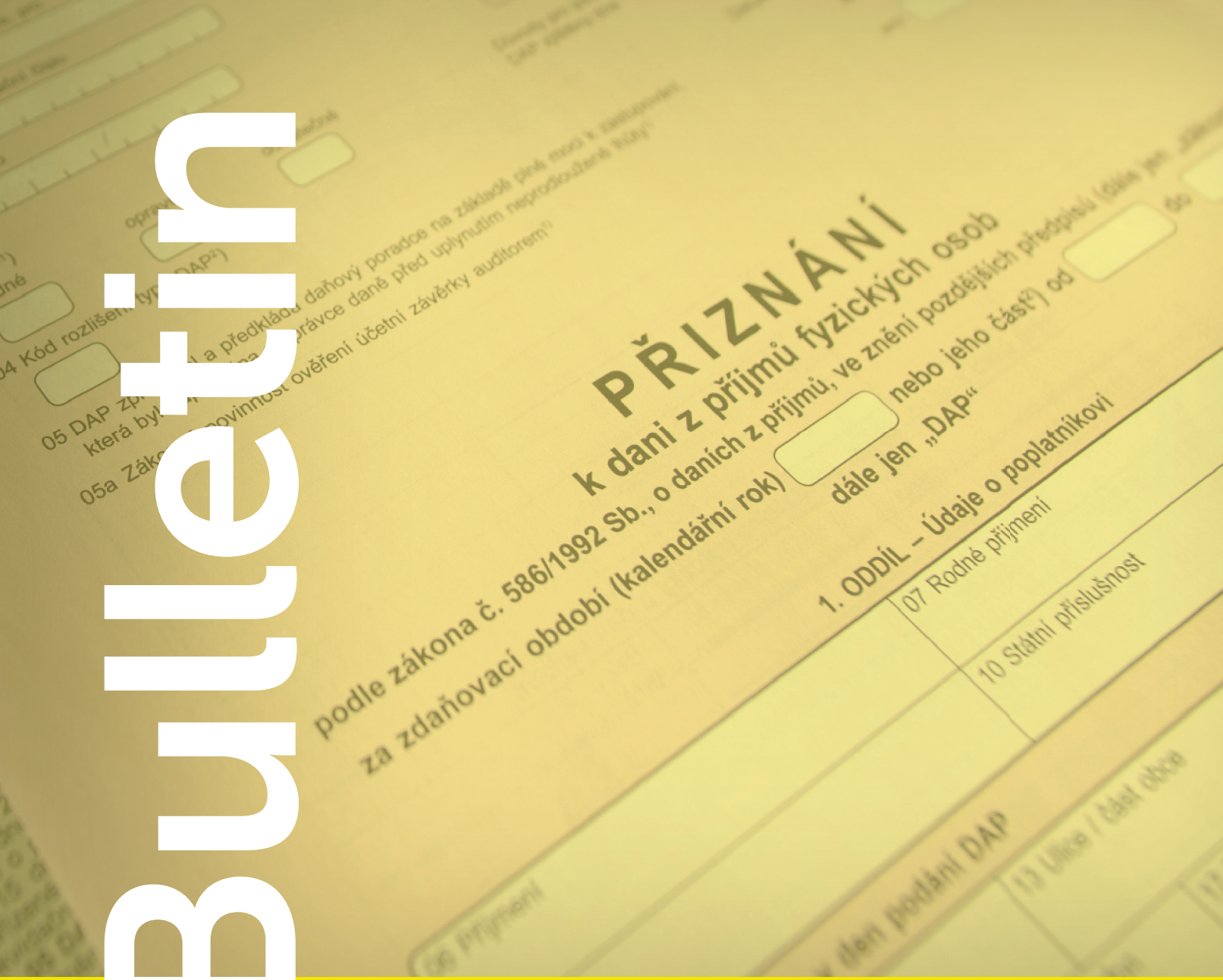


Bulletin Komory daňových poradců ČR

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

2/2022

- TÉMA VYDÁNÍ: Daň z příjmů fyzických osob
- ROZHOVOR: Jan Ronovský, ředitel Sekce řízení úřadu a zástupce generálního ředitele GFŘ
- Příjmy z převodu obchodních podílů
- Podmínky osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí od daně z příjmů fyzických osob
- Nezdanili jsme osvobozený příjem? Rozsudek, který zaujal první příčku našeho žebříčku v počtu otázek namísto odpovědí

Vážení čtenáři,

za ústřední téma Bulletinu, který jste právě začali číst, jsme zvolili problematiku fyzických osob. Pro mě osobně je svět daně z příjmů fyzických osob fascinující exkurzí do zajímavých až záhadných pravidel a konstrukcí téměř pokaždé, když opustím svou komfortní zónu právnických osob a vydám se listovat první částí zákona. Věřím ovšem, že články autorů, kteří do tohoto čísla přispěli, přinesou zajímavé odborné čtení i pro kolegy, pro něž jsou fyzické osoby denním chlebem. Než se však vrhnete na odbornou problematiku, můžete nahlédnout do fungování Finanční správy díky rozhovoru, který vedla Petra Nováková s Janem Ronovským, zástupcem generálního ředitele GFŘ a člověkem, který Finanční správu aktuálně při absenci generálního ředitele řídí.

Protože jsme měli záměr cílit zamyšlení autorů na koncepční otázky, první článek z pera Zuzany Rylové připomíná, jak důležité je správné zařazení příjmu pod některý z dílčích základů daně a jak odlišný může být výsledek, když zvolíme dílčí základ daně nesprávně. Zároveň na příkladech z rozhodovací praxe správních soudů ukazuje, že to může být úkol nelehký. Lucie Kretková pak demonstruje dopady zrušení superhrubé mzdy a připomíná, že se zdaleka netýkaly jen poplatníků, kteří mají příjmy ve formě mzdy nebo platu. Také na příkladech ukazuje, že využití nové možnosti zdanění příjmů fyzických osob v samostatném základu daně nemusí být ani v podmínkách daňové progrese vždy výhodné a je potřeba vyhodnotit konkrétní situaci. V článku Matěje Nešlehy o zdanění příjmů z prodeje podílů vidíme, jak se v praxi projevují naše obavy ohledně nespravedlivého zdanění, které jsme při novelizaci zákona vyjadřovali v připomínkách ke zvolené konstrukci nového pravidla pro osvobození těchto příjmů. Současně se ukazuje, proč je důležité kvalitní a přehledné zpracování příspěvků na koordinační výbor.

Monika Sušánková reaguje na nedávno medializovanou kauzu státní zástupkyně, která neodvedla daň z prodeje bytu, a podrobným rozborem zákona představuje, že se znalostí skutkových okolností nemusí být výsledek tak překvapivý, jak se z prezentace v médiích zdálo. Přehledně shrnuje i další pravidla pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje nemovitých věcí, včetně dopadů změn, které přinesl rok 2021. Článek Tomáše Červinky připomíná velmi oceňovanou změnu ve zdravotním pojištění OSVČ, kterou (konečně) došlo k navázání vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění na základ daně, což přineslo významný harmonizační prvek mezi odvody daní a obou druhů pojistného. Vedle pravidel pro stanovení vyměřovacího základu seznamuje čtenáře i se zkušenostmi OSVČ po prvním roce fungování paušální daně. Ditta Hlaváčková nás provádí režimem mezinárodního pronájmu pracovní síly, který začíná být ve stávajícím období nedostatku pracovních zdrojů opět velmi využívaný.

