daňových

Současná trestněprávní teorie v zásadě vychází při vymezení trestnosti určitého jednání ze zásady subsidiarity trestní represe.³¹ Jedná se o koncepci podmíněného uplatnění trestního postihu pouze na případy (i) společensky škodlivé, u kterých (ii) nepostačují ostatní formy veřejnoprávního postihu pachatele deliktu.³² Samotný pojem společenská škodlivost je přitom *in genere* velmi těžko vymežitelný v celé jeho obsahové šíři. Např. Clarkson³³ pojímá anglickou obdobu daného termínu (*wrong-doing*) v několika rovinách. Uvádí, že některé trestné činy jsou společensky škodlivé již samotným paradigmatem předmětného jednání, které je tak závažné z hlediska obecných hodnot, na nichž jsou současné vyspělé právní státy založeny, že jej nelze postihnout jinak než trestněprávně. Jedná se např. o vraždu, zabití, zbavení osobní svobody, zavlčení, znásilnění atd. Dále uvádí, že na předmětnou škodlivost je třeba rovněž nahlížet z hlediska kontextu spáchání trestného činu, jeho trestuhodnosti a míry škody způsobené poškozenému. Dle názoru NS je navíc nutno předmětnou společenskou škodlivost zkoumat pro každý trestný čin individuálně.³⁴

Nastíněnou optikou společenské škodlivosti je možné na trestné činy daňové pohlížet obdobně jako na ostatní majetkové trestné činy, neboť *in fine* dochází k odcizení cizí věci (peněz), jež by za předpokladu nespáchání deliktního jednání byla ve vlastnictví státu či jeho organizačních složek. Zde tedy lze poměrně jednoznačně přijmout, že podmínka společenské škodlivosti daňových trestných činů je jistě naplněna z hlediska paradigmatu takového jednání. Na druhé straně nemusí být zcela opodstatnitelné, že hraniční hodnota pro naplnění skutkové podstaty je stanovena na úrovni 100 000 Kč. Přestože v případě ostatních majetkových trestných činů, tedy deliktního jednání směřovaného vůči vlastnictví soukromé osoby, je zjevné, že nelze tolerovat či akceptovat jakékoliv konání pachatele, při němž úmyslně poškozuje či odcizuje majetek druhého i v mnohem nižší výši než uvedených 100 000 Kč, u trestných činů daňových již předmětné východisko platné být nemusí, neboť zde nastupují výše uvedené ekono-

mické faktory, a to zejména efektivnost nákladů vynaložených na veřejnou službu/státek v porovnání s prvotními a druhotnými náklady trestných činů.³⁵

4. Závěr

Lze zhodnotit, že v rámci hranice skutkové podstaty trestných činů daňových je možné pozorovat určitou dichotomii mezi její aktuální výší zachycenou v trestním zákoníku a uvedenými doktrinárně-ekonomickými a právními aspekty. Přestože zjevně nelze pochybovat o společenské škodlivosti trestných daňových deliktů z hlediska jejich povahy či paradigmatu konkrétního jednání pachatele, již není možné takto snadno přijmout závěr, že samotná hranice většího rozsahu, tak jak je vymezena v platném trestním právu hmotném pro daňové delikty, je přiměřená. Nejenže je poměrně zásadně vzdálena průměrné výši zjištěné újmy v trestním řízení či jakkoliv nereflexuje obecnou cenu peněz, ale naprosto opomíjí ekonomicko-racionální aspekty veřejné správy. Pouze stěží lze navíc přijmout představu, že trest odnětí svobody na 6 měsíců při nejnižší úrovni trestní sazby při zkrácení daně o 100 000 Kč je adekvátní. Bude-li dále uvažována nepřímá odpovědnost statutárního orgánu u právnických osob, může se jevit předmětný trestněprávní postih ještě méně pochopitelný. /

30 PŘICHYSTAL, M., op. cit. sub 30.

31 § 12 odst. 1 a 2 TZ.

32 KRATOCHVÍL, V. Případ, trestný čin, společenská škodlivost a vina v trestním právu (o zásadě subsidiarity trestní represe trochu jinak). *Právník*, 2015, č. 7, s. 537 či ŠÁMAL, P. a kol., op. cit. sub 6, s. 3614.

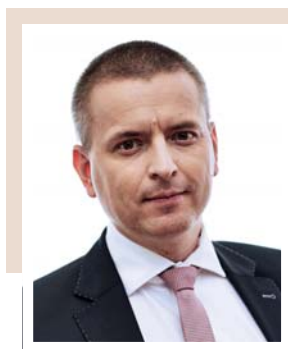
33 CLARKSON, M. V. C. *Understanding Criminal Law*. London: Sweet & Maxwell Ltd., 2005, s. 342.

34 Usnesení NS ze dne 27. 9. 2017, sp. zn. 11 Tdo 344/2017.

35 Samostatnou oblastí je poté problematika dostatečnosti sankcí dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pro zamezení vzniku trestnosti. Stávající rozhodnutí NS ze dne 4. 1. 2017, čj. 15 Tdo 832/2016-126, zohledňující judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (zejména rozsudky ESLP ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Dev proti Švédsku*, č. 7356/10, a ze dne 15. 11. 2016, *A. a B. proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11) však k aplikaci zásady *ne bis in idem* přistoupilo, v přeneseném slova smyslu, suplementárně, kdy tedy nedochází k porušení zákazu dvojího trestání za týž delikt, pokud při samotném stanovování výše trestu byly zohledněny sankce uložené v daňově-správním řízení. Zda takový přístup je z hlediska teoretických východisek vhodný či nikoliv, by bylo nutno analyzovat zcela samostatně. Navíc daná problematika přímo nesouvisí s hlavním zaměřením článku.

Revoluce v právní úpravě rozkrývání skutečných majitelů obchodních korporací

Dne 1. června 2021 nabyl účinnosti zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „zákon o evidenci“ nebo „ZESM“), a s ním i doprovodný zákon č. 527/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále jen „zákon proti legalizaci výnosů“ či „ZLegVýn“), a řada dalších předpisů, které s problematikou evidence souvisejí. Oba předpisy přinášejí zásadní reformu dosavadních pravidel pro rozkrývání skutečných majitelů obchodních korporací. Tento příspěvek mapuje hlavní změny, které se týkají především okruhu evidujících osob a jejich skutečných majitelů, úsilí, jež musí evidující osoba vynakládat, aby shromáždila údaje potřebné k jejich zápisu do evidence, ale také citelných sankcí spojených s porušením povinností, jež nová úprava ukládá evidujícím i dalším osobám.



JUDr. Petr Čech, LL.M., Ph.D.,
vysokoškolský pedagog
Právnické fakulty
Univerzity Karlovy v Praze

Důvody pro reformu dosavadní úpravy

Povinnost právnických osob „vést a průběžně zaznamenávat aktuální údaje ke zjištění a ověření totožnosti svého skutečného majitele“ a bez zbytečného odkladu je zapisovat do zvláštní evidence zakotvil do našeho právního řádu zákon č. 368/2016 Sb. Obsáhle novelizoval zákon proti legalizaci výnosů, ale také třeba zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve znění účinném do konce května 2021 (dále jen „rejstříkový zákon“ či „ZVR“). Legislativce při jeho přijetí vedla snaha o harmonizaci naší úpravy s požadavky unijní směrnice 2015/849, obvykle označované jako „4. směrnice AML“, podle toho,

že představuje čtvrtou generaci unijních pravidel na úseku boje proti praní špinavých peněz a financování terorismu. Prvotní fázi úpravy vedení evidence a zapisování údajů do ní nicméně nedoprovázely sankce za opominutí či opoždění zápis. Tento stav odpovídal požadavkům 4. směrnice AML, zřetelnému a deklarovanému záměru unijního i tuzemského zákonodárce i celkovému kontextu právní úpravy, která kupř. nepočítala s opravnými prostředky proti „vyrozumění“ rejstříkového soudu o neprovedení zápisu a důvodech pro ně (§ 118h odst. 4 ZVR). Nedostatek sankcí, ale i další deficity prvotní fáze účinnosti pravidel o evidenci, překlenula unijní směrnice 2018/843, pracovně označovaná jako „5. směrnice AML“. Právě snaha promítnout do našeho práva její požadavky podnítila tak rozsáhlou reformu tuzemské úpravy evidence, která vyústila v přijetí zcela nového zákona o evidenci a navazující novely. Zákon o evidenci ovšem napravuje i nedostatky předchozí úpravy, které s přijetím 5. směrnice AML nesouvisely. Zahrnují především vymezení okruhu evidujících osob a jejich skutečných majitelů.

Okruh evidujících osob

Za evidující osobu označuje § 2 písm. j) ZESM právnickou osobu, na kterou dopadají povinnosti podle zákona o evidenci, tedy především poznávat své skutečné majitele a bez zbytečného odkladu od okamžiku, kdy se jimi stali (resp. od vzniku evidující osoby), je zapisovat do evidence tímto zákonem zřízené. Z § 12

odst. 1 ZESM se podává, že do evidence založené tímto zákonem se zapisují údaje o skutečných majitelích právnických osob se sídlem na území České republiky. Není tak již podstatné, zda je sama právnická osoba zapsaná v některém našem veřejném rejstříku či nikoli, jak tomu bylo do konce května 2021; povinnost zápisu do evidence dopadá zásadně (k výjimkám viz níže) na všechny právnické osoby se sídlem u nás, i kdyby se nezapisovaly do veřejného rejstříku. Z toho rovněž plyne, že povinností evidující osoby nepodléhají zahraniční právnické osoby, které jsou zapsány do veřejných rejstříků v zahraničí a u nás nemají sídlo. To se týká i těch, jež u nás zapsaly do obchodního rejstříku organizační složku svého závodu (stálou provozovnu). Tyto organizační složky nepodléhají zápisu do evidence (podobně jako třeba podílové fondy) ani jako tzv. právní uspořádání. Jimi § 2 písm. b) ZESM výslovně míní jen svěřenské fondy či jejich zahraniční obdoby.

Významnou novinku přináší výčet právnických osob, které skutečného majitele nemají, tudíž je nemusejí hledat ani zapisovat do evidence. Podává se z § 7 ZESM a zahrnuje vedle států, krajů či obcí (včetně zahraničních) rovněž např. státní podniky, politické strany a hnutí, církve a náboženské společnosti, odborové organizace, právnické osoby zřízené zákonem (např. České dráhy, VZP, Český rozhlas, Česká televize a mnohé další), honební společenstva, společenství vlastníků jednotek či jakékoli právnické osoby (včetně obchodních korporací), ve kterých veškeré podíly na hlasovacích právech i prospěchu má ČR, český kraj nebo tuzemská obec (tedy např. 100% obecní společnost). Zmíněné právnické do evidence nemusejí zapisovat nikoho, ani náhradní skutečné majitele v podobě osob ve vrcholném vedení (viz níže), jak (ve vztahu ke členům jejich statutárních orgánů) platilo do konce května 2021 a dál dopadá na evidující osoby (podléhající povinností dle zákona o evidenci), kterým se přes veškeré úsilí, jež lze rozumně požadovat, nepodaří najít pravého (tzv. materiálního) skutečného majitele. Ve výčtu osob bez skutečného majitele v § 7 ZESM záměrně chybí (vedle např. spolků) i společnosti, jejichž akcie jsou přijaté k obchodování na regulovaném trhu. Směrnice AML sice připouští, aby je členské státy z okruhu evidujících osob rovněž vyňaly, ČR to však neudělala. Důvod pro výjimku z unijní úpravy tkví v tom, že u těchto společností je zabezpečena široká publicita osob s přímým či nepřímým významným vlivem (a to i podstatně nižším než rozhodujícím) skrze právo kapitálového trhu (u nás viz § 122 a násl. zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů). Tato úprava nicméně nesleduje, ke kterým příjemcům míří prospěch z takových společností (viz níže nové vymezení tzv. koncového příjemce); omezuje se jen na publicitu osob s vlivem na výkon hlasovacího práva. Z hlediska nové tuzemské úpravy by tak část skutečných majitelů (právě tzv. osoby koncových příjemců – viz níže) u těchto společností zůstala nerozkrta. Proto se náš zákonodárce rozhodl unijní výjimku nevyužít. Přístupy jiných členských států se však liší. Je tudíž možné, že zahraniční partneři z unijních zemí, které výjimku využily, budou překvapeni informací o tom, že z pohledu tuzemského práva je třeba hledat skutečné majitele i za takovými společnostmi, u kterých to v jejich jurisdikci není nezbytné.

Okolnost, že některé právnické osoby se ocitly na seznamu subjektů bez skutečného majitele, neocením jen ony samy. Pomůže i jinak evidujícím osobám, které ve výčtu sice nefigurují, některá

z osob v něm uvedených však ve vztahu k nim vykonává rozhodující vliv či naplní znaky koncového příjemce. Např. obchodní společnost, na které ČR, tuzemský kraj či některá z českých obcí drží rozhodující podíl na hlasovacích právech (např. 60%), nikoli však výlučně. Skutečnost, že zákon prohlašuje takového společníka za osobu bez skutečného majitele, logicky zbaví i evidující osobu povinností jej za ním hledat. Náhradní řešení § 5 ZESM, podle něhož evidující osoba zapíše jako své skutečné majitele osoby ve vrcholném vedení, se v takovém případě uplatní, aniž by musela evidující osoba (ve vztahu k takovému společníkovi) vyvíjet další úsilí.

Je třeba zdůraznit, že na určení skutečného majitele evidující osoby (tedy tuzemské právnické osoby) se v celé šíři (tzv. v celé struktuře vztahů) použije zákon o evidenci bez ohledu na to, jakému právu jinak bude podléhat osoba skutečného majitele (že např. půjde o zahraničního občana) či právnická osoba mezi ním a naší evidující osobou (tedy že se např. bude jednat o zahraniční korporaci). Ve vztahu k takovým „prostředkujícím“ právnickým osobám rovněž nebude podstatné, jak osoby skutečných majitelů vymezuje právní úprava, jíž se jinak řídí (pokud srovnatelná pravidla jejich právní řád vůbec obsahuje), ani k jakým výsledkům, pokud jde o okruh skutečných majitelů, případně dospívá. V členských státech EU by se úprava jejich určování (vzhledem k unijní harmonizaci) lišit neměla. Mimo EU jsou však rozdíly značné. Máme-li spolehlivě odpovědět na otázku, kdo jsou skuteční majitelé naší evidující osoby, musíme i na zahraniční prostředkující osoby a jejich vztahy aplikovat naše právo a posuzovat i zahraniční skutkový terén v jeho světle. Neplatí tudíž rovnice, dle níž skutečný majitel zahraniční právnické osoby (určený podle práva, jemuž sama podléhá) automaticky naplní předpoklady skutečného majitele tuzemské evidující osoby, jejímž je tato zahraniční právnická osoba stěžejním společníkem. Okruh skutečných majitelů tuzemské evidující osoby a její zahraniční „mateřské“ společnosti se může významně lišit, i kdyby se jednalo o osobu ovládající, či dokonce společníka jediného. Tento okruh se ostatně bude rozcházet (snad s výjimkou případů jediného společníka), i když se evidující i prostředkující společnosti budou všechny řídit českým právem, tedy stejným zákonem o evidenci. Obrázek níže nabízí příklad Jana Nováka, který naplní znaky (nepřímého) skutečného majitele (koncového příjemce) evidující společnosti Omikron, nikoli však (až na dvě výjimky ve společnostech Beta a Epsilon) většiny zbylých prostředkujících osob (tedy společností Alfa, Gama, Delta a Zéta). Lze však poukázat i na příklad opačný, ve kterém skutečný majitel ovládající osoby nesplní předpoklady skutečného majitele osoby jí ovládané. Podíl ovládající společnosti Alfa na ovládané evidující osobě Beta kupř. činí 51 %. Na Alfě se Jan Novák podílí z 26 %, Alfou však neovládá. V takovém případě je Jan Novák skutečný majitel ovládající Alfy (coby její koncový příjemce), nikoli však evidující Bety. Jeho nepřímý podíl na prospěchu z Bety dle § 3 odst. 3 ZESM činí něco přes 13 %, což k založení postavení skutečného majitele Bety nepostačuje. V podrobnostech viz níže.