Stejně jako některé jiné autory, i mě a Radka Novotného inspirovala k napsání článku kauza řešená správními soudy, k níž se vyjadřoval i Ústavní soud a týkala se osvobození příjmů z prodeje akcií po změně jejich jmenovité hodnoty. Vedle rozboru odborných otázek i my s odkazem na přístup soudů připomínáme zásadní důležitost kvalitního a promyšleného zpracování příspěvků na koordinační výbor, aby mohl být tento nástroj pro naši praxi opravdovým přínosem. V části „různé“ Jana Skálová a Mariana Peprníčková podrobně rozebírají daňová pravidla, úskalí i příležitosti snižování základního kapitálu včetně demonstrativních příkladů. Milan Vodička nás provází novinkami na ePortálu ČSSZ zejména v oblasti zmocňování osob, které mohou zastupovat subjekty při úkonech a jednáních týkajících se oblastí pod správou ČSSZ, a upozorňuje na další funkcionality tohoto efektivního komunikačního nástroje. Závěrečný článek jistě potěší milovníky procesní problematiky. Ladislav Henáč zde podrobně analyzuje důsledky zrušujících rozsudků správních soudů v kontextu aktuální judikatury a dopady § 124a daňového řádu.

Jménem celé redakční rady bych vám ráda popřála pohodové léto a věřím, že po úspěšném zvládnutí hektických červnových dní přispějeme k vaší zasloužené relaxaci i zajímavým počtením. ■

Simona Hornochová

Obsah

Úvodník

Mgr. Simona Hornochová 1

Rozhovor

Ing. Jan Ronovský, ředitel Sekce řízení úřadu a zástupce generálního ředitele Generálního finančního ředitelství 3

Téma vydání: Daň z příjmů fyzických osob

Zamyšlení nad začleněním příjmů do jednotlivých dílčích základů daně (Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.) 6

Dopady zrušení superhrubé mzdy od 1. ledna 2021 (Ing. Lucie Kretková) 11

Příjmy z převodu obchodních podílů (Ing. Matěj Nešleha) 17

Podmínky osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí od daně z příjmů fyzických osob (Ing. Monika Sušánková) 22

OSVČ a zdravotní pojištění (Mgr. Tomáš Červinka, MHA) 27

Migrace zaměstnanců u společností ve skupině (Ing. Ditta Hlaváčková, MBA) 30

Nezdanili jsme osvobozený příjem? Rozsudek, který zaujal první příčku našeho žebříčku v počtu otázek namísto odpovědí (Mgr. Simona Hornochová, Ing. Radek Novotný) 33

Ostatní

Daňové souvislosti snížení základního kapitálu v kapitálové společnosti (doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., Ing. Mariana Peprníčková, Ph.D.) 37

Nově na ePortálu ČSSZ (MVDr. Milan Vodička) 44

Vypořádal se § 124a daňového řádu se všemi „obživlými mrtvolami“? (Mgr. Ladislav Henáč) 48

Ze života KDP ČR

Nymburk 51

Občerstvení pro váš osobní rozvoj 52

Česko-slovenské fórum 2022 52

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 **30. 6. 2022**,
Datum předání do tisku: **23. 6. 2022**.
Tisk: impax, spol. s r. o.
Ilustrační fotografie Shutterstock.com a Pixabay.com.

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., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D., MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusejí shodovat se stanovisky KDP ČR.
Udělení souhlasu: Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových portálech spolupracujících s KDP ČR.

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 Ing. Janem Ronovským, ředitelem Sekce řízení úřadu a zástupcem generálního ředitele Generálního finančního ředitelství

Rozhovor vedla JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.

Jaká byla Vaše pracovní cesta – jak jste se „ocitl" na GFŘ?

Cestou z kanceláře ředitele Finančního úřadu v Kutné Hoře, přes kancelář ředitele SFÚ do kanceláře zástupce generálního ředitele GFŘ.

Pomáhá Vám ve Vaší práci zkušenost z „terénu" z (nynějšími slovy) „územka"?

Rozhodně ano. Absolutně si neumím představit své fungování v současné funkci bez znalosti práce na „územku" a celé organizace, jejíž strukturou jsem prošel. A jednou z nejvýznamnějších rolí GFŘ je podpora činnosti na 1. stupni FS, tedy FÚ a jejich „územek".

Jak vypadá Váš běžný pracovní den?

Jako sled jednání, porad, konzultací a vyřizování nezbytné korespondence, který začíná ráno kolem 7.30 a zpravidla nekončí před 20. hodinou. Na závěr dne si ještě chystám plán na den následující.

Mohl byste Finanční správu (FS) představit někomu, kdo o ní nic neví? Jaká je role FS, co je její takříkajíc denní chleba a co spíše dlouhodobější či strategičtější cíle? Jaká je role FS v budoucnu (měla by být jiná než nyní)?

Finanční správa zabezpečuje státu výběr naprosté většiny daní, např. v roce 2021 to bylo v objemu více než 860 mld. Kč, což představuje více než 80 % daňových příjmů státu. Výběr daní zahrnuje komunikaci s veřejností platící daně a zabezpečení úkonů souvisejících s tímto placením. Tato činnost je zabezpečována od registrace přes vyměření (stanovení) daňové povinnosti a její případnou následnou kontrolu až po vymáhání. Ročně Finanční správa zpracuje miliony podání, což jsou především daňová přiznání. Vedle této hlavní činnosti zajišťuje Finanční správa také např. cenovou kontrolu a kontrolu dotací, včetně inkasa neoprávněně čerpaných dotací.

Hlavní výzvy, které před Finanční správou stojí, se nacházejí v oblasti digitalizace a implementací *best practice* z oblasti eGovernmentu, a to samozřejmě i v oblasti služeb veřejnosti.

Jaký je vztah FS k Ministerstvu financí („MF"), jaké jsou vzájemné role, jak je nastavena komunikace, běžná interakce, jsou MF předávány zkušenosti z praxe (jak jsou reflektovány)? Může FS ovlivňovat legislativu a naslouchá legislativa FS?

Ministerstvo financí je orgán nadřízený Finanční správě. Ministerstvo financí je mj. tvůrcem daňové politiky, legislativním orgánem, správcem rozpočtové kapitoly, jejíž součástí je i Finanční správa. Komunikace mezi těmito orgány probíhá na různých úrovních, její součástí je i zpětná vazba a poznatky z praxe Finanční správy. Finanční správa připomínkuje návrhy daňové legislativy, případně dává návrhy k legislativním změnám, využívá přitom poznatky a zkušenosti ze správní praxe, a její vliv na legislativu je tedy nepřímý.

Povedla se reorganizace Finanční správy (soustava GFŘ – OFŘ – FÚ)? Pokračuje ještě? Na čem je třeba zapracovat?

Budeme-li objektivně hodnotit stav před reorganizací v roce 2012 a po reorganizaci v roce 2013, pak se tato změna povedla. Je však třeba ji vnímat jako jeden z kroků k moderní organizaci, o kterou usilujeme, a musí přijít i další kroky. Procesy ve Finanční správě lze nastavit efektivněji, jak uvnitř, tak i směrem k veřejnosti, ale podmínkou této další změny jsou zásahy do informačního systému Finanční správy a ruku v ruce s tím i do organizace činností, což musí být doplněno nezbytnou úpravou příslušné legislativy. To jsou kroky, které transformaci z roku 2013 mohou dokončit do žádoucí cílové podoby. Pokud se to podaří, budou vytvořeny podmínky pro úspěšné zvládnutí nových služeb či celých agend, jako je např. integrovaná správa plateb uložených státem v oblasti daní a pojištění.

V čem je Specializovaný finanční úřad (SFÚ) „specializovaný"? Co může nabídnout poplatníkům „navíc" (má něco nabízet navíc)? Nebo se jedná o běžný úřad?

SFÚ byl zakládán s myšlenkou správy daní u specifického a inkasně nejvýznamnějšího segmentu daňových subjektů, jako jsou finanční instituce, subjekty hazardního trhu a podnikatelské subjekty s ročním obratem vyšším než 2 mld. Kč. Tomu muselo být přizpůsobeno i nastavení pracovních postupů a procesů, neboť i fungování podniků, jež SFÚ spravuje, je specifické, a to ve všech oblastech jejich byznysového a ekonomického života.

Nastavení vnitřních procesů úřadu bylo současně pojato jako pilotní model v tehdy probíhající reorganizaci Finanční správy. Fungování úřadu bylo nastavováno tak, aby byl rovnocenným partnerem subjektům, které své povinnosti vůči státu plní a daňová pravidla nastavená správci daně dodržují, což pochopitelně nemůže bránit a taky nebrání využití restriktivních nástrojů v rámci správy daní vůči těm osobám, které partnerský přístup odmítly a které své daňové povinnosti neplní tak, jak by měly.

Tyto principy musí SFÚ do budoucna dodržovat, a pokud se od nich krátkodobě z různých důvodů odchýlil, musí se k nim co nejrychleji vrátit.

Jak FS reflektuje judikaturu správních soudů? Kolik rozsudků NSS je třeba, aby FS změnila názor/postup?

Na straně Finanční správy není a nesmí být prostor pro svévolné postupy – daňový řád poskytuje daňovým subjektům opravné a dozorčí prostředky, jak případná věcně nesprávná rozhodnutí finančních úřadů zhojit, což v některých případech zajišťuje i soustava správních soudů.

Rozsudky Nejvyššího správního soudu analyzujeme a na základě toho upravujeme své postupy, což lze dokumentovat v celé řadě oblastí, které prošly posuzováním a výkladovými závěry tohoto soudu. Roli NSS osobně považuji za naprosto nezbytnou a nezastupitelnou v oblasti daňového práva, přestože vím, stejně jako Vy, že díky složitosti této materie se mnohdy stává, že správní soudy, a dokonce i různé senáty NSS mají na obdobnou věc různé názory, které je žádoucí výkladově sjednotit. Nezapomínejme, že správní praxe se vyvíjí. Schválením každé legislativy se začíná „psát nový list" aplikační praxe, jejíž finální stav je nalézán. Celý proces začíná úmyslem zákonodárce a často končí po mnoha letech upřesněním aplikace až ze strany rozšířeného senátu NSS. Nejen proto jsem velmi rád, že se jako FS účastníme i odborných seminářů s odbornou veřejností a rovněž se zástupci správních soudů, kde se o rozsudcích a problematických oblastech společně diskutuje.

A kolik rozsudků změní názor Finanční správy? V jednoznačných případech upřesnění obecné správní praxe si troufám říci, že jeden. Jak jsem již ale uvedl, finální upřesnění někdy nastává až v rámci rozšířeného senátu NSS.

Pakliže byste měl kouzelný prsten, co byste na FS změnil? Jaká je dle Vašeho názoru ideální FS? Co by k tomu, aby byla ideální, potřebovala?

Změnil bych informační systém, který by umožnil maximum služeb pro veřejnost, maximum automatizace pro Finanční správu včetně technologických možností přenastavit efektivněji procesy. To vše s minimální závislostí na dodavateli a s otevřenými dveřmi pro implementaci integrované správy daní a pojistného, což považuji za nadčasovou a mně osobně dlouhodobě blízkou vizi.

Jak FS motivuje daňové subjekty k placení daní? Má pro takovou motivaci nástroje? Chce je vůbec motivovat?

Určitě daňové subjekty motivovat chceme, ale prostor pro tuto motivaci máme poměrně omezený. Obecně jsme správní orgán, který musí postupovat podle zákona. Prostor pro podporu součinnosti a spolupráce s daňovým subjekty máme ve vytváření prostředí pro co nejjednodušší plnění zákonem daných povinností. Proto jsme připravili např. projekt MOJE daně, snažíme se maximálně komunikovat s veřejností v jednotlivých kampaních a kupř. asistenci našich pracovníků při podávání daňových přiznání veřejnost velmi dobře vnímá. Samozřejmě tuto oblast chceme dále prohlubovat.

Jaký nejefektivnější nástroj k výběru daní FS má?

Je těžké vybrat ten nejefektivnější nástroj. Celý systém je komplexní a jeden nástroj bez jiného nemusí dobře fungovat. Pokud bych měl uvést alespoň jeden, pak asi kontrolní hlášení, jehož data procházejí několikastupňovou analýzou a na finančních úřadech jsou podezřelé případy různého typu a důležitosti posílány dostatečně rychle tak, aby bylo možné zabránit vyplacení neoprávněně nárokovaných nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty. Kontrolní hlášení navíc přineslo posun od náhodných a často neefektivních kontrol k systematickému ověřování konkrétně detekovaných rizik.

Současně jde o nástroj, který zvyšuje jistotu plátců a jehož vlastní využití může být nápomocno k nastavení kontroly jejich procesů.

Jaký je rozdíl mezi daní, kterou se podaří (dobrovolně či nedobrovolně) vybrat, a daní, která by měla být vybrána, pakliže by všichni přiznali a uhradili, co mají? Jak se to počítá? Jedná se o skutečné číslo, nebo toliko o iluzi? Jak víme, že predikce daňových podvodů je reálná?

Tento údaj se zjišťuje především u DPH za jednotlivé členské státy EU. Poslední studie je z roku 2021 a vyplývá z ní, že v roce 2019 byl za ČR vyčíslen rozdíl mezi daní skutečně vybranou a daní, která měla být vybrána (tzv. VAT GAP), 2,835 mld. eur. V případě DPH lze tento údaj spočítat relativně přesně, protože DPH je daň ze spotřeby a spotřeba jako taková je statisticky poměrně přesně sledována. Lze tak vyčíslit, jaká DPH odpovídá realizované spotřebě, a tento údaj porovnat se skutečným inkasem. Nedomnívám se tedy, že se jedná o zcela iluzorní číslo, byť dle mého názoru o skutečné situaci v úspěšnosti správy daně lépe vypovídají meziroční trendy než samotný statistický údaj.

Z tohoto údaje však nelze přesně zjistit, jak velkou měrou se na tomto úniku podílejí podvody. Jedná se o tzv. daňovou mezeru, kterou vedle podvodů ve smyslu úmyslného vyhýbání se placení daní, tvoří také úniky vzniklé např. v důsledku neznalosti právní úpravy či platební neschopnosti.

S jakými typy daňových podvodů se v poslední době setkáváte nejčastěji a co naopak vymizelo?

Na DPH se jedná o řetězové nebo akviziční podvody. Na dani z příjmů pak účelové přelévání zisku v rámci mezinárodních korporací prostřednictvím převodních cen.

V poslední době slyšíme ze všech stran, že chybí pracovníci. Potýká se s tímto problémem i FS? Pakliže ano, jak se mu snaží čelit? Jak FS motivuje stávající i potenciální zaměstnance?

Tento problém se týká přirozeně i Finanční správy. Největší problémy z hlediska lokalit vidím v Praze, z hlediska profesí je velmi složitá, řekl bych téměř kritická, zejména situace v oborech vysoce specializovaných, jako jsou např. některé oblasti ICT. V této náročné době jsme pro zaměstnance atraktivní zejména tím, že jsme velká stabilní organizace s propracovaným vzdělávacím programem.

V nedávné minulosti byl spuštěn tzv. online finanční úřad, na čem nyní pracujete, na co se můžeme v budoucnu těšit?

Na portálu MOJE daně jsme nedávno nasadili nové formuláře a návodného průvodce pro snadnější vyplnění přiznání k dani silniční a k dani z nemovitých věcí. Do konce roku pak připravujeme nasazení nového formuláře a návodného průvodce pro přiznání k dani z příjmů fyzických i právnických osob a pracujeme na zjednodušení zřízení účtu pro cizince, kteří nejsou vedeni v registru obyvatel.

Prostor pro zlepšení e-komunikace s veřejností je ohromný a je to cesta, kterou musí Finanční správa pokračovat.