Nové vymezení skutečného majitele

Precizněji (a širěji) zákon o evidenci vymezuje skutečného majitele. Dosavadní řešení v § 4 odst. 4 ZLegVýn stavělo při jeho určování výlučně na kritériu výkonu (přímého či nepřímého, faktického

či právního) rozhodujícího vlivu, tedy v podstatě ovládání – viz též § 74 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obchodních korporacích“ nebo „ZOK“). Za skutečného majitele tak (*stricto sensu*) postačilo považovat fyzickou osobu, která obchodní korporaci ovládala. Navazující domněnky sice ukazovaly i na člověka, který disponoval více než 25 % hlasovacích práv v obchodní korporaci či inkasoval alespoň 25 % zisku z ní. Zákon tyto domněnky nicméně konstruoval jako vyvrátitelné a výslovně znovu odkazoval na potřebu naplnit i v jejich případě „podmínky dle věty první“, tedy předpoklad rozhodujícího vlivu (ovládání). Člověk, který tak ve společnosti vlastnil více než čtvrtinový podíl (včetně na hlasovacích právech a zisku), společnost nicméně neovládal (ať již proto, že ovládající osobou byl jiný společník, anebo protože společnost žádnou ovládající osobu neměla), na této podmínce ztroskotat, domněnku vyvrátil a z okruhu skutečných majitelů (co do textu zákona) vypadl. Výsledek postrádal logiku. Jestliže se např. o vliv v SRO či AS i její vlastní zdroje rovným dílem dělili dva lidé a neexistovala mezi nimi vzájemná shoda (či jim alespoň nesvědčila domněnka takové shody), přísně vzato – při respektování textu zákona – žádná z nich nedisponovala rozhodujícím vlivem, domněnku skutečného majitele vyvrátila a jako skutečný majitel společnosti se nekvalifikovala. Společnost tak mohla jako své skutečné majitele deklarovat a do evidence zapsat členy svého statutárního orgánu coby fiktivní skutečné majitele dle § 4 odst. 4 písm. a) bod 4. ZLegVýn, jako by žádné reálné skutečné majitele neměla. Přitom bylo zřejmé, že oba společníci či akcionáři měli k postavení skutečných majitelů společnosti (už pro svůj podíl na zisku a jiných vlastních zdrojích) podstatně blíže. Stejně bylo možné posoudit situaci, kdy se o vliv a vlastní zdroje společnosti dělili rovným dílem tři společníci či akcionáři – fyzické osoby a opět mezi nimi nedocházelo k jednání ve shodě. Z teorie sice zaznívalo, že již předchozí úpravu bylo možno dle jejího smyslu a účelu vyložit tak, že oba, resp. všichni tři, společníci či akcionáři předpoklady skutečného majitele naplnili, a že tudíž řádně konaly společnosti, které v takové situaci oba či všechny tři společníky či akcionáře do evidence zapsaly. Těm, které se přidržely textu zákona, však sotva bylo možné vytknout protiprávnost.

Zákon o evidenci nastínil rozpor mezi textem a smyslem a účelem právní úpravy odstranil. Vymezení skutečného majitele zahrnul mezi svá ustanovení a zreformoval. Novelizované znění zákona proti legalizaci výnosů na něj již jen odkazuje; vlastní definici skutečného majitele po 1. 6. 2021 neobsahuje. I pro jeho účely se po tomto datu použije úprava zákona o evidenci. Ustanovení § 2 písm. e) ZESM vymezuje skutečného majitele jako člověka, který je buď koncovým příjemcem, nebo osobou s koncovým vlivem. Oba pojmy blíže rozvádí. Zjednodušeně řečeno tak, že zatímco osobu s koncovým vlivem dále definuje ovládající vliv v evidující osobě (v takto určeném skutečném majiteli pokračuje dřívější pojetí v zákoně proti legalizaci výnosů), jako koncový příjemce se kvalifikuje každý, kdo má v obchodní korporaci více než čtvrtinový podíl na zisku, likvidačním zůstatku či jiných vlastních zdrojích, i kdyby takový podíl nepostačoval k ovládání, resp. i kdyby s ním nebyla spojena třeba žádná hlasovací práva. K osobě skutečného majitele tak bude možné dospět dvěma cestami, na sobě nezávislými, a to skrze podstatný podíl na zdrojích, anebo skrze ovládání. To znamená,

že počet skutečných majitelů se po 1. 6. 2021 v mnoha obchodních korporacích oproti dosavadní úpravě zvýšil, resp. jejich okruh se změnil či rozšířil. Viz jen oba zmíněné příklady dvou polovičních společníků či akcionářů nebo tří třetinových. Dle zákona o evidenci i tito společníci či akcionáři naplní definici skutečného majitele, a to právě jako koncoví příjemci. Již jen fakt, že mají ve společnosti větší než čtvrtinový podíl na zisku, likvidačním zůstatku či jiných vlastních zdrojích, z nich učiní skutečné majitele, bez ohledu na to, jestli společnost ovládají. Obchodní korporace se tak již nemohou spokojit s tím, že ztotožní člověka, který je ultimativně ovládá, jak platilo dříve. Skutečné majitele musejí (vedle osob s koncovým vlivem) hledat i v okruhu koncových příjemců.

Koncový příjemce

Koncového příjemce vymezuje § 2 písm. c) ZESM jako osobu, která může mít přímo či nepřímo prostřednictvím jiné osoby nebo právního uspořádání (svěřenského fondu) podstatnou část z celkového majetkového prospěchu tvořeného při činnosti nebo likvidaci právnické osoby nebo tvořeného při správě nebo zániku právního uspořádání (svěřenského fondu). Co se rozumí podstatnou částí prospěchu, upřesňuje § 3 odst. 1, resp. 2 ZESM jako více než čtvrtinový podíl na zisku, likvidačním zůstatku či jiných vlastních zdrojích. Podmínkou je, aby dotčená osoba takový prospěch dále nepředávala, tj. jen nezprostředkovávala jeho tok k dalším příjemcům; odtud ostatně její označení „koncový“ příjemce. Zákon nicméně evidující osobám pomáhá domněnkou, podle níž se má za to, že prospěch předáván není. Pokud tedy evidující osoba nebude mít informace o tom, že osoba, o níž se domnívá, že je jejím koncovým příjemcem, prospěch, který pochází od ní, dále předává, bude moci vyjít z domněnky, že tomu tak není. Stejně tak, bude-li na pochybách. Pro závěr, že subjekt, který evidující osoba identifikovala jako svého potenciálního koncového příjemce, prospěch dále předává, by evidující osoba musela mít poměrně silné důkazy, aby se prosadily proti domněnce (tzv. domněnku vyvrátily). Koncovým příjemcem přitom nemusí být člověk. Zákon v souvislosti s koncovým příjemcem pojednává o jakékoli osobě, tedy i právnické. Skutečným majitelem ovšem může být jen člověk. Právnická osoba tak může naplnit definici koncového příjemce, skutečného majitele to z ní ale neudělá. Neboli jinými slovy, ne každý koncový příjemce bude skutečným majitelem.

V souvislosti s vymezením prospěchu stojí za pozornost, že zákon pojednává o prospěchu tvořeném „při činnosti“, nikoli „činností“. Koncovým příjemcem tak bude i osoba, která se bude z více než čtvrtiny podílet i jen na zdrojích, které se v obchodní korporaci nevytvořily její činností (zdroje ze zisku), nýbrž které do ní třeba jen vložili společníci jako své vklady, emisní či vkladové ážia či příplatky (jiné vlastní zdroje). To ostatně zdůrazňuje i § 3 odst. 2 ZESM, když vedle podílu na zisku uvádí právě i podíly na jiných vlastních zdrojích. Mezi ně spadají zdroje soustředěné do základního kapitálu, ale také např. (ze zdrojů disponibilních, tedy které může obchodní korporace rozdělit a vyplatit) emisní či vkladové ážio, ostatní kapitálové fondy či přečehovací rozdíly z přeměn. Podíly společníků na jednotlivých zdrojích se mohou lišit. Některému společníkovi např. společenská smlouva oproti jeho podílu na společnosti přiznává vyšší podíl na zisku, jinému

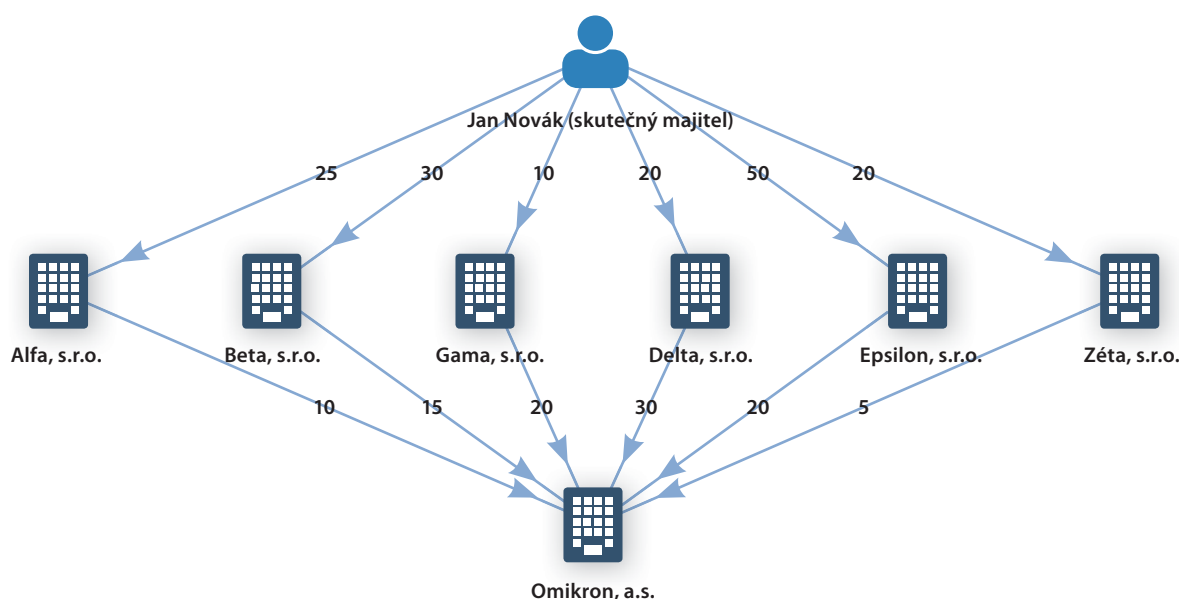
zase třeba na ostatních kapitálových fondech (zpravidla proto, že se na vytváření takových fondů podílel ve větším rozsahu, než kolik odpovídá míře jeho účasti na společnosti). Domnívám se, že pro založení postavení koncového příjemce postačí, aby se společník více než ze čtvrtiny podílel na kterémkoli zdroji vlastního kapitálu, byť jediném (třeba právě na ostatních kapitálových fondech). I díky tomu mohl počet koncových příjemců a tím i skutečných majitelů po 1. 6. 2021 výrazně vzrůst. Pozor též na případy, ve kterých společnosti obcházejí pravidla pro rozdělování zisku a jiných vlastních zdrojů cestou obligační, tedy prostřednictvím plnění na základě smluv, ať již bezúplatných, či sice úplatných, leč pro společnost výrazně nevýhodných (viz zvláště oblíbené bezúročné zápůjčky společníkům či osobám z jejich skupiny). Právo obchodních korporací sice umí taková obcházení podchycovat a podle okolností zneplatnit (viz jen § 40 odst. 5 ZOK ve znění velké novely účinné od 1. 1. 2021, především však závěry rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3325/2016, publikovaného ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. R 88/2019). Z hlediska určování osoby (zastřené) koncového příjemce je přesto pro jejich fakticitu nebude možné pominout.

Nejčastější v praxi jsou nicméně případy, kdy podíly společníků na zisku i jiných vlastních zdrojích odpovídají velikosti jejich podílu na společnosti a distribuce zisku i jiných vlastních zdrojů ze společnosti probíhá spořádaně, tedy sleduje cesty a pravidla pro rozdělování a výplatu takových zdrojů. V takových případech mezi (přímé) koncové příjemce spadnou všichni společníci, jejichž podíl ve společnosti bude více než čtvrtinový (proto i shora uvedené příklady dvou polovičních či tří třetinových společníků). Podstatné přitom je, že se musí jednat o podíl převyšující jednu čtvrtinu. Společník, který se bude na všech zdrojích společnosti podílet právě v rozsahu 25 %, definici koncového příjemce, a tedy ani skutečného majitele, přímo nenaplní (další procenta či promile se mu však mohou přičíst nepřímě – viz níže). Společnost, která má čtyři a více společníků – fyzických osob, jejichž podíly ve společnosti i na všech vlastních zdrojích jsou stejné, tak v osobách těchto společníků koncové příjemce, a tedy (z tohoto důvodu) skutečné majitele zásadně nenalezne (nebude-li mezi nimi docházet k redistribuci prospěchu od společnosti, např. na základě smluvních ujednání, ale i ryze fakticky). Připomínám také, že podíly na zisku či jiných vlastních zdrojích nemusejí náležet jen společníkům. Na základě společenské smlouvy (stanov) lze právo na ně přiznat i libovolné třetí osobě, jak plyne z § 34 odst. 1 ZOK. Nejčastěji se tak děje ve prospěch tichých společníků, členů volených orgánů, zaměstnanců či společníků bývalých. Kdyby tedy u některé z těchto osob takový podíl přesáhl čtvrtinu na daném zdroji, bylo by ji třeba rovněž zahrnout (pokud prospěch dál nepředává) mezi koncové příjemce, a tedy (jedná-li se o člověka) mezi skutečné majitele. Zdůrazňuji, že koncového příjemce zákon vymezuje prostřednictvím i jen perspektivy podílu na prospěchu, tedy práva na takový prospěch (arg. „která může mít ... podstatnou část z celkového majetkového prospěchu“, resp. „která má ... právo na podíl“). Není podstatné, zda obchodní korporace v minulosti či aktuálně konkrétní zdroj rozdělila a vyplatila nebo to v dohledné době alespoň plánuje. Již jen to, že zákon či společenská smlouva (stanovy) zakládají právo na takový podíl, z oprávněné osoby (přesahuje-li její podíl na konkrétním zdroji čtvrtinu) učiní koncového příjemce (pokud takto nabytý prospěch

dál nepředává), lhostejno kdy v budoucnu a zda vůbec příslušný fond bude rozdělen, resp. i jen vytvořen. I kdyby tedy obchodní korporace po celé roky nedosahovala zisku, je třeba za koncového příjemce považovat každého, kdo by se na něm z více než čtvrtiny koncově podílel (pokud by se vytvořil), již od vzniku společnosti či práva takového příjemce na tento podíl (stal-li se společníkem či jiným oprávněným později).