Prostor pro zlepšení e-komunikace s veřejností je ohromný a je to cesta, kterou musí Finanční správa pokračovat. Za pozitivní informaci považuji, že počet poplatníků, kteří využívají elektronickou formu podání, kontinuálně a celkem významně stoupá, čímž se ovšem Finanční správa nesmí nechat ukolébat.

V daňové komunitě je téměř mytickou postavou ADIS – jak se mu, poměrně stařečkovi, žije v roce 2022? Není tajemstvím, že FS dlouhodobě plánuje jeho výměnu, jak FS s tímto projektem postupuje?

ADIS je skutečně stařečkem v dynamicky se rozvíjejícím světě ICT a již tímto samotným faktem je z logiky věci určitým omezením v oblasti rozvojových aktivit FS. Na druhou stranu jde o systém stabilní, o čemž svědčí to, že je provozován již 30 let a za tuto dobu vlastně nikdy nezkolaboval. Do nepříjemné situace nazývané vendor lock-in, čímž se označuje závislost na jednom dodavateli, se Česká republika dostala kvůli smlouvě z roku 1992. Generální finanční ředitelství uzavřelo v roce 2019 se společností IBM dohodu, na jejímž základě dojde v průběhu příštího roku k předání majetkových práv na ADIS do vlastnictví státu.

Získání majetkových práv k ADISu zjednoduší uvažovanou změnu informačního systému, na které se kontinuálně pracuje.

Žije ještě daňová kobra?

Daňová kobra je probíhající projekt spolupráce (kterou určila legislativní pravidla) FS s orgány činnými v trestním řízení, který významně napomáhá k odhalování nejtěžších daňových přečinů. ■

Zamyšlení nad začleněním příjmů do jednotlivých dílčích základů daně

Zákon o daních z příjmů v části upravující zdanění fyzických osob definuje pět druhů příjmů. Každý má v zákoně svůj paragraf a co druh příjmů, to jeden dílčí základ daně. Posloupnost příjmů uvedená v zákoně není nahodilá a vyjadřuje priority jejich přiřazení do konkrétního dílčího základu.

Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.,
daňový poradce č. 3912

Koncepčním úvahám o podřazení příjmů pod jednotlivé zákonem definované druhy proto věnuji několik následujících zamyšlení. Výsostné první místo náleží příjmu ze závislé činnosti, neboť je zřejmé, že co do počtu subjektů či plnění rozpočtů je pro zákonodárce nejdůležitější. Takže má přednost a při rozhodování o konkrétním příjmu je třeba vždy nejprve vyloučit možnost, že se jedná o příjem ze závislé činnosti. Jelikož vymezení příjmů ze závislé činnosti je výrazně širší než jen příjmy ze zaměstnání, často je přítomná určitá nejistota, zda by konkrétní příjem, který jsme po pečlivém zvážení zahrnuli do jiného dílčího základu daně, následně správce daně přece jen neposoudil jako příjem ze závislé činnosti. Důvodem pro snahu „vyhnout" se závislé činnosti je samozřejmě i to, že se jedná o příjmy, které jsou „drahé" jak pro zaměstnavatele, tak pro zaměstnance, protože nelze odečíst výdaje a přitom podléhají odvodu povinného pojistného.

Zamyšlení první – příjmy plynoucí v souvislosti se závislou činností

Opakovaně jsem se setkala s tím, že správci daně tvrdí, že úroky z prodlení za pozdě vyplacenou mzdu či náhradu mzdy jsou příjmem ze závislé činnosti. Odvolávají se přitom na judikaturu Nejvyššího soudu. Mohu citovat z usnesení ze dne 21. 4. 2012, sp. zn. 20 Cdo 2006/2011: *„Z výše uvedené právní úpravy vyplývá, že mezi příjmy, které plynou zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo funkce, patří mj. i náhrady za ztrátu příjmů ze závislé činnosti [v případě sporu mezi zaměstnancem (i bývalým) a zaměstnavatelem vyplacené až na základě soudního rozhodnutí jako náhrada mzdy], a to včetně úroků z prodlení. Úroky z prodlení je tedy nutno zdanit stejně jako příjem ze závislé činnosti spolu s ostatní mzdou (resp. náhradou mzdy), neboť se jedná o příjem, který zaměstnanec dostává v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Mzda přísluší za výkon závislé činnosti, a pokud je zpožděna její výplata a v důsledku toho jsou přiznány úroky z prodlení, tedy další příjem, je nesporné, že se jedná o zvýšení příjmu ze závislé činnosti."*

Zde si dovolím s citovaným rozsudkem polemizovat. Úroky z prodlení nesouvisí s výkonem práce, výkon práce může zaměstnanec svou činností ovlivnit, může výkon zvednout nebo snížit, může pracovat déle, ale nikterak nemůže ovlivnit skutečnost, že mu zaměstnavatel nevyplatil mzdu. Zde soud ztotožňuje příjem související se závislou činností s příjmem souvisejícím s příjmy ze závislé činnosti, přestože definice v zákoně o daních z příjmů takovou souvislost neobsahuje. Tuto logiku přejali i správci daně a trvají na odvodu povinného pojistného i z úroků za pozdě vyplacenou mzdu. Je nepochybné, že tyto úroky podléhají zdanění, ale souvislost se závislou činností, tedy s výkonem činnosti zaměstnance, tam žádnou nevidím. Pro srovnání, úroky z prodlení za pozdní úhradu faktur u podnikatelů jsou příjmem z kapitálového majetku, a nikoli příjmem z podnikatelské činnosti. Pro takový rozdílný přístup nelze nalézt žádný důvod a srážet pojistné z úroků za pozdní úhradu mzdy je nejen nelogické a neodpovídající dikci zákona, ale i diskriminační. Podnikatel, který obdrží úroky z prodlení za vyfakturované dodávky v rámci své podnikatelské činnosti, z tohoto příjmu pojistné neodvádí.

Tím, co se rozumí příjmem v souvislosti se závislou činností, se zabýval i Nejvyšší správní soud např. v rozhodnutí ze dne 20. 2. 2015, čj. 5 Afs 38/2014-37: *„Co se rozumí příjmem majícím souvislost se závislou činností, stanoví zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v § 6 odst. 1, resp. odst. 3. Společné těmto příjmům je úzká a bezprostřední souvislost s výkonem práce, tedy aktivní činností pro zaměstnavatele, popř. určité typově vymezené ‚zvýhodnění' poskytnuté zaměstnanci zaměstnavatelem;*

jedná se v podstatě o plnění učiněná zaměstnavatelem za zaměstnance. Poskytnutí půjčky z povahy věci samé nelze považovat za úhradu, kterou provádí zaměstnavatel za zaměstnance za poskytnutá práva, služby nebo věci.“ Zde Nejvyšší správní soud jednoznačně odvozuje souvislost se závislou činností od jejího výkonu, a ne od příjmu. Jak je vidno, dva různé soudy (Nejvyšší soud a Nejvyšší správní soud) a zcela odlišný výklad stejného ustanovení zákona a zcela odlišný dopad do daní a pojistného.