Koncový příjemce se ale na prospěchu z evidující osoby může podílet i nepřímě, skrze jiné osoby. Typicky takové, které prospěch od evidující osoby dál předávají, jsou tedy jeho příjemcem, nikoli však koncovým. Podstatné je, že takto určený koncový příjemce alespoň zprostředkovaně splní podmínku, že u něj skončí více než čtvrtina prospěchu z evidující osoby. Jak zjišťovat a počítat nepřímé podíly na prospěchu, stanoví § 3 odst. 3 ZESM. V souvislosti s tím zákon rozlišuje tzv. řetězení, jež vymezuje § 2 písm. g) ZESM, a větvení, jehož definice se podává z § 2 písm. h) ZESM. Zjednodušeně řečeno představuje každé řetězení jednu vertikální strukturu (jeden „kanál“) na cestě mezi evidující osobou a koncovým příjemcem. Jednotlivá řetězení potom (na „horizontále“) vytvářejí větvení, tedy soubor více takových řetězení, kterými ke koncovému příjemci různými strukturami (cestami) proudí prospěch od evidující osoby. Podle § 3 odst. 3 ZESM pro nepřímé určování koncového příjemce platí, že v rámci řetězení se podíly jednotlivých mezičlánků násobí, zatímco ve větvení se součiny podílů z jednotlivých řetězení sčítají. Je to i logické. Jestliže zprostředkovatel A se na prospěchu evidující osoby, který dál předává, podílí z 10 % a příjemce B, kterému jej předává, má na zprostředkovateli A podíl na prospěchu rovněž ve výši 10 %, je třeba oba podíly vynásobit. Tedy z 10 % zprostředkovatele A vzít 10 % pro příjemce B. Příjemci B tak v tomto řetězení započteme jediné procento prospěchu od evidující osoby, a to potom sečteme s výsledky z dalších řetězení, kterými k příjemci B případně proudí prospěch od těžce evidující osoby. Pro ilustraci příklad z důvodové zprávy k návrhu zákona o evidenci (použitý i v Příručce evidování skutečných majitelů, kterou Ministerstvo spravedlnosti ČR uveřejnilo na počátku června 2021 a kterou doporučuji k detailnímu seznámení s problematikou nové úpravy evidence) a přehledný obrázek k němu na následující straně.

Evidující osobou je akciová společnost Omikron, na níž se v různé výši podílí šest akcionářů – společností s ručením omezeným. Tyto společnosti prospěch od Omikronu předávají dál. Ani společnost Delta (která má na Omikronu více než čtvrtinový podíl) tak nenaplní znaky koncového příjemce. Na každé z těchto společností se (opět v různém rozsahu) podílí Jan Novák (má podíl na prospěchu od těchto společností, a tedy zprostředkovaně i na prospěchu z Omikronu). Evidující osoba zkoumá, zda je Jan Novák jejím skutečným majitelem. Na vertikále tvoří každá z prostředkujících společností jedno řetězení. Jednotlivá řetězení se na horizontále větví. V rámci řetězení podíly jejich účastníků násobíme. Výsledky z jednotlivých řetězení sečteme. Zjistíme, že skrze Alfu k Janu Novákovi putují 2,5 % prospěchu z Omikronu (25 % z 10 %), skrze Betu 4,5 % (30 % z 15 %), skrze Gamu 2 % (10 % z 20 %), skrze Deltu 6 % (20 % ze 30 %), skrze Epsilon 10 % (50 % z 20 %) a skrze Zétu 1 % (20 % z 5 %). Když sečteme výsledky z jednotlivých řetězení, vychází nepřímý podíl Jana Nováka na prospěchu z Omikronu ve výši 26 %. Jan Novák tedy je koncovým příjemcem, tudíž i skutečným majitelem Omikronu. Kdyby byl



vedle toho (dalším) společníkem Omikronu, samozřejmě bychom mu přičetli i velikost jeho přímého podílu na Omikronu.

Z příkladu je zřejmé, že až bude Omikron hledat své skutečné majitele, nemůže se vždy omezit jen na „pátrání“ u významnějších akcionářů. Nepřímý práh 25% Jan Novák překročil jediným procentem, které mu na Omikronu zprostředkoval akcionář, jenž se na prospěchu Omikronu podílí z pouhých pěti procent. V podrobnostech viz níže. Z nastíněného způsobu výpočtu nepřímého podílu se rovněž podává, že čím delší budou řetězení mezi evidující osobou a skutečným majitelem, tím nižší budou zpravidla výsledky, které se budou nepřímým příjemcům prospěchu od evidující osoby započítávat (ledaže podíly jednotlivých účastníků na zprostředkovateli budou 100%). Na cestě mezi evidující osobou a potenciálním koncovým příjemcem se tyto podíly „nařadí“ úměrně tomu, kolik dalších společníků se bude na jednotlivých mezičláncích, a tím pádem také na prospěchu z evidující osoby v daném řetězení podílet.

Osoba s koncovým vlivem

Zákonné vymezení osoby s koncovým vlivem se podává z § 2 písm. d), resp. § 4 ZESM. Navazuje na dosavadní pojetí zákona proti legalizaci výnosů. Osobou s koncovým vlivem je opět každá osoba (tedy i právnická; pouze v § 4 ZESM došlo k chybě, když ustanovení několikrát zmiňuje jen osobu fyzickou; i z dalších ustanovení zákona je nicméně patrné, že osobou s koncovým vlivem může být i osoba právnická, jako je tomu u koncového příjemce – viz např. § 5), která může bez pokynů jiného přímo nebo nepřímo uplatňovat rozhodující vliv v právnické osobě nebo v právním uspořádání (svěřenský fond). Takto zákon o obchodních korporacích vymezuje ovládání (§ 74 odst. 1 ZOK). Pro obchodní korporace proto i § 4 odst. 1 ZESM upřesňuje, že osobou s koncovým vlivem je každá ovládající osoba dle zákona o obchodních korporacích. Stejně je (podobně jako u koncového příjemce) znovu předpoklad konečnosti postavení osoby s koncovým vlivem (viz požadavek, aby rozhodující vliv mohla uplatňovat „bez pokynů jiného“) i jeho

pouhé potenciality, tedy schopnosti (možnosti) jej prosazovat, aniž ji taková osoba musí využívat. Zdroje rozhodujícího vlivu mohou mít právní základ (společenstevní – podíl ve společnosti, či obligace – smlouva se společností či jejími společníky), ale i jen faktickou povahu. Znaky osoby s koncovým vlivem tak naplní i významný společník, který se o dění ve společnosti nezajímá a výkon práv společníka nechal na vlastní úvaze zmocněnce. Vedle něj by však bylo možné (za uvedeného předpokladu) za osobu s koncovým vlivem (a tedy i skutečného majitele) pokládat rovněž samotného zmocněnce (shodně viz závěry ministerské příručky). Lze mít za sporné, zda koncový vliv podobně dovodit i u členů statutárního orgánu evidující osoby. Podporuji názor prezentovaný v ministerské příručce, že podle okolností by o tom bylo možné uvažovat. Domnívám se nicméně, že by se muselo jednat o okolnosti dosti specifické (roztříštěná struktura či nezáměr společníků, případně spory mezi nimi, závislost takových společníků na společnosti posilující postavení členů jejího statutárního orgánu, nedostatek funkčního období relativizující hrozbu jejich odvolání z funkce apod.).

Odlišně od úpravy koncového příjemce zákon vymezuje nepřímé podíly na hlasovacích právech. Znovu platí, že výsledky z jednotlivých řetězení se v rámci větvení sčítají. Jiná je ale koncepce počítání podílů v takových řetězeních. Pro tyto účely by nedávalo logiku jednotlivé podíly násobit, jako je tomu u nepřímého prospěchu. Vráťme-li se k obrázku shora, v případě řetězení tvořeného společností Alfa není namístě uvažovat o tom, že nepřímý podíl Jana Nováka na hlasovacích právech v Omikronu činí 2,5% (25% z 10%). Jestliže se Jan Novák na společnosti Alfa podílí jen ze čtvrtiny, nejspíš není schopen na její valné hromadě prosadit (vlastním rozhodujícím vlivem), jakým způsobem bude Alfa v Omikronu vykonávat svůj 10% podíl na hlasovacích právech. Společnost Alfa má nejspíš jinou ovládající osobu, která vahou svých hlasů určí, jak si bude Alfa v Omikronu počínat. Ustanovení § 4 odst. 4 ZESM proto stanoví, že má-li někdo na mezičláncích v řetězení takový podíl, který zakládá domněnku ovládání dle zákona o obchodních korporacích (zásadně 40% – viz § 75 odst. 2 ZOK), přičte se mu podíl takového mezičláncu (zprostředkovatele)

ze 100 % (tím, že zprostředkovatele ovládá, jako by mu náležel celý podíl zprostředkovatele na hlasovacích právech). Je-li jeho podíl na zprostředkovateli nižší, nepřičteme mu z podílu zprostředkovatele v daném řetězení nic. Pro příklad z obrázku to znamená, že pro Jana Nováka bude relevantní jen podíl, který má v Omikronu Epsilon, když právě na Epsilonu má Jan Novák tak významnou účast, která zakládá domněnku ovládnutí dle zákona o obchodních korporacích. Podíl na hlasovacích právech, který má Epsilon v Omikronu, tak Janu Novákovi přičteme celý, tedy ve výši 20%. Ve zbylých řetězeních Jan Novák domněnku ovládnutí zprostředkující osoby nenaplní nikde, podíly těchto prostředníků na Omikronu tudíž u Jana Nováka nezohledníme. Ve výsledku Jan Novák nedosáhne na hranici potřebnou k ovládnutí Omikronu, nenaplní tudíž znaky osoby s koncovým vlivem a (z tohoto důvodu) ani skutečného majitele. To nic nemění na tom, že skutečným majitelem Omikronu zůstává coby jeho koncový příjemce a Omikronu vznikla povinnost zapsat jej do evidence skutečných majitelů.

Skutečný majitel ve specifických případech

Při určování skutečného majitele praxe naráží na řadu specifických situací a otázek. Na mnohé z těch, jež vyvstaly hned zkraje účinnosti nové úpravy, reaguje ministerská příručka. Řešení, která nabízí, pokládám vesměs za správná. Spadne-li např. relevantní podíl v obchodní korporaci do společného jmění manželů, nezaloží druhému z manželů postavení společníka. Tím pádem je vyloučeno kvalifikovat druhého z manželů (vedle manžela – společníka) jako (další) osobu s koncovým vlivem. Ledaže se ovšem prokáže faktický koncový vliv takového druhého manžela, tj. že manžel-společník ve skutečnosti nevykonává práva společníka „bez pokynů jiného“, nýbrž pod rozhodujícím vlivem své lepší polovičky. V tom případě by pozici osoby s koncovým vlivem obsadil jen druhý z manželů, nikoli manžel-společník. Složitější je otázka postavení koncového příjemce. Ministerská příručka správně upozorňuje, že v případě podílu ve společném jmění je druhý z manželů automaticky (spolu)příjemcem („bezpodílovým“, jak institut společného jmění výstižně označovala starší úprava) veškerého zisku či jiných vlastních zdrojů vyplacených na takový (společný) podíl, tím pádem (vedle manžela-společníka) také stejným (potenciálním) koncovým příjemcem prospěchu odpovídajícího těmto zdrojům. Striktně vzato tak i on (vedle manžela-společníka) naplní znaky koncového příjemce. Co ministerská příručka nezmiňuje, a je bohužel třeba doplnit, že totéž platí, i když významný podíl v obchodní korporaci nebude tvořit součást společného jmění. Prospěch, který manžel-společník z takového podílu bude mít, do společného jmění zásadně (nedošlo-li mezi manželi k dohodě o jiném uspořádání jejich majetkových poměrů) spadne i tak, a to na základě § 709 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“ nebo „OZ“), dle něhož součástí společného jmění je vždy veškerý zisk z toho, co byt i výhradně náleží jednomu z manželů. Evidující osoby by tak správně měly zjišťovat i to, zda osoby koncových příjemců nejsou vdané či ženaté. Zjistí-li, že ano a že na jejich svazek se použijí předpisy tuzemského majetkového práva manželského, měly by rozkrývat

a do evidence zapisovat i identitu jejich chotí či chotí. Ve vztahu k zahraničním manželstvím by bylo třeba se navíc ptát, jak se s režimem spoluvlastnictví a příjmů vypořádává ta která jurisdikce, když otázka distribuce prospěchu zde musí sledovat osud tohoto prospěchu dle použitelné úpravy zahraniční. Souhlasím nicméně se závěry ministerské příručky, že takový postup lze mít za projev jistého perfekcionalismu, na němž není nutno trvat. Odhalí-li evidující osoba identitu manžela-společníka a coby koncového příjemce do evidence запиše výlučně jej, smysl a účel právní úpravy naplní a není namístě uvažovat o nesrovnalosti a případných sankcích, ať již veřejnoprávních, či soukromoprávních. Z téhož důvodu (opět ve shodě se závěry ministerské příručky) nepokládám za nezbytné, aby rodinný stav skutečných majitelů klienta zkoumala povinná osoba v rámci provádění identifikace či kontroly klienta a aby na jeho možné důsledky klienta (a tím spíše rejstříkový soud) upozorňovala postupem dle § 15a ZLeg-Výn (viz níže). Popsaná benevolence by však již neměla zahrnovat případy, ve kterých druhý manžel bude (spolu)nabyvatelem podílu, a tedy (z pohledu evidující osoby) také (spolu)společníkem. Rozkrývání takových, byť i jen spolu-společníků pokládám za nezbytné i z hlediska smyslu a účelu právní úpravy.

Stejný přísný závěr se tím spíše týká případů podílového spoluvlastnictví podílu v obchodní korporaci, jehož výlučné vlastnictví by jinak založilo postavení skutečného majitele. Všichni spoluvlastníci formálně zastávají pozici společníka, otázkou nicméně zůstává, nakolik jim jejich „podíl na podílu“ umožní naplnit předpoklady koncového příjemce či osoby s koncovým vlivem. Ve shodě s ministerskou příručkou dovozují, že jejich podíl na prospěchu vypláceném na společný podíl bude třeba „ředit“ velikostí jejich spoluvlastnického podílu na tomto podílu. U spoluvlastníka ideální poloviny 26% podílu v evidující osobě tak „skončí“ (spoluvlastník dál nemusí předat) jen polovina prospěchu, který připadne na takový podíl. Podíl takového spoluvlastníka na zisku či jiných vlastních zdrojích evidující osoby tak ve výsledku bude jen 13%, což k založení postavení koncového příjemce nepostačí. Podobně ministerská příručka vylučuje u všech spoluvlastníků postavení osoby s koncovým vlivem, a to i pro případy, ve kterých by podíl ve spoluvlastnictví jinak umožňoval ovládnout evidující osobu (např. by se jednalo o 51% podíl v ní). Tento závěr odůvodňuje předpokladem, že práva ze společného podílu může vykonat jen správce společné věci (§ 32 odst. 3 ZOK), na jehož volbě se musejí shodnout všichni spoluvlastníci konsenzuálně, žádný z nich tedy není schopen samostatně prosadit svou vůli (rozhodující vliv) bez součinnosti ostatních. Správce společné věci zase koncový vliv sám neuplatní, když ohledně jeho výkonu podléhá autoritě spoluvlastníků, kteří jej do této pozice volí i jej z ní mohou kdykoli odvolat. Domnívám se nicméně, že uvedený předpoklad není přesný. Jednak přehlíží, že rovněž u spoluvlastníků bychom mohli uvažovat o jednání ve shodě, a to reálném, případně alespoň presumovaném (viz analogickou aplikaci § 78 ZOK, např. domněnku shody k tíži osob blízkých podle občanského zákoníku). Především ale platí, že určení osoby správce společné věci představuje běžnou správu společné věci (§ 1134 OZ), pro jejíž rozhodnutí postačí prostá většina hlasů dle spoluvlastnických podílů (§ 1128 odst. 1 ve spojení s § 1126 odst. 2 OZ). Osoba, která bude ovládající podíl v evidující osobě spoluvlastnit z více než ideální poloviny, by tedy znaky

osoby s koncovým vlivem naplnit mohla a měla. Podobně by se tak mohlo stát v případě správce, ponechají-li mu spoluvlastníci plnou autonomii v otázkách správy společné věci.

Bezvýhradně naproti tomu podporuji závěry ministerské příručky, které se týkají podílu, o němž se po smrti zůstavitele – skutečného majitele vede pozůstalostní řízení či jenž je součástí svěřenského fondu nebo majetku fundace, nebo které se týkají evidující osoby v likvidaci či v úpadku. Pro stručnost na ně i odkazuji. Dodávám snad jen, že skončí-li v úpadku osoba, která je sama skutečným majitelem evidující osoby (půjde-li o člověka), nebo alespoň její osobou s koncovým vlivem (půjde-li o osobu právnickou), neváhal bych za skutečného majitele označit insolvenčního správce (bude-li člověkem) či člověka, který na něj uplatňuje rozhodující vliv (půjde-li o insolvenčního správce – právnickou osobu). Samozřejmě nikoli z titulu koncového příjemce, když insolvenční správce prospěch z evidujících osob, jejichž podíly tvoří součást podstaty, dál předává. Ovšem jako případnou osobu s koncovým vlivem, která (zásadně o vlastní úvaze) vykonává práva spojená s těmito podíly, tedy prosazuje v evidující osobě vlastní rozhodující vliv.

Povinné úsilí evidující osoby k rozkrytí skutečných majitelů

Základní povinnost, kterou zákon o evidenci stanoví evidující osobě, je „získat“ a zaznamenávat úplné, přesné a aktuální údaje o osobách jejich skutečných majitelů (§ 8 odst. 1 ZESM). Oproti dikci § 29b odst. 1 ZLegVýn účinné do konce května 2021 zákonodárce uvedenou formulaci postavil najisto, že evidující osoba má identitu svých skutečných majitelů také aktivně rozkrývat. Obsah této povinnosti přibližuje § 5 odst. 1 písm. a), resp. § 9 odst. 3 ZESM tak, že evidující osoba musí při ztotožnění svých skutečných majitelů „vynaložit veškeré úsilí, které po ní lze rozumně požadovat“. Takové úsilí zahrne všechny kroky (v mezích právního řádu), jež by učinil řádný hospodář, aby se dobral požadovaného výsledku, včetně nákladů, které lze mít za přiměřené tomuto výsledku, tedy u nichž lze rozumně očekávat, že k němu povedou. Dle důvodové zprávy k návrhu zákona o evidenci tak kupř. evidující osoba nemusí vyvíjet úsilí, které by již téměř jistě bylo bezvýsledné, resp. zahrnovalo náklady mimořádně rozsáhlé až iracionální. V tomto světle jistě obстоjí požadavek, aby evidující osoba vyšla z informací, jež má k dispozici (např. v seznamu společníků či akcionářů, prezenčních listinách z valných hromad apod.), prověřila veřejně přístupné evidence a rejstříky (obchodní či jiné), včetně zahraničních a zpoplatněných, prošla veřejnosti dostupné dokumenty či stránky (výroční zprávy, zprávy o vztazích, ukládá-li je ta která jurisdikce zpracovat), rozeslala žádosti relevantním společníkům či dalším prostředníkům, za nimiž lze předpokládat osoby skutečných majitelů, vysvětlila jim, jaké informace poptává, z jakého důvodu a jaké důsledky naše úprava spojuje s jejich neposkytnutím, a neobdrží-li odpověď, zaungovala ji. Narazí-li však evidující osoba na hradbu mlčení či jiné nesoučinnosti, nemusí ji prolamovat prostředky soukromé špiónáže; takové úsilí a náklady by hranici rozumného a přiměřeného nepochybně přesáhly. Jak výstižně shrnuje ministerská příručka: „Po evidujících osobách se **nepožaduje detektivní činnost**. Je třeba vynakládat přiměřené, **racionální** úsilí.“

Podstatné také je, že předmět povinnosti zákon vymezuje jako „údaje podle § 13 písm. a) až g)“ ZESM, což odpovídá okruhu skutečností povinně zapisovaných do evidence. Nestačí tedy, aby evidující osoba „poznala“ osoby svých skutečných majitelů (např. zjistila, že jde o „jistého“ pana Johna Doe z Arkansasu). Je třeba blíže rozkrýt jejich identitu (viz např. požadavek na zápis údaje o místu jejich bydliště, datu narození, rodném čísle či podobném identifikátoru), ale také např. popis struktury vztahů, což ve smyslu § 2 písm. f) zahrnuje konkrétní přehled o řetězení, případně větvení, jež vedou k osobě skutečného majitele. Bez těchto údajů nemůže dojít k zápisu skutečného majitele do evidence, rovněž k jejich získání (v jejich úplnosti) tudíž musí evidující osoba napřítmit požadované úsilí. Nepodaří-li se jí (ač vynaložila vše, co po ní bylo možno rozumně požadovat) spolehlivě určit některé z uvedených komponent (tedy např. skončí u toho, že skutečným majitelem je pan John Doe z Arkansasu, nezjistí však nic bližšího ani o něm, ani o struktuře, skrze kterou ji ovládá, resp. z ní čerpá prospěch), výsledek bude týž, jako by nezjistila žádného (materiálního) skutečného majitele, tj. uchýlí se k náhradnímu řešení v podobě osob ve vrcholném vedení, ať již svém, či některé z ovládajících právnických osob (viz níže). Souhlasím nicméně se závěry ministerské příručky, že dospěje-li evidující osoba k závěru, že za strukturou ji ovládající stojí konkrétní člověk, pro nedostatek součinnosti článků ve struktuře se jí ovšem nepodaří shromáždit dostatek údajů pro jeho zápis do evidence, členové statutárního orgánu evidující osoby by neměli připustit hlasování dotčených prostředkujících osob na valné hromadě, resp. jim vyplácet jakýkoli podíl na zisku či jiných vlastních zdrojích. V takovém případě musejí předpokládat, že se prosadí sankce dle § 53, resp. § 54 ZESM a že jejich ignorování by v konečném důsledku mohlo založit jejich odpovědnost za vzniklou škodu. V hrozbě takového opatření by ostatně mohl spočívat jeden z účinných nástrojů působení na prostředkující osoby, aby dostály své povinnosti součinnosti, které tak jako tak podléhají (viz § 10 ZESM a výklad níže).

Shora popisovaný příklad evidující osoby Omikron a jejího nepřímého koncového příjemce Jana Nováka naznačuje, že skutečného majitele Omikron spolehlivě odhalí, teprve pozná-li všechny společníky třeba i jen společníka, který na ní vlastní podíl ve výši pouhých 5 % (společnost Zéta), když právě díky prospěchu distribuovanému skrze tento řetěz Jan Novák přesáhl relevantní práh pro určování koncového příjemce. Sama ministerská příručka nicméně dodává, že taková struktura vztahů bude v praxi spíše výjimečná a že zevrubná analýza všech společníků všech společníků evidující osoby, případně společníků těchto společníků atd., by přesáhla rámec přiměřeného úsilí, které lze po evidující osobě rozumně požadovat. Plně postačí, upřou-li evidující osoby pozornost k osobám významnějších společníků, u nichž budou spíše předpokládat překročení relevantních prahů pro určování skutečných majitelů. Teprve v hraničních a zvláště odůvodněných případech bude namísto hledáček adekvátně rozšířit. Ministerská příručka ostatně nabízí i alespoň orientační kritéria pro identifikaci relevantních kruhů, na která je rozumné se od počátku zaměřit a od kterých lze zprvu naopak bez obav odhlédnout.

Nabízí se otázka, jak často má evidující osoba podobné „cvičení“ opakovat, tedy v jakých intervalech prověřovat, zda údaje

v osobách skutečných majitelů (případně v jejich identifikátorech zapisovaných do evidence či ve struktuře vztahů mezi nimi a evidující osobou) nedoznaly změn. Předně se domnívám, že přiměřené úsilí, jež musí evidující osoba vyvinout, by mělo zahrnovat vytvoření mechanismů automatické detekce a notifikace takových změn. Případné prostředkující osoby by tak evidující osoba měla vyzvat nejen k prvnímu rozkrýtí struktury vztahů, jejichž jsou součástí, nýbrž také k nahlašování všech změn v osobách, jež evidující osoba vyhodnotí jako relevantní na cestě ke svým skutečným majitelům. Bez ohledu na to se obávám, že evidující osoba bude muset čas od času přikročit k ověření funkčnosti systému a vlastní verifikaci údajů, jež má k dispozici, a to zhruba v rozsahu, jaký prováděla na počátku, samozřejmě s přihlédnutím k výsledkům své prvotní analýzy (prověrka se tedy již cíleně zaměří na relevantní složky struktury vztahů, které by mohly doznat změn, pomine tudíž ty části vlastnické struktury, které jsou pro určení osob skutečných majitelů zjevně bezvýznamné). Pokládal bych za vhodné a přiměřené, aby takový obnovený screening evidující osoba provedla vždy u příležitosti, při níž by mohla hrozit aplikace sankcí dle § 53 či 54 ZESM, tedy před každou valnou hromadou, resp. výplatou podílu na zisku či jiných vlastních zdrojích. Při obvyklém chodu událostí by jej tak evidující osoba činila zhruba dvakrát ročně.

Jednotlivé kroky, které evidující osoba podnikla k nalezení skutečných majitelů a ztotožnění údajů nezbytných pro jejich zápis do evidence, resp. k zabezpečení jejich následné aktualizace, musí průběžně zaznamenávat (§ 8 odst. 2 ZESM). Důsledné plnění této povinnosti má význam zvláště pro členy jejího statutárního orgánu. Kdyby evidující osoba v budoucnu utrpěla škodu v důsledku toho, že skutečného majitele nevypátrala (např. mu vyplátila prospěch, ačkoli se na něj vztahovala sankce dle § 53 ZESM, plnění tím pádem mělo zůstat v evidující osobě a nepodaří se je vymoci zpět, případně jen se značnými náklady), ponese tato členové důkazní břemeno o tom, že za takový stav a škodu jím vzniklou nemohou. To nejsnáze unesou právě poukazem na rozumné a přiměřené kroky, které podnikli ve snaze skutečného majitele nalézt a o kterých evidující osoba uchovala důkazy. Kdyby tyto důkazy průběžně nezaznamenávali, mohli by se v případě sporu dostat do důkazní nouze, břemeno neunést a soud by je mohl odsoudit k náhradě takové škody.

Aby se evidující osoba spíše dobrala kýženého výsledku, ukládá zákon o evidenci celé řadě subjektů povinnost ji v tom podpořit, tj. poskytnout jí k tomu nezbytnou součinnost (§ 10 ZESM). Činí tak nejen ve vztahu k samotným skutečným majitelům, ale i koncovým příjemcům a osobám s koncovým vlivem (nejsou-li sami skutečnými majiteli, např. proto, že jde o právnické osoby), jakož i všem dalším mezičlánkům na cestě prospěchu či vlivu mezi nimi a evidující osobou (osoby prostředkující). Znovu připomínám, že povinnost součinnosti podle našeho zákona dopadá i na prostředkující subjekty zahraniční, mohou-li přispět k rozkrýtní skutečného majitele tuzemské evidující osoby.

Náhradní skutečný majitel

Jestliže evidující osoba přes veškeré požadované úsilí skutečného majitele nevypátrá (případně nerozkryje ve vztahu k němu některý z údajů povinně zapisovaných do evidence), prosadí

se konstrukce § 5 ZESM. Za skutečného majitele prohlašuje osoby v jejím vrcholném vedení. Cíl takového náhradního řešení spočívá v tom, aby každá evidující osoba nakonec nějakého skutečného majitele do evidence zapsala. Nenarazí-li na „pravé“ (tzv. „materiální“), ať již proto, že je nemá (žádný člověk nemá na prospěchu z ní více než čtvrtinu ani ji neovládá), anebo sice ano, leč nepodařilo se jí je ztotožnit, zapíše do evidence alespoň „náhradní“ skutečné majitele dle § 5 odst. 1 písm. a) ZESM. Jinými slovy, nemůže nastat situace, aby evidující osoba do evidence nezapsala nikoho a neporušila zákon. I když (pravého) skutečného majitele objektivně nemá, nastoupí náhradní zákonné řešení, které za její skutečné majitele prohlásí osoby v jejím vrcholném vedení. Právě je bude evidující osoba povinna zapsat do evidence. Jako by to byly ony, kdo evidující osobu z titulu svých funkcí ovládají, když reálně vymezený skutečný majitel neexistuje, nebo jej evidující osoba nedohledala.

Nežádka v praxi nastává situace, že evidující osoba na vrcholu řetězce ovládání či cesty prospěchu narazí na osobu právnickou, není však schopna rozkrýt žádné lidi, kteří by se (dostatečně významně) podíleli na takové právnické osobě (ať již proto, že nejsou, nebo se je nepodařilo ztotožnit). Pro ten případ znovu připomínám, že za osobu s koncovým vlivem či koncového příjemce zákon o evidenci prohlašuje i jen takovou osobu právnickou. To má význam např. pro okruh skutečností zapisovaných do evidence. Jako své skutečné majitele sice evidující osoba zapíše osoby ve vrcholném vedení (zásadně nikoli své, nýbrž právě takové koncové právnické osoby – viz § 5 odst. 3 ZESM a výklad níže). Podstatné nicméně je, že i zápis náhradních skutečných majitelů předpokládá popis struktury vztahů dle § 13 písm. e) ZESM, existuje-li. Strukturu vztahů přitom § 2 písm. f) ZESM vymezuje nikoli jen (úzce) jako vztahy mezi evidující osobou a skutečným majitelem (člověkem), nýbrž (široce) coby vztahy, jejichž prostřednictvím prosazuje svůj rozhodující vliv „osoba s koncovým vlivem“ (tedy i osoba právnická, za níž evidující osoba nenalezla skutečného majitele), resp. skrze které k libovolné osobě „koncového příjemce“ (tedy opět i k právnické osobě na vrcholu řetězce) putuje podstatná část prospěchu od evidující osoby. Vymezení koncového příjemce či osoby s koncovým vlivem přitom nevylučuje ani právnické osoby, které skutečného majitele nemají dle § 7 ZESM. I strukturu vztahů s takovými subjekty tudíž evidující osoba bude muset rozkrýt a popsat v evidenci, coby součást náhradního řešení, jež do ní bude zapisovat. Dodávám, že ve vymezení struktury vztahů došlo k další zjevné chybě, kterou bude nezbytné odstranit výkladem. Dle dikce zákona tento pojem předpokládá vždy „nepřímé“ prosazování rozhodujícího vlivu či získávání prospěchu. Nelze však vyloučit (a takové případy jsou z praxe známé a poměrně četné), že osoba s koncovým vlivem či koncový příjemce (ať již fyzická, či právnická) má k evidující osobě přímý vztah, je jejím přímým společníkem. Kdybychom trvali na „nepřímosti“ coby pojmovém znaku struktury vztahů, znamenalo by to, že případy přímého koncového příjemce či osoby s přímým koncovým vlivem by nebylo nutné v evidenci popisovat, když předmětem obligatorního popisu dle § 13 písm. e) ZESM je právě jen „struktura vztahů“. Takový závěr zjevně nemůže odpovídat logice věci i záměrům zákonodárce.