Zamyšlení druhé – povinnost dbát příkazu plátce

Zatímco v prvním případě se jednalo o konflikt mezi dílčím základem daně ze závislé činnosti a dílčím základem daně z kapitálového majetku, v případě příjmů z činností, u nichž je poplatník povinen dbát příkazu plátce, se jedná o konflikt mezi příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti. Přestože v průběhu času nebyla judikatura v posuzování toho, kdy jde ještě o výkon podnikatelské činnosti a kdy už je to závislá činnost, vždy zcela konzistentní, v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2019, čj. 2 Afs 435/2017-49, byla soudem definována taková kritéria pro závislou činnost, že se osobám samostatně výdělečně činným otevřel poměrně široký prostor pro obhájení výkonu samostatné činnosti i v případech, kdy jiní vykonávají obdobnou činnost jako zaměstnanci, jen za poněkud odlišných podmínek („dva zedníci na jedné stěně“, jeden zaměstnanec, druhý OSVČ): *„Činnosti běžně provozované v ekonomickém životě lze z hledisek daní z příjmů (§ 6, 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) fyzických osob rozdělit do tří základních skupin: V první řadě může jít o činnosti, které podle právní úpravy, kterou nelze smluvně vyloučit, nebo s ohledem na jejich povahu či podstatu lze poskytovat pouze osobou samostatně výdělečně činnou. Opakem jsou činnosti, které podle své povahy či podstaty jsou natolik závislé na tom, komu jsou poskytovány, že u nich fakticky vůbec nelze uvažovat o potenciální nezávislosti toho, kdo je poskytuje. Třetí a v praxi nejčastější skupinou jsou činnosti, které lze poskytovat jak osobou samostatně výdělečně činnou, tak formou závislé práce. ... Mezi obojetné činnosti lze řadit širokou škálu činností kombinujících požadavky na intelektuální výkon, řemeslnou (manuální) zručnost či fyzickou zdatnost nejrůznějším způsobem.“*

Z uvedeného je zřejmé, že absolutní většina činností spadá do obojetné povahy, takže bude zcela záviset na smluvních vztazích mezi dodavatelem a odběratelem. *„[10] Klíčové pro to, aby činnost obojetné povahy bylo možno považovat za poskytovanou nezávisle, je, aby ten, kdo ji poskytuje, tak činil dobrovolně, na základě vlastního svobodného rozhodnutí a za absence donucení (včetně zneužití zjevné ekonomické převahy) ze strany odběratele (viz podrobná argumentace v bodě 15 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, čj. 6 Afs 85/2014-39, včetně tamních odkazů na prejudikaturu). Mezí přípustnosti přijímání práce mimo závislou činnost je zejména kombinace ‚podezřelých‘ činností (typicky závislých dělnických činností) a ekonomického nátlaku na slabší stranu (typická situace přechodu pracovních vztahů s dřívějšími zaměstnanci na jiné formy poskytování práce).“*

Takže pokud nepůjde o zřejmý exces typu propuštění zaměstnanců a jejich následný výkon stejné práce za stejných podmínek, ale už jako osob samostatně výdělečně činných, samotný způsob výkonu práce už není tak podstatný. *„[11] Způsob, jakým bude sledováno a vykazováno, jaké výkony dodavatel objednateli poskytl, závisí zásadně pouze na jejich dohodě a zcela představitelné je vykazování podle výstupů (např. metry provedeného výkopu, postaveného zdiva, omítnutých stěn aj.), podle poskytnutých ‚člověkohodin‘, mají-li prokazatelný vztah k dodanému dílu (např. platí-li obecná zkušenost, že jeden běžný kopáč vykope za hodinu určité množství výkopu, není bez dalšího signálem závislé práce, účtuje-li si za svou práci podle hodin, a nikoli podle metrů výkopu; totéž ale platí např. i u advokátů nebo v některých případech úklidových služeb). Stejně tak nezřídka může být samotným předmětem poskytování služby čas určité osoby strávený ‚ve službě‘ (např. ostraha, dozor nad potenciálně rizikovými činnostmi aj.) a ani to z dané činnosti bez dalšího nedělá činnost závislou.“*

Dokonce ani závislost na jediném odběrateli nemusí znamenat, že se jedná o závislou činnost. *„[12] Stejně tak je zcela přirozené, že určití poskytovatelé služeb budou po určitou dobu dodávat pouze jedinému odběrateli. Ve stavebnictví může jít např. o činnosti zedníka na určité konkrétní stavbě (jeho úkolem je pro odběratele tuto stavbu zbudovat či se podílet na jejím vybudování). Lze poukázat i na činnosti zcela jiného typu, např. činnost obchodního zástupce, reportéra pro určitý časopis, advokáta spolupracujícího s určitou advokátní kanceláří, kde je či může být zcela logické, že dotyčný ji vykonává po určitou dobu, a často i velmi dlouhou, pro jediného odběratele.“*

Takže v případě, že se jedná o činnost obojetné povahy, bez ohledu na způsob vykazování a sledování odvedené práce, bez ohledu na počet odběratelů dodavatele, bude-li to vůle stran, tak se nebude jednat o závislou činnost, a to ani v případě, kdy dodavatel nedisponuje vlastními prostředky pro samotný výkon práce. *„[13] Taktéž používání vlastních pracovních pomůcek, nářadí či nástrojů nebo to, kdo pořizuje materiál, jenž se k činnosti používá (ve stavebnictví např. cihly či instalační materiál), nemusí bez dalšího ukazovat na ten, anebo onen charakter vykonávané činnosti. Někdy může být pro smluvní strany výhodné přenechat pořízení všech či většiny těchto věcí samotnému odběrateli (nakupuje např. ve velkém nebo již má z minula zásoby), jindy to může být přenecháno dodavateli (např. proto, že má lepší přehled o kvalitě či cenách u věcí, které při své činnosti používá).“*

Troufám si konstatovat, že pro správce daně bude velmi obtížné místo podnikatelské činnosti obhájit závislou činnost, bude-li smluvní vztah mezi osobou samostatně výdělečně činnou jako dodavatelem a odběratelem vycházet ze závěrů tohoto judikátu.

Zamyšlení třetí – výkon činnosti společníků a členů kolektivních orgánů právnických osob pro společnost

Závěry výše citovaného judikátu nelze obecně vztáhnout na členy statutárních orgánů, a pokud společníci či členové orgánů pracují pro vlastní společnost, bude situace velmi pravděpodobně opačná, tedy že většina jejich činnosti spadne do definice závislé činnosti. Zmínit lze např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2021, čj. 1 Afs 2 74/2020-45, kde se soud zabýval rozdílem mezi příjmy ze skutečně závislé činnosti a právní fikcí příjmů ze závislé činnosti: *„[16] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003-55, platí, že pojem ‚závislá činnost' užitý zákonem o daních z příjmů bez dalšího neznamená, že mezi členy statutárního orgánu a společností je pracovněprávní vztah. Označení poplatníka jako ‚zaměstnance' a plátce jako ‚zaměstnavatele' je pouhou legislativní zkratkou. V případě jednatelů společností s ručením omezeným kasační soud opakovaně rozhodl, že jejich příjem z činnosti odváděné pro společnost je příjmem daněným podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů (rozsudky ze dne 31. 8. 2010, čj. 2 Afs 24/2010-96, č. 2262/2011 Sb. NSS, ze dne 2. 9. 2010, čj. 2 Afs 32/2010-102, ze dne 14. 3. 2016, čj. 8 Afs 169/2015-29, a ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016-29). Rozsudek čj. 2 Afs 100/2016-29 potvrzuje, že se o závislou práci v případě takového vztahu nejedná a způsob zdanění je jen důsledkem právní fikce. Podle rozsudku čj. 3 Afs 82/2019-38 lze tyto závěry plně vztáhnout též na členy představenstva akciové společnosti, i když se jedná o kolektivní orgán."*