Pojem osoby ve vrcholném vedení vymezuje § 2 písm. i) ZESM složitěji, než jak náhradní řešení konstruoval zákon proti legalizaci

výnosů do konce května 2021. Dřívější úprava se spokojila se zápisem všech členů statutárního orgánu bez ohledu na jejich postavení v tomto orgánu (zda se jednalo o předsedu či řadového člena) a také bez rozdílu, jak intenzivně funkci vykonávali. Zákon o evidenci ukládá zapsat jen ty členy statutárního orgánu (půjde-li o fyzické osoby), kteří „zajišťují každodenní nebo pravidelné řízení výkonu činnosti evidující osoby“. Vedle (anebo místo) nich zákon o evidenci na druhé straně prohlašuje za osoby ve vrcholném vedení další fyzické osoby, které stejnou podmínku naplní i jen z pozic přímo podřízených statutárnímu orgánu či jeho členovi. Jinými slovy – předpokladem pro zápis osoby ve vrcholném vedení za náhradního skutečného majitele je její reálný podíl na obchodním vedení evidující osoby, ať již z pozice člena statutárního orgánu, či zaměstnance bezprostředně podřízeného (generálního, ale i jen úsekového ředitele, např. finančního, obchodního, personálního, výrobního, marketingového apod., jestliže – zvláště v případě úsekových ředitelů – tito přímo podléhají řízení statutárním orgánem či některým z jeho členů). Pokud tedy např. v konkrétní společnosti představenstvo či správní rada zasedají jen zhruba jednou měsíčně či čtvrtletně, aby zadávaly úkoly strategického rázu a kontrolovaly jejich plnění, reálně však společnost každodenně řídí generální ředitel, naplní předpoklad osoby ve vrcholném vedení právě jen generální ředitel a nikdo z členů představenstva či správní rady. Jestliže se na každodenním řízení podílí předseda správní rady či představenstva, nikoli však zbylí členové těchto orgánů, a na předsedu přímo navazují jednotliví úsekoví ředitelé, společnost do evidence jako náhradní řešení (nedohledá-li reálné skutečné majitele) zapíše předsedu svého představenstva či své správní rady. Zda vedle něj jako své další náhradní skutečné majitele zapíše i jednotlivé úsekové ředitele, bude záviset na míře autonomie, které se tito ředitelé těší při rozhodování záležitostí obchodního vedení. Jestliže v těchto věcech jen plní pokyny exekutivního předsedy představenstva či správní rady, postavení osob ve vrcholném vedení nenaplní. Pokud však alespoň část agendy rozhodují autonomně, bez pokynů nadřízeného, bude jim třeba postavení osob ve vrcholném vedení, a tedy náhradních skutečných majitelů, rovněž přiznat.

Náhradní řešení nedopadá na subjekty, které skutečného majitele nemají dle § 7 ZESM. Ty nejsou evidujícími osobami a do evidence nemusejí zapisovat nikoho. Podobně, narazí-li evidující osoba na konci řetězu ovládnutí na osobu s koncovým vlivem, která skutečného majitele nemá dle § 7 ZESM, logicky nemusí zjišťovat, kdo jsou skuteční majitelé takové ovládající osoby. Evidující osoba může rovnou aplikovat náhradní řešení a do evidence zapsat osoby ve (svém) vrcholném vedení – § 5 odst. 1 písm. b) ZESM. To však evidující osobu nezbavuje povinnosti zjišťovat, zda někomu jinému neplyne podstatná část prospěchu z ní a zda mu tato skutečnost nezaloží postavení koncového příjemce, tedy i skutečného majitele z tohoto důvodu. Bude-li tomu tak, zapíše evidující osoba takového koncového příjemce do evidence vedle osob ve vrcholném vedení (§ 5 odst. 2 ZESM). Jinak ovšem platí, že ztotožní-li evidující osoba alespoň jednoho materiálního skutečného majitele v osobě koncového příjemce, zapíše do evidence jej a dál se nezabývá náhradním řešením pro linii koncového vlivu. To je zásadně vyhrazeno pro případy, ve kterých evidující osoba vzdor přiměřenému úsilí nenarazí na žádného materiálního

skutečného majitele – viz § 5 odst. 1 písm. a) ZESM. Ustanovení § 5 odst. 2 ZESM, které ukládá kombinovat přístup materiální (pro linii koncového příjmu) i náhradní (pro linii koncového vlivu), lze mít za výjimku právě jen pro případ v něm zmíněný, tj. ve kterém osobou s koncovým vlivem je některý ze subjektů dle § 7 ZESM.

Do konce května 2021 směřovalo náhradní řešení vždy ke členům statutárního orgánu evidující osoby. Zákon o evidenci sleduje jiný záměr. Jestliže evidující osoba podléhá koncovému vlivu právnické osoby, u které se (z pohledu českého práva) rovněž prosazuje náhradní řešení ukazující na osoby v jejím vrcholném vedení, nebude evidující osoba do evidence zapisovat osoby ve svém vrcholném vedení, nýbrž ve vrcholném vedení osoby s koncovým vlivem, která ji ovládá. Viz § 5 odst. 3 ZESM. Smysl posunu tkví v tom, aby se i náhradní řešení co možná přiblížilo reálným mocenským poměrům ve skupině, jejíž je evidující osoba součástí. Je zřejmé, že blíže k reálnému vlivu na řízení evidující osoby mají osoby ve vrcholném vedení právnické osoby na vrcholu struktury, skrze niž je evidující osoba ovládána, než kolik vlivu mohou prosadit členové vedení samotné evidující osoby. Uvedené platí i pro zahraniční osoby, a to i ze států, jejichž právní řád nezná podobnou úpravu evidence. I na jejich poměry použijeme náš zákon o evidenci, když ve výsledku jde stále jen o určení skutečného majitele tuzemské evidující osoby pro účely jeho zápisu do naší evidence. Problém by mohl nastat, jestliže na špičce řetězu ovládnutí narazí evidující osoba na subjekt, který skutečného majitele dle § 7 ZESM nemá, tím pádem u něj ani nezkoumáme, kdo jsou osoby v jeho vrcholném vedení (např. stát, obec, kraj či jeho 100% dceřiná společnost). V takovém případě zřejmě nezbude než za náhradní skutečné majitele evidující osoby prohlásit osoby ve vrcholném vedení první osoby, která v řetězu ovládnutí mezi ním a evidující osobou následuje pod takovým subjektem a nespadá do okruhu osob dle § 7 ZESM. Pokud mezi evidující osobou a takovým subjektem už žádné mezičlánky nejsou (evidující osobu např. takový subjekt ovládá přímo), zapíše evidující osoba do evidence osoby ve vlastním vrcholném vedení. Potud alespoň jedno z možných řešení proponovaných v ministerské příručce, které respektuje dle § 5 odst. 3 ZESM. Druhé (akcentující prvky materiality v určení náhradního skutečného majitele, tedy spíše než text zákona jeho smysl a účel) nevylučuje ani zápis osob ve vrcholném vedení vybraných subjektů z okruhu osob dle § 7 ZESM, tedy např. ovládajících obchodních korporací s výlučnou účastí českého státu, kraje či tuzemské obce.

Automatický průpis

Významnou novinku přináší zákon o evidenci v úpravě tzv. automatického průpisu. Jeho cílem je usnadnit splnění povinnosti zapsat do evidence skutečné majitele všem evidujícím osobám, u kterých jsou údaje o skutečných majitelích patrné z tuzemských veřejných rejstříků, případně v kombinaci se samotnou (tuzemskou) evidencí. Stanovené údaje se u těchto osob do evidence zapíší automaticky, na základě zákona, aniž by o jejich zápis musela evidující osoba sama usilovat. Evidující osoba tak ušetří nejen (část) úsilí, ale i poplatky za zápis. Dojde-li totiž k takovému průpisu, má se podle § 9 odst. 2 ZESM povinnost evidující osoby zapsat své(ho) skutečné(ho) majitele do evidence za splněnou.

To samozřejmě za předpokladu, že údaje, které se do evidence automaticky propisaly, odpovídají realitě, tj. představují kompletní a správný výčet všech skutečných majitelů evidující osoby a dalších skutečností, které se o nich do evidence povinně zapisují. Kdyby některý chyběl či přebýval, musela by evidující osoba přece jen vyvinout iniciativu a podat návrh na (či žádost o) zápis, který by údaje v evidenci uvedl do souladu se skutečností.

V případě společnosti s ručením omezeným kupř. § 38 odst. 1 písm. a) ZESM stanoví, že do evidence se automaticky propíše údaje o každém člověku, jehož má evidující osoba zapsaného v obchodním rejstříku jako svého společníka s více než 25% podílem. Jestliže tedy má evidující Alfa, s. r. o., v obchodním rejstříku zapsané tři společníky – fyzické osoby: A, B a C, každého coby vlastníka třetinového podílu na Alfě, údaje o těchto společnících zapsané do obchodního rejstříku se automaticky propíše i do evidence skutečných majitelů. Poprvé se tak mělo stát k datu účinnosti zákona o evidenci, tedy 1. 6. 2021. Vesměs i stalo, byť s řadou chyb, které ministerstvo postupně odstraňuje; v případě konkrétních nesrovnalostí lze kontaktovat jeho helpdesk, na problém upozornit a vyčkat odstranění. Až se v budoucnu změní osoba takového společníka zapsaná v obchodním rejstříku (A např. svůj podíl převede D-ovi), automaticky se to promítne i v evidenci skutečných majitelů. Evidující osobě postačí navrhnout zápis změny společníka v obchodním rejstříku. Jakmile k němu dojde, bez dalšího se to projeví i v evidenci. Je nicméně možné, že výsledek automatického průpisu nezahrne všechny skutečné majitele Alfy, ta tak bude povinna údaje v evidenci doplnit o další, to však již jen na základě svého návrhu či žádosti. Mohlo by se např. jednat o osobu koncového příjemce, který má vyšší než čtvrtinový podíl na některém zdroji i s menším podílem na společnosti, případně která nemá ve společnosti podíl žádný (jedná se např. o společníka tichého).

Systém automatických průpisů je ale schopen i složitějších operací. Ve vztahu k evidující společnosti s ručením omezeným dále § 38 odst. 1 písm. b) ZESM předpokládá, že do evidence jejích skutečných majitelů se automaticky propíše i každý, koho bude mít v téže evidenci jako svého skutečného majitele zapsaného (či automaticky propsaného) právnická osoba, jež bude podle údajů v obchodním rejstříku vlastnit více než čtvrtinový podíl na takové evidující společnosti. Jinými slovy, jestliže evidující Alfa bude mít v obchodním rejstříku zapsanou jako svého více než čtvrtinového společníka společnost Beta, s. r. o., systém do evidence jako skutečné majitele Alfy automaticky propíše všechny lidi, kteří budou v evidenci zapsáni jako skuteční majitelé Bety. Není podstatné, zda k zápisu skutečných majitelů Bety došlo na základě návrhu samotné Bety, anebo zda se tak stalo rovněž následkem automatického průpisu. Znovu pak bude platit, že kdykoli se okruh skutečných majitelů Bety zapsaných v evidenci změní, potom dokud bude Beta v obchodním rejstříku zapsána jako více než čtvrtinový společník Alfy, automaticky se taková změna v evidenci promítne i v zápisu skutečných majitelů Alfy.

Podobně je systém automatických průpisů nastaven ve vztahu k evidující akciové společnosti. Rozdíl tkví v tom, že u akciové společnosti se do obchodního rejstříku zapisuje pouze údaj o jediném akcionáři. Jedině on se tak může automaticky propisovat do evidence skutečných majitelů. Bude-li do obchodního rejstříku jako

jediný akcionář Alfy, a. s., zapsán člověk, automaticky se dle § 38 odst. 2 písm. a) ZESM propíše i do evidence jako její skutečný majitel. Bude-li jediným akcionářem Alfy zapsaným v obchodním rejstříku právnická osoba (např. Beta, s. r. o.), propíší se do evidence coby skuteční majitelé Alfy údaje o osobách, které bude mít jako své skutečné majitele do evidence zapsané tato právnická osoba (Beta). To samozřejmě za předpokladu, že se tato právnická osoba do naší evidence vůbec zapisuje a (pokud ano) údaje o svých skutečných majitelích má v evidenci také zapsané (ať již na základě návrhu, anebo rovněž jen automatického průpisu).

S automatickým průpisem (vždy s částečně odlišným okruhem propisovaných údajů) zákon dále počítá u svěřenských fondů (§ 37 odst. 1 ZESM), zahraničních svěřenských fondů (§ 37 odst. 2 ZESM), fundací – tedy nadací či nadačních fondů (§ 37 odst. 3 ZESM), ústavů (§ 37 odst. 4 ZESM), obecně prospěšných společností (§ 37 odst. 5 ZESM), spolků, pobočných spolků, zahraničních spolků či pobočných spolků, zájmových sdružení právnických osob, mezinárodních nevládních organizací či bytových nebo sociálních družstev (§ 38 odst. 3 ZESM). Důvodová zpráva k zákonu o evidenci nicméně předpokládá, že nejčastěji bude k automatickému průpisu docházet právě u společností s ručením omezeným, když více než polovina z nich má v obchodním rejstříku kupř. zapsaného jediného společníka – fyzickou osobu, ta se tak bude snadno propisovat i do evidence skutečných majitelů. Půjde přitom o stovky tisíc subjektů, když celkově v našem obchodním rejstříku figuruje kolem půl milionu společností s ručením omezeným. Žádnou výhodu automatického průpisu zákon o evidenci naproti tomu nepřiznal osobním společnostem (veřejné obchodní či komanditní). Důvod je zřejmý. U jejich společníků se do obchodního rejstříku nezapisuje údaj o velikosti jejich podílu, automatický průpis tak (kvantitativně) nebylo nač navázat.

Systém automatických průpisů podle § 38 ZESM (tedy týkající se společností s ručením omezeným, akciových společností a některých dalších korporací) má ale háček. Přeruší se při každém zápisu, k němuž do evidence dojde na návrh či žádost (§ 41 odst. 1 ZESM). Důvod je nasnadě – dochází-li k zápisu do evidence z iniciativy evidující či jiné osoby, znamená to, že automatický průpis v nějaké části nevyhovuje, zákon jej proto (z opatrnosti) do budoucna zastaví. I kdyby tedy evidující osoba do evidence jen doplňovala dalšího skutečného majitele (viz jen příklad výše), napříště by se nepropisovali ani ti, u kterých je průpis namístě. Evidující osoba nicméně může navrhnout soudu či požádat notáře, aby další automatické průpisy znovu probíhaly (§ 41 odst. 2 ZESM). Může tak učinit rovnou spolu se samotným návrhem nebo žádostí o zápis údaje, který by průpis jinak zastavil, anebo i samostatně později. Pokud ale neučiní nic než jen návrh či žádost o zápis nějakého údaje do evidence a rejstříkový soud či notář vyhoví, nemůže se v budoucnu divit, že k dalším automatickým průpisům přestalo docházet.