Skutečnost, že jednatel vykonává práci pro vlastní společnost, nicméně automaticky neznamená, že by veškerá jeho činnost pro vlastní společnost nutně zařadila související příjem mezi příjmy ze závislé činnosti. Pokud poskytuje společnosti služby prostřednictvím svého podnikatelského oprávnění, může se jednat i o samostatnou výdělečnou činnost, ovšem za podmínky, že se bude jednat o odlišnou činnost, než jakou provozuje jeho společnost. Záviset bude také na způsobu, jakým bude činnost provozována (sám, svými zaměstnanci, ve vlastních prostorách a s vlastním majetkem, nezávisle na společnosti, tzn. existence dalších odběratelů, náklady související s touto činností si hradí sám či je hradí společnost apod. – viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2010, čj. 2 Afs 24/2010-96, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04). V praxi je ale obtížné určit hranici, kde končí fikce závislé činnosti a kde již činnost podřadíme pod výkon podnikatelské činnosti. I právní věty následujícího judikátu (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, čj. 6 Afs 116/2014-44) nelze chápat jako přesné vymezení hranice, ale jen jako „návod" pro aplikaci v konkrétním případě: *„Příjmy společníka vyplacené mu společností mohou být příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pokud pocházejí z ‚práce pro společnost', tedy byly vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával sám, tj. osobně, činnost obdobné povahy, jakou by vykonával např. zaměstnanec, pokud by byl zaměstnán společností za účelem uskutečňování podnikatelské (příp. jiné) činnosti společnosti. Půjde o činnosti, které společník pro společnost vykonává kvůli tomu, a právě proto, že je jejím společníkem, takže jej se společností pojí úzký vztah ekonomického provázání. Indikátorem, ne však vždy závazným, bude často vysoká míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, jíž se zabývá společnost. ... Zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, naopak nemají být podrobeny takové příjmy společníka od společnosti, které jsou společníku vypláceny za něco jiného než za osobní výkon uvedených činností, zejména za plnění, která by společník společnosti poskytoval zásadně za stejných podmínek i v případě, že by jejím společníkem nebyl. Půjde typicky o plnění spočívající v tom, že společník společnosti poskytuje v rámci své samostatné výdělečné činnosti služby, zboží či jiná podobná plnění, která vedle toho, že je poskytuje společnosti, poskytuje též jiným osobám za obdobných podmínek, tedy o situace, kdy daný konkrétní ekonomický vztah mezi společníkem a společností nevyvěrá z korporačně-právního vztahu, nýbrž z běžného dodavatelsko-odběratelského vztahu."*

Zde je jednoznačně namístě vysoká míra opatrnosti, protože je zřejmé, že v kauzách týkajících se společníků a členů kolektivních orgánů právnických osob zaznamenali správci daně při překvalifikaci jejich činnosti pro společnost ze samostatné činnosti na závislou činnost řadu úspěchů.

Zamyšlení čtvrté – příjmy z podnikání a obchodní majetek

V praxi není neobvyklé, aby jeden majetek byl využíván soukromě a zároveň pro podnikání nebo byl využíván pro podnikání a zároveň část majetku byla pronajata. Do kterého dílčího základu daně budou příjmy plynoucí z držby nebo převodu majetku zahrnuty, zcela závisí na tom, zda se jedná o obchodní majetek či nikoli. Podle zákona majetkem zahrnutým v obchodním majetku se rozumí majetek, o kterém poplatník s příjmy podle § 7 účtuje nebo ho eviduje v daňové evidenci (§ 4 odst. 4 ZDP). K tomu, co se rozumí obchodním majetkem, se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 31. 1. 2018, čj. 2 Afs 45/2017-37: *„Obchodním majetkem se pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, rozumí majetek, který je ve vlastnictví poplatníka s příjmy dle § 7 tohoto zákona, slouží nebo je určen k podnikání poplatníka (nikoliv k jeho osobní potřebě) a je o něm účtováno nebo vedena daňová evidence. Příjmy plynoucí z obchodního majetku jsou příjmy dle § 7 uvedeného zákona."* Za příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP) se tak považují příjmy z nájmu majetku vloženého do obchodního majetku poplatníka a příjmy plynoucí z veškerého nakládání s majetkem vloženým do obchodního majetku poplatníka. V kontextu výše uvedeného lze zjednodušeně dovodit, že jeden majetek znamená jeden dílčí základ daně. Osobám samostatně výdělečně činným byla ponechána volnost v tom, zda majetek zaevidují v účetnictví nebo daňové evidenci či nikoli, a od toho se pak bude odvíjet dílčí základ daně, do kterého

se tento majetek promítne. Pokud bude majetek zaevidován v obchodním majetku, tak příjmy z jeho nájmu, příjmy z věcného břemene, příjmy z jeho převodu apod. budou příjmy ze samostatné činnosti. Pokud ovšem majetek jako obchodní majetek evidován nebude, pak příjmy plynoucí v souvislosti s ním budou příjmy z nájmu podle § 9 nebo příjmy ostatní podle § 10 ZDP (např. z věcných břemen, ze stavebního platu …), přestože je využíván i pro účely podnikání.

Když to shrnu, obchodní majetek může mít pouze podnikatel (osoba s příjmy podle § 7 ZDP), nestačí pouze oprávnění k podnikání, není-li samostatná činnost skutečně vykonávána (není-li podnikatelem, nemůže mít obchodní majetek). Obchodním majetkem může být pouze majetek ve vlastnictví podnikatele. Další podmínkou je, že o majetku je účtováno nebo je vedený v daňové evidenci. A přestože to v zákoně přímo uvedeno není, tak soudy logicky dovodily, že je-li podle obchodního zákoníku obchodním majetkem pouze ten majetek, který slouží nebo je určen k jeho podnikání, tak ze stejného principu musí vycházet i zákon o daních z příjmů. Obchodním majetkem dle tohoto zákona proto může být pouze takový majetek podnikatele, který souvisí s jeho podnikatelskou činností, nestačí jej tedy jako obchodní majetek zaevidovat (viz např. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 30. 3. 2021, čj. 8 Afs 204/2019-42). Takže obchodním majetkem je takový majetek, který splňuje obě podmínky, a sice je zákonným způsobem zaevidován a slouží k samostatné činnosti. Řada podnikatelů ovšem využívá možnosti i majetek výhradně používaný k podnikání neevidovat jako obchodní majetek, protože je to pro ně ekonomicky výhodnější (např. uplatnění základní sazby a náhrady za spotřebované pohonné hmoty x skutečně dokladované výdaje na auto nebo předpokládaný prodej tohoto majetku a vyhnutí se povinnosti odvodu pojistného z dosaženého zisku).

Zamyšlení páté – nájem nebo ubytování?

Toto téma rezonovalo před pár lety a řekla bych, že s ohledem na jednoznačnou judikaturu soudů už máme v podstatě jasno. Pouze část veřejnosti se nechce smířit s tím, že krátkodobý nájem objektů k bydlení už nelze považovat za příjem z nájmu, ale za příjem ze samostatné činnosti, se kterým je zároveň spojen odvod povinného pojistného. Přičemž neexistence podnikatelského oprávnění na zařazení příjmů do základu daně ze samostatné činnosti nemá žádný vliv. První rozsudek, který jsem v této věci zaznamenala, se netýkal daní, ale pokuty udělené živnostenským úřadem za neoznačení provozovny, kterou byl rekreační objekt (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2020, čj. 3 As 360/2017-35, a návazně usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 736/2020). Rekreační objekt, v němž jsou poskytovány ubytovací služby, je provozovnou ve smyslu § 17 živnostenského zákona, a je proto nutné ji označit. *„Podle § 2326 občanského zákoníku se ‚Smlouvou o ubytování (o přechodném nájmu) ubytovatel zavazuje poskytnout ubytovanému přechodně ubytování na ujednanou dobu nebo na dobu vyplývající z účelu ubytování v zařízení k tomu určeném a objednatel se zavazuje zaplatit ubytovateli za ubytování a za služby spojené s ubytováním ve lhůtě stanovené ubytovacím řádem, popřípadě ve lhůtě obvyklé.‘ Nejvyšší správní soud má tedy ve shodě s krajským soudem za to, že smlouvy, které stěžovatel se svými klienty uzavírá, jsou podle svého obsahu (§ 555 občanského zákoníku) smlouvami o ubytování ve smyslu citovaného ustanovení.“*