Potíž tkví také v tom, že dle přechodného ustanovení § 61 odst. 1 ZESM automatický průpis dle § 38 ZESM zastavil i jakýkoli zápis do evidence uskutečněný ještě dle úpravy účinné do konce května 2021, tedy dle zákona proti legalizaci výnosů, resp. rejstříkového zákona. Jinými slovy – automatický průpis k datu účinnosti zákona o evidenci zafungoval jediné u evidujících obchodních (a některých dalších) korporací, které dosud ve vztahu k evidenci nedosáhly žádného zápisu. Ty, jež dle předchozí úpravy iniciovaly

jakýkoli zápis do evidence, na automatický průpis po 1. 6. 2021 spoléhat nemohou. I ony však mohou rejstříkovému soudu navrhnout či požádat kteréhokoli notáře, aby průpis aktivoval a na příště k němu automaticky docházelo (§ 61 odst. 2 ZESM).

Dodávám, že automatický průpis si může evidující osoba u rejstříkového soudu či notáře popsaným způsobem „objednat“ vždy jen v rozsahu, ve kterém jej pro daný typ evidující osoby jinak předvidá zákon (§ 37 či 38 ZESM). Není tak možné navrhnout či požádat o průpis dalších údajů z obchodního či jiného veřejného rejstříku, případně samotné evidence, který by dané evidující osobě vyhoval, např. ve vztahu k osobám v jejím vrcholném vedení.

Nesrovnalosti, jejich odhalování a odstraňování

Významnou část péče o to, aby informace zapisované do evidence byly adekvátní, přesné a aktuální, přenesl zákon (v souladu s požadavky 5. směrnice AML) na povinné osoby. Jejich okruh vymezuje § 2 odst. 1 ZLegVýn a zahrnuje vedle úvěrových či finančních institucí, advokátů či notářů a dalších osob také auditory, daňové poradce, jiné osoby poskytující právní pomoc nebo finančně ekonomické rady ve věcech daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, jakož i ve věcech, které s nimi přímo souvisí, anebo osoby oprávněné provozovat živnostenskou činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence podle živnostenského zákona. Na všechny dopadla od 1. 6. 2021 nová povinnost. V souladu s § 15a ZLegVýn, narazí-li povinná osoba při provádění identifikace nebo kontroly klienta na jakoukoli nesrovnalost týkající se zápisu skutečných majitelů klienta v evidenci, nejprve na to upozorní samotného klienta (§ 15a odst. 1 ZLegVýn). Vysvětlí mu, v čem nesrovnalost spatřuje, a vyzve jej k vyjádření. Ač to zákon výslovně nevyžaduje, pokládá bych za vhodné, aby povinná osoba klientovi určila i konkrétní lhůtu k vyjádření a upozornila jej, že pokud během ní nezareaguje, bude nucena nesrovnalost nahlásit rejstříkovému soudu. Čas, jež povinná osoba klientovi poskytne, by logicky neměl překročit lhůtu bez zbytečného odkladu (viz níže), kterou má sama povinná osoba na oznámení vůči rejstříkovému soudu. Povinnost takového oznámení jí ukládá § 15a odst. 2 ZLegVýn, podle něhož neodstraní-li nebo nevyvrátí-li klient nesrovnalost bez zbytečného odkladu od upozornění, musí ji povinná osoba oznámit soudu, který je příslušný k řízení o ní podle zákona o evidenci. Tím je krajský soud, v jehož obvodu má klient coby evidující osoba zapsané sídlo. V oznámení povinná osoba rejstříkovému soudu konkrétně popíše, v čem nesrovnalost spatřuje, a přiloží písemnosti, o které svá tvrzení opírá a které nesrovnalost osvědčují, včetně případného vyjádření klienta, obdržela-li je (§ 15a odst. 3 ZLegVýn). Jedinou výjimku z obou povinností předvidá § 15a odst. 4 ZLegVýn pro případ, že Finanční analytický úřad udělí povinné osobě pokyn, aby nepostupovala dle předchozího textu, tj. neupozorňovala klienta na zjištěnou nesrovnalost, resp. ji neoznamovala, pokud by tím mohla zmařit nebo ohrozit šetření podezřelého obchodu nebo probíhající trestní řízení. S jinými výjimkami zákon nepočítá. Oznamovací povinnosti tak nezbavuje ani jinak přísná profesní mlčenlivost povinné osoby. Adresátem oznámení je ostatně soud, který mlčenlivosti rovněž podléhá.

Lhůtu bez zbytečného odkladu, která začne běžet doručením upozornění klientovi a po jejímž uplynutí musí povinná osoba nesrovnalost nahlásit, právní věda a judikatura tradičně vykládá jako nesmírně krátkou. Nejvyšší soud ustáleně dovozuje, že činí (podle okolností konkrétního případu) zásadně sotva několik dnů, nejvýše týden či dva, a požadavek na jednání „bez zbytečného odkladu“ tak ztotožňuje s povinností jednat „neprodleně“, „bezodkladně“ či „okamžitě“. Viz k tomu např. závěry jeho rozsudku ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. 32 Cdo 2484/2012, usnesení ze dne 22. 9. 2015, sp. zn. 29 Cdo 2970/2013, či ze dne 24. 4. 2012, sp. zn. 23 Cdo 113/2012. Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 527/2020 Sb. nicméně v této souvislosti výslovně pojednává až o 30 dnech, tedy více než čtyřech týdnech. Jsem přesvědčen, že přidrželi-li se povinné osoby právě této délky, neměla by jim ze strany dohledových orgánů hrozit žádná sankce.

Podstatné také je, jak zákon vymezuje nesrovnalost. Podle § 2 písm. n) ZESM pojem předně zahrnuje aktuální nesoulad mezi údaji zapsanými v evidenci a skutečným stavem, jak se jeví povinné osobě (zápis např. uvádí osobu, která dle poznatků povinné osoby skutečným majitelem není, nebo naopak nezahrnuje jinou, jež předpoklady skutečného majitele naplňuje, případně se významně rozcházejí údaje zapsané o osobách, které skutečnými majiteli jsou, jako např. výše jejich podílu na evidující osobě apod.). Nesrovnalost ale zákon za druhé spatřuje i jen v tom, že takový nesoulad existoval v minulosti (zápis v evidenci kupř. nyní věrně odráží realitu, zamlčuje nicméně předchozí skutečné majitele, třebaže aktuálně již toto postavení nezastávají). Povinné osoby tak musejí hlídat rovněž historickou relevanci údajů v evidenci. Dovožuji, že se to týká až období po účinnosti zákona o evidenci, tedy od 1. 6. 2021. Skutečnosti z hlubší minulosti, tedy z účinnosti předchozí právní úpravy (1. 1. 2018 až 31. 5. 2021), není třeba do evidence vedené dle zákona o evidenci zpětně doplňovat. Nesrovnalostí zákon konečně (za třetí) rozumí stav, kdy evidující osoba nemá v evidenci zapsaného žádného skutečného majitele (tedy ani předepsané náhradní řešení v podobě osob ve vrcholném vedení dle § 5 ZESM), ač sídlí na našem území a nejde o osobu, která skutečně majitele nemá dle § 7 ZESM.

Přestupky při plnění povinností ve vztahu k evidenci a výše pokut

Zákon o legalizaci výnosů (ve znění novely č. 527/2020 Sb.) předně v § 44a prohlásil za přestupek, jestliže povinná osoba neupozorní klienta na nesrovnalost, neoznámí ji rejstříkovému soudu anebo naopak klienta na nesrovnalost upozorní či ji rejstříkovému soudu oznámí v rozporu s opačným pokynem Finančního analytického úřadu. Za neupozornění klienta hrozí povinné osobě pokuta až do výše 100 tis. Kč, za neoznámení nesrovnalosti rejstříkovému soudu až 1 mil. Kč a za neuposlechnutí pokynu Finančního analytického úřadu podle závažnosti důsledků až do výše 200 tis., resp. 1 mil. Kč.

Další přestupky zákon vymezil ve vztahu k evidujícím osobám a rovněž těm, které jim mají poskytovat součinnost při ztotožňování skutečných majitelů. Konstrukce těchto přestupků je nicméně složitější. Úřady obcí s rozšířenou působností, které mají pravomoc tyto přestupky postihovat, tak nemohou činit z vlastní

iniciativy, na základě vlastní dohledové činnosti a z „čistého nebe“. Rozhodnutí o přestupku a pokutě za něj musí nezbytně předcházet snaha rejstříkového soudu nesrovnalost odstranit, resp. vyšetřit její příčinu. Jakmile se rejstříkový soud dozví o nesrovnalosti (v některém z výše popsaných tří smyslů), ať již na základě oznámení od povinné osoby či jiného orgánu veřejné moci, nebo z vlastní činnosti, evidující osobu nejprve vyzve, aby ji v přiměřené lhůtě, kterou jí stanoví, odstranila nebo vyvrátila (§ 43 ZESM). Teprve nezajistí-li evidující osoba zápis žádného údaje do evidence ani v přiměřené lhůtě stanovené v takové výzvě, dopustí se dle § 55 odst. 1 písm. a) ZESM přestupku, za který jí bude moci úřad (na základě sdělení od rejstříkového soudu) uložit pokutu až do výše 500 tis. Kč. Rejstříkový soud bude dále oprávněn zahájit řízení o nesrovnalosti. Učiní tak na základě vlastní úvahy, zda je to vhodné k ochraně práv třetích osob, a to v reakci na oznámení nesrovnalosti nebo i z vlastního podnětu a zpravidla po marné výzvě dle § 43 ZESM (§ 44 odst. 1 ZESM). Spolu s tím současně do evidence zapíše poznámku o nesrovnalosti (§ 45 odst. 1 ZESM), aby každému, kdo bude do evidence nahlížet, bylo zřejmé, že dotčený údaj v evidenci nemusí být správný, když ohledně něj rejstříkový soud vede řízení o nesrovnalosti. Potvrdí-li soud nesrovnalost, může současně rozhodnout, že její důvod tkví v nedostatečné součinnosti skutečného majitele či dalších prostředkujících osob, které měly součinnost poskytnout. Teprve na základě tohoto rozhodnutí může úřad uložit těmto osobám pokutu za přestupek neposkytnutí součinnosti, a to opět až do výše 500 tis. Kč (§ 55 odst. 2 a 3 ZESM). Stejně tak evidující osoba se může dopustit dalšího přestupku tím, že nezajistí ani do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o nesrovnalosti, aby byly do evidence zapsány stanovené údaje. Za tento přestupek může příslušný úřad uložit pokutu až do výše 500 tis. Kč. Lze tudíž konstatovat, že žádná z pokut za přestupky předvídané zákonem o evidenci nemůže být uložena, aniž by rejstříkový soud před tím učinil vůči evidující či jiné osobě předchozí „varování“ v podobě výzvy k odstranění nesrovnalosti či dokonce rozhodnutí, ve kterém nesrovnalost potvrdí a případně zjistí její příčinu. Bude-li tudíž evidující osoba řádně reagovat na výzvy rejstříkového soudu, pokuta za přestupek dle zákona o evidenci by ji neměla zaskočit.

Soukromoprávní sankce za neplnění povinností ve vztahu k evidenci

Závažnější důsledky by pro evidující i další osoby mohly mít citelné civilněprávní sankce, jimiž zákon o evidenci stíhá porušení povinností zapsat do evidence skutečného majitele a tím se snaží od takového stavu odradit. Z § 52 ZESM se předně podává, že u soudu nelze úspěšně vymoci práva ani povinnosti ze smluv a dalších právních jednání, která zastírají osobu skutečného majitele, jestliže tato práva či povinnosti vzniknou v době, kdy se účel takových jednání naplnil, tj. skutečný majitel nebyl zapsán v evidenci. Přitom není podstatné, jakým právním řádem se taková ujednání řídí. Jestliže se tedy např. kdokoli zavázal skutečnému majiteli, že bude za úplatu navenek vystupovat jako (formální) společník evidující osoby s tím, že skutečný majitel bude moci kdykoli požadovat vydání či převod dotčených akcií či podílů, aby mohl sám nabýt postavení a práva společníka, potom po dobu,

po kterou nedojde k zápisu skutečného majitele do evidence, nebude moci žádná ze stran u soudu s úspěchem uplatnit žádné z takto ujednaných práv. Formální společník nevymůže úplatu za své „služby“, ale ani skutečný majitel nebude moci úspěšně žalovat na vydání či převod „svých“ podílů či akcií po formálním společníkovi. Obě strany tedy budou takovou smlouvou velmi riskovat, neboť v případě jejího porušení se nedovolají soudní ochrany, budou tedy odkázány výlučně na její dobrovolné splnění druhým účastníkem. Podporují závěr ministerské příručky, že znaky takového zastírajícího právního jednání, na něž by měla dopadnout sankce dle § 52 ZESM, naplní např. i smlouva o tiché společnosti. Nebude-li tichý společník v rozporu se zákonem zapsán do evidence jako skutečný majitel (koncový příjemce) společnosti, nevymůže ani on, ani společnost práva z této smlouvy, včetně např. plnění odpovídajícího podílu tichého společníka na ztrátě, který by společnosti jinak náležel.

Ještě citelněji na porušitele zákona o evidenci dopadnou sankce dle § 53 a 54 ZESM. Skutečnému majiteli, který není zapsán do evidence, podle nich nesmí evidující osoba vyplatit žádný podíl na prospěchu, tedy zisku, jiných vlastních zdrojích, likvidačním zůstatku apod. (§ 53 odst. 1 ZESM). Lhostejno, zda se jedná o koncového příjemce nebo osobu s koncovým vlivem a jak vysoký podíl by jim měl náležet. Evidující osoba musí pozastavit veškeré výplaty plnění vlastních zdrojů svému skutečnému majiteli, dokud nebude zapsán do evidence. Nedojde-li k zápisu ani do konce účetního období, ve kterém nastala splatnost těchto plnění, právo na ně ze zákona zanikne (§ 53 odst. 3 ZESM). O částku dotčeného podílu se tak v samém závěru daného účetního období znovu navýší vlastní zdroje, ke kterým se podíl vztahoval. Jestliže jej evidující osoba přece jen vyplatila (např. proto, že netušila, že plní nezapsanému skutečnému majiteli), vykáže proti tomu na aktech pohledávku na jeho vrácení, kterou by měla vymáhat.

Stejným způsobem sankce dopadne i na nezapsané nepřímé skutečné majitele, když zákon (§ 53 odst. 1 ZESM) ukládá vztáhnout ji i na prostředkující právnické osoby mezi nimi a evidující osobou. Zákonodárce se tím snaží uzavřít i vzdálenější cesty prospěchu od evidující osoby k jejímu nezapsanému skutečnému majiteli. Z nich však jen ty významnější, když zákaz výplaty má postihnout jen prostředkující právnické osoby, ve kterých je nezapsaný skutečný majitel evidující osoby rovněž skutečným majitelem. Pro názornost lze znovu odkázat na schéma struktury nepřímého koncového příjemce výše. Janu Novákovi v něm založilo postavení skutečného majitele evidující osoby Omikron vlastnictví různě velkých podílů v šesti společnostech s ručením omezeným, které drží akcie Omikronu. Pokud by Jan Novák nebyl zapsán do evidence jako skutečný majitel Omikronu, nesměl by Omikron vyplatit žádný podíl na zisku či jiných vlastních zdrojích nejen jemu (kdyby byl Jan Novák přímo jeho akcionářem), ale ani společnostem Beta a Epsilon. Právě jen v těchto dvou prostředkujících osobách má Jan Novák větší než čtvrtinový podíl, což rovněž vůči nim zakládá jeho postavení skutečného majitele. Ostatním prostředkujícím společnostem (Alfa, Gama, Delta a Zéta) může Omikron podíly vyplácet bez omezení (a tím v tomto omezenějším rozsahu přece jen nepřímo umožňovat účast na vypláceném prospěchu i nezapsanému Janu Novákovi).