Ještě hlouběji se uvedené problematice věnoval Městský soud v Praze v rozhodnutí ze dne 19. 8. 2021, čj. 6 Af 20/2020-32:

„V tomto směru soud uvádí, že právní norma výslovně rozlišuje nájem a poskytnutí ubytovacích služeb, a to jak v rovině soukromoprávní (shora provedené vymezení v občanském zákoníku), tak i v dále navazujících posouzeních pro další veřejnoprávní vztahy, např. již zmíněný živnostenský zákon, a dále v tomto případě pro určení charakteru příjmů zákona o daních z příjmů. Není tak příliš podstatné, zda je nájem vymezen jako tzv. ‚holý nájem‘, ale jak je tato činnost prováděna, jak uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí (zda se jedná o pravidelnou činnost, poskytuje se na relativně krátkou či předem vymezenou přechodnou dobu, je nabízeno způsobem, který svědčí o zacílení na osoby, které nehledají uspokojení bytové potřeby, ale potřeby přechodného ubytování – internet, tisk, letáky, kromě ubytování poskytnuty i další služby jako úklid, neprovádění běžné údržby, cena je vázána na krátké časové období). Všechny tyto aspekty podle názoru soudu vedou k závěru, aby byly rozlišeny shora uvedené právní instituty – nájem a ubytování.“

U rekreačního ubytování poskytovaného opakovaně je zřejmé, že se o nájem podle § 9 ZDP nejedná a případná absence podnikatelského oprávnění nebude mít z pohledu daní jiný dopad než nižší paušální výdaje podle § 7 odst. 7. V jiných případech, např. při ubytování studentů po dobu studia, evidentně mohou nastat oba případy, tedy jak přechodné ubytování, tak řešení jejich dlouhodobější bytové potřeby.

Zamyšlení šesté – příjmy plynoucí z držby majetku

Do příjmů podle § 9 ZDP se zahrnují příjmy z nájmu, podnájmu, pachtu a podpachtu majetku, který není obchodním majetkem. Podle zákonodárce se pod tento dílčí základ daně nepodřadí jiné příjmy plynoucí z držby majetku, např. kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti nebo stavební plat, přestože je povaha těchto příjmů ve své podstatě obdobná. Je otázkou, proč je tento dílčí základ daně koncipován tak úzce a jestli to úzké vymezení skutečně bylo záměrem zákonodárce, nebo je jen důsledkem nedostatečné předvídavosti při nastavení koncepce rozdělení příjmů do jednotlivých dílčích základů daně a obětí typicky kazuistického přístupu tvůrců daňových předpisů. Je nepochybné, že kompenzace je formálně jiný právní titul než nájemní vztah, ale ekonomickou podstatou je to úplata za užívání cizího majetku, kdy vlastníkovi budou vznikat náklady shodné jako v případě nájmu. Kompenzací se zabýval i koordinační výbor (příspěvek č. 494/25.01.17

Zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitosti jeho podílovými spoluvlastníky). Podle závěru je důvodem pro zařazení tohoto příjmu do dílčího základu daně podle § 10 ZDP výhradně jen zcela formální skutečnost, že u spoluvlastníků nelze uzavřít nájemní vztah, neboť se jedná o společné vlastnictví, kdy u spoluvlastníků nedochází k dělení věci samotné, ale jde o tzv. dělení ideální (§ 1115 a násl. OZ). V jiném případě ovšem soud tak striktní nebyl, když i plnění z neplatné nájemní smlouvy považoval pro účely zákona o daních z příjmů za příjem z nájmu – viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010-180: *„za příjmy z nájmu lze považovat veškeré příjmy, které byly za užívání nebytových prostor obdrženy, pokud objektivně mohly být přijaty jako protihodnota za užívání či oprávnění užívat předmětné prostory. Pokud daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů, jež lze pro daňové účely podřadit pod příjmy z pronájmu, a na druhé straně uplatnily daňově uznatelné náklady, nereflektují na soukromoprávní důsledky neplatnosti smlouvy, tj. jednají tak, jako by tato smlouva byla bezvadná, pak neplatnost smlouvy nemá na zdanitelnost dosažených příjmů a daňovou uznatelnost uplatněných nákladů žádný vliv.“* I kompenzace spoluvlastníkům za nerovnoměrné užívání nemovitosti je příjem za užívání např. nebytových prostor a byla přijata jako protihodnota za užívání či oprávnění užívat předmětné prostory. Avšak, podle zmíněné interpretace, jelikož se z formálního hlediska nejedná o nájem, tak jde o příjem ostatní zahrnovaný do dílčího základu daně podle § 10 ZDP, u něhož jsou ve srovnání s nájmem výrazně horší možnosti uplatnění daňových výdajů (absentují paušální výdaje, případně rozsah uplatnění skutečných výdajů, např. odpisů apod., je menší). Je otázkou, zda jiný přístup při zdanění příjmů plynoucích z držby majetku nezařazeného do obchodního majetku by vyžadoval změnu zákona, k čemuž asi v současné době není vůle, nebo by stačilo přehodnotit správní praxi tak, aby výklad zákona lépe odpovídal povaze příjmů, která byla pravděpodobně brána v úvahu při definování jednotlivých dílčích základů daně.

Zamyšlení poslední – příjmy příležitostné, nahodilé

Příjmy z příležitostných či nahodilých činností jsou příjmy podle § 10 ZDP a do celkové částky 30 000 Kč za rok jsou od daně osvobozeny. Protipólem příjmům příležitostným či nahodilým jsou příjmy ze závislé činnosti či příjmy ze samostatné činnosti. Mockrát jsem dostala otázku, co znamená příležitostný příjem, jednou, dvakrát a třikrát za rok už je hodně? Na tuto otázku se nedá jednoduše odpovědět, protože vždy je třeba důsledně posoudit konkrétní situaci. Oblíbená mezi některými podnikateli je s ohledem na možnost osvobození příjmů tzv. občanská výpomoc. Příklady lze opět čerpat z judikatury, např. z rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 5. 2015, čj. 10 Af 64/2014-35: *„Z toho, co bylo uvedeno, vyplývá, že plněním podle dohod o občanské výpomoci byla práce při přebírání brambor a opravě palet a byla vykonána za úplatu. Přitom se jednalo o práci, kterou žalobkyně využila při své podnikatelské činnosti v zemědělství – pěstební činnosti. Se zřetelem k vymezení rozsahu prací a době trvání odpovídá práce vykonaná pro žalobkyni pracím vykonávaným na základě dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr podle § 74 a násl. zákoníku práce. Výkon práce rozvržené do doby 4 měsíců nelze nahlížet jako příležitostnou činnost podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Činnost při přebírání brambor a opravě palet na brambory byla vykonávána v tomto období soustavně po celou uvedenou dobu. Nejednalo se o práci, kterou bylo možno vykonat jednorázově.“* Takže o příležitostnou činnost se nemůže jednat v případě opakovaných činností, které souvisí s podnikatelskou činností objednatele a jsou za úplatu. Co se týče obdobného způsobu výkonu činnosti, ale charakteru podnikatelské činnosti podle § 7 ZDP, lze odkázat např. na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2022, čj. 4 Afs 274/2021-41, které posuzovalo činnost civilního experta pracujícího pro Ministerstvo zahraničních věcí. I v tomto případě soud konstatoval, že několikaměsíční činnost nelze považovat za příležitostnou.