Obě sankce (tedy postihující jak samotného skutečného majitele, tak právnické osoby, ve kterých je rovněž skutečným

majitelem) shodně dopadnou i na zahraniční subjekty, tedy i zahraniční skutečné majitele naší evidující osoby či zahraniční prostředkující právnické osoby, ve kterých mají tito skuteční majitelé (posuzováno optikou českého práva, nikoli právního řádu, kterým se řídí) rovněž postavení skutečných majitelů. Dosadíme-li tedy do obrázku výše místo Jana Nováka a Beta, s. r. o., třeba Johna Doe z Arkansasu v USA a Beta GmbH z Německa, výsledek bude stejný. Nebude-li John Doe u nás zapsán do evidence jako skutečný majitel tuzemské evidující osoby Omikron, bude Omikron povinen pozastavit výplatu podílu na vlastních zdrojích nejen Johnu Doeovi (kdyby byl přímo jeho společníkem), ale i německé prostředkující GmbH.

Ustanovení § 53 odst. 2 ZESM sankci rozšiřuje ještě na právnické osoby, které do evidence nemají zapsaného žádného skutečného majitele. V tomto případě již logicky půjde jen o tuzemské právnické osoby, když jen ony musejí zapisovat své skutečné majitele do naší evidence. V jejich případě nebude hrát roli, jak velký podíl na prospěchu (rovněž naší) evidující osoby mají. Ani akcionáři – tuzemské právnické osobě (např. spolku) s nepatrným podílem na zisku a jiných vlastních zdrojích tak tuzemská evidující akciová společnost nesmí vyplatit tento podíl, dokud takový spolek nebude mít v evidenci zapsaného žádného svého skutečného majitele, resp. musí tento podíl vymáhat zpět, kdyby jej přesto vyplatila a k zápisu skutečného majitele u takového akcionáře nedošlo ani do konce účetního období, ve kterém nastala splatnost práva na něj. Jakmile taková právnická osoba do evidence zapíše alespoň jednoho skutečného majitele (třeba i jen náhradního), sankce se neuplatní. Evidující osoba již nebude povinna zkoumat, nakolik je zápis pravdivý či úplný. Podstatné je, že akcionář, kterému bude podíl vyplácet, má do evidence zapsaného nějakého skutečného majitele.

Shodná je konstrukce § 54 ZESM ve vztahu k výkonu hlasovacích práv na valné hromadě či práv jediného společníka (akcionáře) v působnosti valné hromady. Zákon jej pozastavuje (tedy tohoto práva *ex lege* dočasně zbavuje) nezapsané skutečné majitele (§ 54 odst. 1 ZESM), právnické osoby, ve kterých jsou tito nezapsaní skuteční majitelé rovněž skutečnými majiteli (§ 54 odst. 1 ZESM), a konečně právnické osoby, které nemají (v rozporu se zákonem o evidenci) do naší evidence zapsaného žádného skutečného majitele (§ 54 odst. 3 ZESM). Výjimka se týká případů, ve kterých k nabytí postavení skutečného majitele došlo 15 a méně dnů před konáním valné hromady či před přijetím rozhodnutí jediného společníka v její působnosti (§ 54 odst. 2 ZESM). Je to logické. V tomto čase zpravidla ještě neuplyne lhůta, ve které je nutné skutečného majitele zapsat do evidence. Sankce by tak postihovala stav, který dosud zákonu neodporuje. Je otázka, zda tento úsek v konkrétním případě výkladem neprodloužit. Jestliže totiž evidující osoba (třeba i záměrně) způsobí, že skutečný majitel, který se stal jejím společníkem, do konání valné hromady nebude zapsán v evidenci, vzniká samotnému skutečnému majiteli právo navrhnout (či požádat o) svůj zápis do evidence teprve po uplynutí lhůty bez zbytečného odkladu od okamžiku, kdy se stal společníkem, a k tomu navíc 15 dnů (§ 26 odst. 3 ZESM; viz shodnou konstrukci § 11 odst. 3 ZVR a závěry usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 10. 2017, sp. zn. 29 Cdo 2624/2016, publikovaného ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. R 2/2019). Nebylo by

spravedlivé postihovat takového společníka sankcí v době, kdy mu zákon ještě ani nedal možnost se vlastním právním jednáním právně relevantně přičinit o svůj zápis do evidence. Na druhé straně, připustí-li evidující osoba výkon hlasovacích práv na valné hromadě (či jediného společníka v její působnosti) přes jeho zákonnou sistaci (např. nezjistí, že je vykonává osoba dotčená sankcí), bude tím založen (toliko) důvod neplatnosti usnesení valné hromady či jediného společníka přijatého takovými hlasy. Tuto neplatnost by však musel vyslovit soud ve zvláštním řízení včas zahájeném některou z aktivně legitimovaných osob (jiný společník, člen statutárního či kontrolního orgánu), k čemuž v praxi bude docházet spíše zřídka. Bez takového pravomocného soudního rozhodnutí budou a zůstanou dotčená usnesení platná a založí důsledky jimi předvídané, a to od prvopočátku jejich přijetí, resp. účinnosti. Praktické dopady této sankce tak lze mít za spíše omezené.

Přechodná ustanovení k nové úpravě evidence

Zejména pro dopady sankcí může být významné, od kterého okamžiku novou úpravu (tedy i sankce) použít. Systém přechodných ustanovení k ní je složitě strukturovaný. Pokud jde o obchodní korporace (obchodní společnosti a družstva), rozlišuje, zda včas splnily povinnost zápisu do evidence dle předchozí úpravy. Konkrétně, zda ty, jež existovaly k 31. 12. 2017, zapsaly své skutečné majitele do 1. 1. 2019, a pokud vznikly později, zda tak učinily do 15 dnů od svého vzniku. Znovu není podstatné, zda byl tento zápis úplný, resp. zda poté obchodní korporace řádně zapisovala pozdější změny. Rozhoduje jen, zda k těmto datům zapsala (vůbec, resp. alespoň) nějakého skutečného majitele. Pokud ano, měla taková obchodní korporace podle § 60 odst. 3 ZESM na uvedení do souladu s novou úpravou půl roku od její účinnosti, tj. do 1. 12. 2021. Během tohoto období se tak ještě nemusela zabývat sankcemi dle § 53 či § 54 ZESM, když i ty se na ni použily až od 2. prosince 2021. Ostatním obchodním korporacím (tedy i těm, které k datu účinnosti zákona o evidenci již měly v evidenci řádně zapsány skutečné majitele, učinily tak ale se zpožděním oproti zmíněným termínům) zákon žádné přechodné období nestanovil. Na ně se tedy nová úprava použila od své účinnosti. Povinnost uvést zápis v evidenci do souladu s ní jim tak vznikla hned 1. 6. 2021 a sankce za její porušení se prosadily bez zbytečného odkladu (§ 9 odst. 1 ZESM) poté (tedy zhruba od poloviny června 2021). U ostatních právnických osob (jiných než obchodních korporací) zákon diferencuje mírněji. Pokud zajistily zápis do evidence dle předchozí úpravy alespoň do konce její účinnosti (tedy nejpozději 31. 5. 2021), mají na uvedení se do souladu s novou úpravou rok (§ 60 odst. 2 ZESM). Jinak o polovinu méně, tedy šest měsíců (§ 60 odst. 1 ZESM). Je logické, že teprve po uplynutí těchto lhůt mohou evidující osoby na takové právnické osoby vztáhnout sankce dle § 53 odst. 2, resp. § 54 odst. 3 ZESM, tedy pozastavit jim výplatu podílu na zisku či jiných vlastních zdrojích, resp. je vyloučit z výkonu hlasovacího práva či práva jediného společníka rozhodovat v působnosti valné hromady, jestliže tyto právnické osoby ani poté nebudou mít v evidenci zapsaného žádného skutečného majitele. /

Zaměstnanec přece jen neodpovídá jinému za škodu způsobenou při plnění pracovních úkolů (členové orgánů a ostatní „pomocníci“ snad ano)



JUDr. Petr Čech, LL.M., Ph.D.,
vysokoškolský pedagog
Právnické fakulty
Univerzity Karlovy v Praze

V minulém čísle Bulletinu¹ jsem rozebral přetrvávající nejasnosti ohledně stěžejní otázky, nakolik zaměstnanec, člen orgánu či jiný „pomocník“, který při plnění pracovních úkolů, výkonu funkce či jiném působení pro svého „principála“ zanedbá předepsanou péči a opatrnost či poruší jinou povinnost a tím poškodí třetí osobu, bude takovému (třetímu) poškozenému v poměrech nového občanského práva za tuto škodu přímo odpovídat (vedle svého zaměstnavatele, společnosti či jiné osoby, která jej takto použila při své činnosti či plnění závazku). Vysvětloval jsem, že pochybnosti vyvolal text nového občanského zákoníku, který v § 2914 OZ zachoval odpovědnost zaměstnavatele, společnosti či jiného „principála“ za takovou škodu, nepřevzal však již pravidlo, dle kterého takto použitý „pomocník“ za stejnou škodu sami neodpovídají a jež se do konce roku 2013 podávalo z druhé věty § 420 odst. 2 OZ 1964. Znovu jsem podpořil a argumentoval stanovisko o nezbytnosti takové přímé paralelní odpovědnosti pomocníků za škodu, kterou třetímu vlastním zaviněním způsobí, lhotejno v jakém kontextu. Varoval jsem nicméně před opačnými stanovisky části právní teorie vyslovovanými ve vztahu k zaměstnancům, kteří napáchají škodu při plnění úkolů pro zaměstnavatele. Stavěly vesměs na argumentech akcentujících specifika

poměru zaměstnanců k zaměstnavateli a zvláštní ochrany, kterou jim poskytuje zákoník práce, resp. pracovní právo vůbec. Uzavřel jsem, že spory o existenci a rozsah přímé odpovědnosti takových škůdců může vyřešit jen Nejvyšší soud ČR. V závěru října 2021 se tak konečně stalo. Využívám tudíž první příležitost, abych svůj předchozí příspěvek aktualizoval o nejnovější judikatorní vývoj.

O skutkovém pozadí jednoho z nejtěžejnějších rozhodnutí Nejvyššího soudu z poslední doby se z jeho rekapitulace mnoho nedozvídáme. Podnikateli (fyzické osobě) provozující v Liberci stravovací zařízení vznikla škoda přes 130 tis. Kč tím, že zaměstnanec společnosti s ručením omezeným v rámci plnění svých pracovních úkolů v říjnu roku 2015 (tedy již za účinnosti nového občanského zákoníku) demontoval v prostorách žalobce kuchyňské zařízení a odvezl je služebním vozem do sídla zaměstnavatele. O její náhradu poškozený zažaloval jak zaměstnavatele, tak samotného zaměstnance. Zatímco okresní soud v Liberci žalobu proti oběma žalovaným zamítl, odvolací Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci shledal v postupu soudu prvního stupně (ve vztahu k žalovanému zaměstnavateli) procesní pochybení, kvůli kterému bylo třeba jeho rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k novému projednání a rozhodnutí. Ve vztahu k žalovanému zaměstnanci nicméně odvolací soud rozhodnutí soudu prvního stupně rovnou potvrdil, když uzavřel, že tento zaměstnanec by za škodu přímo odpovídat tak jako tak nemohl, zamítavé stanovisko soudu prvního stupně je tedy vůči němu bez dalšího správné. K dovolání žalobce nezbylo, než aby otázku zaměstnancovy případné odpovědnosti definitivně vyřešil Nejvyšší soud ČR. Učinil tak v rozsudku ze dne 26. října 2021, sp. zn. 25 Cdo 1029/2021.

¹ Čech, P.: K přímé odpovědnosti zaměstnanců, členů orgánů a dalších „pomocníků“ za škodu způsobenou jinému při plnění pracovních úkolů či výkonu funkce, Bulletin Komory daňových poradců ČR, č. 3/2021, str. 9 až 13.

V jeho odůvodnění Nejvyšší soud ČR na jedné straně připustil, že dikce nového občanského zákoníku (a mlčení důvodové zprávy k jeho návrhu) otevírá prostor pro oba výklady, včetně závěru o souběžné přímé odpovědnosti všech typů pomocníků, a že takový výklad by i odpovídal srovnání se zahraničím. Proti tomu nicméně postavil „specifika českého právního prostředí“, projevující se mimo jiné ve vazbě občanského zákoníku a dalších právních předpisů. O tuto vazbu, resp. zvláštnosti těchto předpisů Nejvyšší soud ČR opřel potřebu nezbytné diferenciaci v závislosti na „míře autonomie či naopak závislosti pomocné osoby vůči osobě hlavní“. Právě ji nakonec prohlásil za rozhodující pro řešení celé otázky. U zaměstnanců, „kteří se nepodílejí na tvorbě vůle svého zaměstnavatele, jehož úkoly plní a jehož pokyny jsou vázání“, měl tuto autonomii za natolik omezenou, že ve vztahu k nim přímou paralelní odpovědnost za způsobenou škodu zcela vyloučil. Vyzdvihl přitom potřebu „přijmout takový výklad § 2914 o. z., aby zohledňoval povahu pracovněprávních vztahů, která je založena na silné ochraně poskytované zákoníkem práce zaměstnanci při závislé činnosti vůči zaměstnavateli“. Celkově tak uzavřel: „Ze zákonné definice závislé práce je zřejmá zjevná návaznost zaměstnance na zaměstnavatele, jehož jménem vykonává pracovní činnost, a jeho podřízenost pokynům, kterými jeho činnost řídí. Jestliže zaměstnanec při škodní události z tohoto rámce nevybočí, je třeba nejednoznačnou dikci § 2914 věty první o. z. vyložit tak, že za újmu způsobenou zaměstnancem odpovídá výlučně zaměstnavatel, jako by ji způsobil on sám, byť se tak stalo osobní činností zaměstnance, kterého k tomu použil.“

Nejvyšší soud ČR jinými slovy neměl za spravedlivé, aby zaměstnanec, který nemůže ovlivnit, jaké úkoly a kde bude pro zaměstnavatele plnit, přímo odpovídal za škodu, kterou při takovém plnění na určeném místě způsobí. Nepokládám tuto argumentaci za přesvědčivou. Přehlíží, že zaměstnanec by nenesl přímou odpovědnost za to, že na určeném místě plnil vymezený úkol, nýbrž, že při takovém plnění porušil právní povinnost, resp. jednal nedbale. Sotva lze připustit, aby zaměstnavatel svůj pokyn formuloval právě takto – zaměstnanče, jdi a jednej nedbale, resp. páchej škodu. Přesněji, pokud by úkol takto zněl, nebyl by pro zaměstnance závazný. Naopak – zaměstnavatel musí své podřízené vést k tomu, aby dodržovali právní předpisy a zachovávali nezbytnou míru péče a opatrnosti ve vztahu k právům a právem chráněným zájmům třetích osob. Nehledě k tomu, že třeba v poměrech trestního práva tradičně nehraje roli, zda se zaměstnanec dopustí trestného činu při plnění úkolů zaměstnavatele. I kdyby jednal na jeho přímý pokyn a naplnil při tom skutkovou podstatu trestného činu, ponese za své jednání (přímou, vlastní) trestní odpovědnost (nezřídka opět vedle svého zaměstnavatele). Nerozumím tomu, proč stát na jedné straně bez jakýchkoliv pochybností založí přímou trestní odpovědnost zaměstnance za nedbalost či jinou protiprávnost při plnění úkolů, které mu uložil zaměstnavatel, současně však znemožní, aby obdobně mohli zaměstnanec, který takto poškodil třetí osoby, žalovat o náhradu způsobené škody přímo poškození. Zvláště, nedo- mohou-li se náhrady na zaměstnavatele, např. pro jeho insolventi. Je však zbytečně dodatečně lamentovat. Roma locuta, causa finita.

Argumentace Nejvyššího soudu ČR na druhé straně naznačuje, že „pomocníci“, kteří se při plnění úkolů pro „hlavní osobu“ těší větší autonomii vůle a nezávislosti, přímou odpovědnost za škodu způsobenou třetímu ponесou. To má význam zvláště pro členy volených orgánů právnických osob (včetně obchodních korporací), poškodí-li

Nejvyšší soud ČR nemá za spravedlivé, aby zaměstnanec, který nemůže ovlivnit, jaké úkoly a kde bude pro zaměstnavatele plnit, třetí osobě přímo odpovídal za škodu, kterou jí při takovém plnění na určeném místě způsobí.

jiného při výkonu své funkce, a možná i vedoucího zaměstnance, kteří budou jednat na svých nadřízených (třeba právě členech statutárního orgánu) přece jen nezávisleji, resp. budou se významněji (slovy Nejvyššího soudu) „podílet na tvorbě vůle svého zaměstnavatele, jehož úkoly plní a jehož pokyny jsou vázání“. Tím spíše, budou-li takoví zaměstnanci u svého zaměstnavatele paralelně působit ve funkci člena statutárního orgánu (aby se ovšem jednalo o přípustný – tzv. pravý – souběh, náplní souběžného pracovního poměru by nemohla být pozice „vedoucího“ zaměstnance) či dokonce zaujímat postavení ovládajícího společníka, k čemuž v praxi nezřídka také dochází. Hranice potřebné, resp. dostatečné míry „nezávislosti a rozhodovací autonomie“ bude Nejvyšší soud ČR nepochybně upřesňovat v dalších letech a kauzách. V navazujícím rozhodnutí prozatím jen potvrdil, že ve vztahu k zaměstnancům na nich hodlá setrvat. V rozsudku ze dne 27. října 2021, sp. zn. 25 Cdo 108/2020, se zabýval odpovědností za újmu způsobenou tvrzeními v článku publikovaném v internetových novinách. Okresní soud v Kladně k omluvě odsoudil žalovaného autora, odvolací Krajský soud v Praze měl za případně odpovědného výlučně provozovatele novin. Nejvyšší soud ČR podpořil závěr soudu prvního stupně o (případně) pasivní legitimaci (odpovědnosti) autora sporných výroků. Zdůraznil nicméně (s odvoláním na svůj shora rozebíraný rozsudek z předchozího dne), že autorova přímá odpovědnost by byla vyloučena, kdyby u provozovatele působil coby jeho zaměstnanec a článek napsal v rámci plnění svých pracovních povinností. Doslova uzavřel: „Odlišná situace by mohla nastat pouze v případě, že by žalovaný napsal článek v pozici zaměstnance společnosti SLAN group s.r.o. (vydavatele internetových novin, kde byl článek publikován), tedy jménem zaměstnavatele a podle jeho pokynů, čímž by jej tento zaměstnavatel použil k realizaci své činnosti (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 10. 2021, sp. zn. 25 Cdo 1029/2021). S ohledem na ustanovení § 2914 věty první o. z. by v takovém případě mohl za neoprávněný zásah odpovídat výlučně tento zaměstnavatel, ovšem za předpokladu, že by se žalovaný nedopustil tzv. excessu.“ Jelikož ze spisu se nepodávala odpovídající skutková zjištění ohledně okolností vzniku sporného textu, nemohl Nejvyšší soud ČR autorovu odpovědnost definitivně posoudit, případ proto vrátil odvolacímu soudu k novému projednání a rozhodnutí. /

Zákon o daních z příjmů – Komentář

Autoři: Ondřej Dráb, Matěj Nešleha, Zdeněk Morávek, Petr Beránek, Radim Bláha, Jiří Hlaváč, Lukáš Hrdlička, Lubomír Janoušek, Ondřej Trubač, Jiří Nekovář, František Púry, Drahomíra Martincová. Wolters Kluwer 2021

Na trh se dostává dlouho očekávaná publikace, komentář zákona o daních z příjmů vydavatelství Wolters Kluwer. Je to publikace, která rozhodně nesmí chybět ve Vaší odborné knihovně. Proč? Komentář má několik předností, které je třeba vyzdvihnout.

Původní znění zákona o daních z příjmů nabylo účinnosti 1. ledna 1993, jedná se tedy o právní předpis, který tu s námi existuje již téměř tři desetiletí. Ti, co se daněmi nezabývají, by mohli očekávat, že po tolika letech je vše jasné, že každý výkladový problém už musel být někdy někým vyřešen. ... Profesionálové však vědí, že tomu tak není. Zákon o daních z příjmů, jeden z nejstarších stále platných právních předpisů upravujících zdanění v České republice, stále obsahuje ustanovení, která způsobují výkladové problémy. Mnohdy vznikají konflikty mezi daňovými poplatníky, kteří jsou zastupováni daňovými poradci, a finanční správou, existují však i situace, na jejichž řešení nejsou schopni se mezi sebou shodnout daňoví poradci vzájemně či finanční správa jako celek.

Komentář zákona o daních z příjmů se těmto tématům nevyhýbá, autoři nejasná ustanovení zákona pojali jako výzvu, které je třeba se postavit. Proto i citlivé a sporné otázky okomentovali, nabídli řešení a poskytli informaci, jakého názoru je autorský kolektiv. Jak uvádějí sami autoři, ambicí díla bylo výkladové obtíže a nejasnosti překlenout, resp. vysvětlit a pokusit se k nim zaujmout odůvodněné výkladové stanovisko. Součástí komentáře je i snaha ukázat širší vazby zákona o daních z příjmů v rámci českého právního řádu, neboť zákon o daních z příjmů je třeba vykládat v kontextu ostatních právních předpisů, které s ním v právním světě žijí.

Rozsah samotného zákona se nutně projevil ve „velikosti“ komentáře, téměř 2 kila papíru vám nabídnout přes 1 200 stran napínavého čtení. A kdo stojí za tímto dílem? Autorský tým se začal formulovat po roce 2010, jednotliví členové se průběžně měnili, projekt se několikrát zastavil, ale „zdravé jádro“ autorského týmu to nevzdalo a v posledních měsících zatli zuby a usilovně pracovali na dokončení díla, a to se po deseti letech práce povedlo.

Vedoucím autorského kolektivu je Ondřej Dráb, absolvent Právnické fakulty Univerzity Karlovy, který působí od roku 2007 ve společnosti Staněk, Tomíček & Partners. Daňovému poradenství se věnuje přes 20 let, za jeho parketu lze považovat daňovou optimalizaci v rámci akvizičních a restrukturalizačních projektů pro české i nadnárodní korporace.

Druhé jméno na obálce je Matěj Nešleha, který vystudoval Fakultu financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Dnes řídí a vlastní daňové poradenskou společnost KODAP Jihlava, s.r.o.



Od roku 2018 je členem Prezidia Komory daňových poradců České republiky. Specializuje se na zdanění fyzických osob a svěřenských fondů.

Z dalších kolegů daňových poradců bych chtěl upozornit zejména na Jiřího Hlaváče, který je partnerem společnosti TPA, kde působí jako daňový poradce, auditor a znalec. Je členem sekce daně z příjmů KDP ČR a členem Poradního sboru ministerstva spravedlnosti pro ekonomiku.

Autorů je celkem 12, jsou to odborníci z různých odvětví daňového světa, autorský tým není tvořen jen daňovými poradci či advokáty ze soukromého sektoru,

je doplněn pracovníky Finanční správy a Ministerstva financí, což zajišťuje, že publikace poskytuje i názor z „druhé strany“.

Ráda bych uvedla, že kniha obsahuje ohromný odborný záběr a pokud se společně podíváme například na komentář k § 23c zákona o daních z příjmů, obsahující mé oblíbené ustanovení upravující fúze, pak najdeme skutečně komplexní pohled na problematiku. V komentáři najdeme vybrané důležité pasáže z důvodové zprávy, rozbor textu zákona, návaznosti na směrnice EU, jak a kdy byla příslušná ustanovení směrnic implementována do našeho zákona. Za výborné považuji doplnění o judikaturu Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Dále zde najdeme přehled všech příspěvků na koordinační výbor, které se k § 23c projednávaly za posledních 20 let. Je vždy uvedeno číslo příspěvku (pro snadnou dohledatelnost) a stručný popis problému a závěr, ke kterému projednávání dospělo. Nechybí ani související stanoviska GŘ a Ministerstva financí ČR. Pro studijní typy jsou na konci komentáře příslušného paragrafu uvedeny i odkazy na odbornou literaturu, tedy články či knihy, které se problematice věnovaly.

V této struktuře najdeme komentáře ke všem paragrafům zákona, v některých nechybí ani obrázky či schémata pro snadnější pochopení problematiky (např. při zdanění při přemístění majetku do zahraničí).

V úvodním slově autoři za cíl komentáře nepovažují vytvoření příručky pokrývající jednotlivé situace, které mohou v běžném životě nastat a mohou mít vliv na zdanění příjmů fyzických či právnických osob. Jejich cílem je vytvořit materiál popisující v širších souvislostech principy a pravidla zakotvená komentovaným zákonem.

Za sebe mohu dodat, že se jim dílo podařilo. Jedná se o unikátní dílo, které nemůže chybět žádnému kolegovi daňovému poradci. Jeho používání může být v okamžiku „kdy ho potřebuji“, tedy hledám konkrétní cestu řešení, obhajují zvolený postup před finanční správou nebo se do něho můžeme začít jako do studijního materiálu v práci u kávy či doma u skleničky vína. Nezbytnou pomůckou bude tato kniha i pro zájemce o zkoušky daňových poradců. /

Doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., členka Prezidia KDP ČR

Možno zakoupit jako knihu i v elektronické podobě:

<https://www.kdpcr.cz/zakon-o-danich-z-prijmu-komentar>

Setkání s osobností: senátor Tomáš Goláň

V odpoledních hodinách 9. září 2021 byl dalším hostem setkání s osobností senátor a daňový poradce **Tomáš Goláň**. Setkání se uskutečnilo v Praze v sídle společnosti Kooperativa. Diskusi již tradičně vedl bývalý prezident Komory pan Martin Tuček. Akci uzavřelo neformální setkání účastníků u sklenky vína s drobným pohoštěním. /



Konference Digitalizace v daních a účetnictví

Dne 14. 10. 2021 se v Praze sešli experti na digitalizaci daní a účetnictví v České republice. Program konference byl koncipován do tří panelů – první panel byl věnován digitalizaci státní správy, následně účastníci vyslechli zkušenosti inovativních firem a závěrečná panelová diskuse byla zaměřena na trendy, vize a výhledy v oblasti digitalizace. Konference se zúčastnilo prezenčně téměř 60 účastníků z řad daňových poradců a účetních. Živý stream z konference pak sledovalo dalších 85 účastníků.





Golfový turnaj daňových poradců

Dne 18. října 2021 se uskutečnil v Golfovém resortu Kaskáda v Jinačovicích u Brna již XII. ročník golfového turnaje daňových poradců. Zúčastnilo se jej 72 hráčů (daňových poradců a jejich hostů).

V jednotlivých kategoriích zvítězili Štěpán Kuba (kategorie HCP 0–25) a Iva Pivková (kategorie HCP 25,1–54). Absolutním vítězem se stal Martin Fibich. Za podporu a možnost ocenit nejlepší hráče věcnými cenami děkujeme společnosti OK Group.



Písemná část kvalifikační zkoušky na daňového poradce



Ve dnech 11. a 12. 10. 2021 proběhl podzimní termín písemných částí kvalifikační zkoušky na daňového poradce. Zkoušky probíhaly, vzhledem k epidemiologickým opatřením, a to i s potřebnými rozestupy v jednotlivých zkušebních místnostech, na dvou místech současně – v Orea Congres Hotel Brno (dříve Voroněž I) a Quality Hotel Exhibition centre (dříve Holiday Inn).



Valná hromada KDP ČR

Dne 12. 11. 2021 se v Praze v Paláci Žofín konala 29. řádná valná hromada Komory, které se zúčastnilo 264 fyzicky přítomných daňových poradců. Zplnomocnění na některého z kolegů odevzdalo 431 daňových poradců.

Mezi hlavní programové body Valné hromady patřila především volba nového Prezidia a členů Dozorčí komise a Disciplinární komise. Dalšími body jednání byly zejména zprávy o činnosti a o hospodaření Komory, návrh rozpočtu a novelizace vnitřních předpisů Komory – Stanov a Disciplinárního řádu.







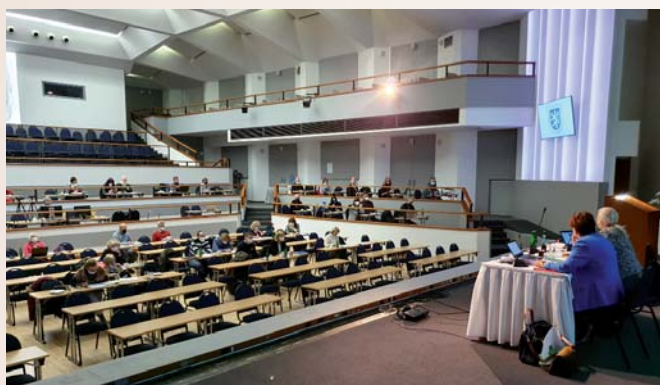
12. ročník tradičního odborného semináře NÚR

V pátek 3. prosince 2021 se ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze uskutečnil 12. ročník tradičního odborného semináře pořádaného Národní účetní radou. Hlavním tématem byly novinky a časté chyby v účetnictví a zároveň doporučení, jak správně postupovat při řešení vybraných problémů v účetnictví, auditu a daních. Dále byly představeny nové interpretace účetních předpisů připravené Národní účetní radou v uplynulém roce. Komora seminář opět organizačně zabezpečila.



Online i prezenčně z Hotelu Olšanka

Tradiční podzimní školení v hotelu Olšanka se zástupci státní správy se uskutečnilo 18.–19. 11. 2021. Pro účastníky byla připravena jak prezenční forma, tak i online stream přednášek na témata DPFO, DPPO a DPH. Prezenčně se školení zúčastnilo 50 účastníků, online formu využilo 90 posluchačů.



Tradiční seminář v Nymburku – prezenčně i online

Ve dnech 8. až 10. 12. 2021 se ve Sportovním centru Nymburk uskutečnil odborný seminář s tématy Daňový řád, Účetnictví, DPFO, DPPO a DPH. Seminář byl pro účastníky zorganizován v prezenční i online formě. Celkem se zúčastnilo 136 daňových poradců a jejich spolupracovníků.





KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR VE SPOLUPRÁCI
SE SLOVENSKOU KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ POŘÁDÁ
**XIII. ROČNÍK DISKUSNÍHO SEMINÁŘE
ČESKO-SLOVENSKÉ FÓRUM**



BRNO, HOTEL CONTINENTAL



19.–20. KVĚTNA 2022

HLAVNÍ TÉMATA

1. DEN – DPP0

- Zdanitelný příjem, co má a nemá podléhat dani – aktuální judikatura a výkladové problémy
- Investice (majetek) vs. náklad – aktuální judikatura a výkladové problémy

2. DEN – DPH

- Převod práva nakládat jako vlastník
- Praktické problémy spojené s DPH podvody typu missing trader

WWW.KDPCR.CZ/FORUM2022



www.kdpcr.cz