V souvislosti s dílčím základem daně podle § 10 ZDP je zajímavá i otázka, kde končí zájmová činnost a kde začíná podnikání, tedy kdy se jedná o osvobozený příjem z prodeje movitých věcí a kdy už prodej movitých věcí je považován za podnikatelskou činnost. Jeden už starší judikát definoval, co je to sběratelství (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2012, čj. 2 Afs 52/2011-46): *„Sběratelství představuje zájmovou činnost spočívající v získávání určitého druhu věcí a jejich uchovávání. Stanovení hranice, kdy se (s ohledem na kritéria soustavnosti a ziskovosti) již nejedná o ‚koníčka‘, nýbrž o podnikatelskou činnost, na kterou se nevztahuje osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je možné vždy dle okolností konkrétního případu. O podnikání se tak nebude jednat v případech, kdy je sice soustavně a pravidelně vykonávána sběratelská činnost, jejím účelem je však primárně ukojení sběratelské vášně, nikoli získávání příjmů (byť ty zde vzniknout mohou) sloužících k obživě.“* Byť už se jedná o starší rozsudek, jeho závěry jsou platné i v dnešní době, i když dnes by se obdobné příjmy nepovažovaly za zdanitelné příjmy podle § 10 ZDP, ale považovaly by se za příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP.

Shrnutí

Jak čtenáři jistě dobře vědí a je zřejmé i z citovaných rozhodnutí správních soudů, otázka zahrnutí příjmu do jednoho z dílčích základů daně není jen zajímavé teoretické cvičení. Výsledek má často poměrně zásadní dopady do výše daňové (a pojistné) povinnosti poplatníka. Přestože i zaměstnancům vznikají výdaje spojené s výkonem zaměstnání, ať už je to jejich povinné pojistné nebo např. výdaje na dopravu do zaměstnání, dílčí základ daně ze závislé činnosti tvoří hrubé příjmy, ať už peněžní, nebo nepeněžní. Jediný možný výdaj, který lze při splnění určitých podmínek uplatnit, je daň z příjmů ze závislé činnosti zaplacená v zahraničí. Na druhou stranu je to zaměstnancům kompenzováno tím, že mají okruh příjmů, které jsou od daně osvobozeny, výrazně širší než u poplatníků, kteří mají jiné druhy příjmů.

Dílčí základ daně ze samostatné činnosti se vyznačuje variabilitou způsobu uplatnění výdajů (účetnictví, daňová evidence, paušální výdaje), což se přímo odráží ve výši stanoveného základu daně. Je to také jediný druh příjmů kromě příjmů ze závislé činnosti, který podléhá povinnému odvodu pojistného, a je to také jediný druh příjmů, u něhož lze při splnění zákonných podmínek uplatnit paušální daň.

U dílčího základu daně z kapitálového majetku je třeba mít na paměti, že se jedná o příjmy z držby kapitálu, a nikoli o příjmy z převodu kapitálu. A také se jedná o dílčí základ daně, kdy je uplatnění výdajů zcela výjimečné a lze uplatnit jen takové výdaje, které jsou v zákoně výslovně zmíněny.

Dílčí základ daně z nájmu je vymezen velice úzce a týká se jen příjmu z nájmu, podnájmu, pachtu a podpachtu, jiné příjmy plynoucí z užívání cizího majetku do tohoto dílčího základu daně nelze zahrnout. Co se ale týče rozsahu uplatnění výdajů a jejich evidence (účetnictví, evidence příjmů a výdajů a paušální výdaje), je to dílčí základ daně srovnatelný s dílčím základem daně ze samostatné činnosti, ovšem bez povinnosti odvodu povinného pojistného.

A dílčí základ daně z ostatních příjmů se naopak vyznačuje jen omezenou možností uplatnit výdaje a nemožností u konkrétního druhu příjmů uplatnit případné vyšší výdaje, než byl dosažený příjem. Tedy není přípustná kompenzace ztráty se ziskem ani v rámci různých příjmů v rámci tohoto dílčího základu daně. Tento dílčí základ daně má i pozitivum spočívající v tom, že tento druh příjmů neovlivní výpočet záloh na daň z příjmů.

Závěr

Jedno české přísloví říká: třikrát měř a jednou řež, a v přeneseném významu to platí i pro zařazení příjmů fyzických osob do správného dílčího základu daně. Konstrukce jednotlivých základů daně se liší, a chyby při zatřídění příjmů se tak většinou promítnou v nesprávném uplatnění výdajů, a tedy i v základu daně a dani. Proto pečlivé zamyšlení nad charakterem konkrétního příjmu je základem naší práce. ■

Dopady zrušení superhrubé mzdy od 1. ledna 2021

Tento článek se zamýšlí nad dopady, které přineslo zrušení institutu superhrubé mzdy a zavedení dvou sazeb daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 % a 23 %.[1] Ač to na první pohled nemusí být zřejmé, zrušení institutu superhrubé mzdy neovlivnilo pouze zdanění dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ale zasáhlo i do zdanění ostatních dílčích základů daně, a to poměrně citelně.

Ing. Lucie Kretková,

daňový poradce č. 5413,
Kocián Šolc Balaštík

Stručně z historie superhrubé mzdy

Zdanění tzv. superhrubé mzdy u příjmů ze závislé činnosti se v České republice uplatňovalo 13 let. Daňové předpisy sice neuváděly definici „superhrubé mzdy“, nicméně tento pojem byl populárním označením metody, jakou se v letech 2008 až 2020 stanovil základ daně z příjmů ze závislé činnosti. Konstrukce superhrubé mzdy byla v zákoně o daních z příjmů upravena v § 6 odst. 13.[2] Toto ustanovení si v rámci zmiňova-

1 Tímto bych chtěla velmi poděkovat daňové poradkyni Mgr. Simoně Hornochové za věcné a přínosné komentáře a poznámky, kterými k tomuto článku přispěla.

2 § 6 odst. 13 ZDP ve znění k datu 1. 1. 2008 zní: *„Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů[21]) povinen platit zaměstnavatel (dále jen ‚povinné pojistné‘); částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti nebo funkčnímu požitku i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá.“*

zpět na obsah

ných 13 let prošlo určitým vývojem, mělo svá úskalí, a postupem času se proto upravovalo.

Pomineme-li, že koncepce superhrubé mzdy byla jen způsobem, jak nezměnit jednotnou 15% sazbu daně a přitom zvýšit fiskální příjmy, její základní logika spočívala v tom, že „hodnotu" odměny zaměstnance nepředstavuje jen hrubá mzda, ale i povinné odvody pojistného ze strany zaměstnavatele. Od roku 2008 se superhrubá mzda spočítala jako příjem ze závislé činnosti zaměstnance (peněžní i nepeněžní), který se navýšil o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění (dále pouze „povinné pojištění") ve výši 34 % (resp. 33,8 % od 1. 7. 2019), které zaměstnavatel hradil za své zaměstnance v České republice. U zaměstnanců povinně pojištěných v zahraničí se příjem ze závislé činnosti navýšil o povinné pojištění stejného druhu hrazené v zahraničí. Tento způsob stanovení základu daně ze závislé činnosti přinesl zaměstnavatelům výrazné problémy při obstarávání potřebných informací o povaze a výši pojistného v zahraničí. Především pro výpočet měsíční zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Navíc právní úprava pojistného v jednotlivých zahraničních právních systémech byla složitá a nejednotná. Od roku 2009 tak byla konstrukce základu daně ze závislé činnosti zjednodušena. Hrubá mzda zaměstnanců povinně pojištěných v zahraničí se nově navyšovala o částku povinného pojištění, které bylo nebo by bývalo bylo skutečně hrazené v České republice v případě, že by zaměstnanec byl zde povinně pojištěný.

I přes problémy a komplikace, se kterými se zaměstnavatelé v praxi v roce 2008 potýkali, se právní úprava v letech 2019 až 2020 vrátila v případě poplatníků účastných na pojištění v jiném členském státě EU ke stanovení superhrubé mzdy pomocí skutečně hrazeného povinného pojištění v jiném členském státě.

Zavedení superhrubé mzdy pro zdanění příjmů ze závislé činnosti mělo mít pouze dočasný charakter. Již od svého počátku čelilo velké kritice poplatníků, protože ze svého příjmu hradili daň z částky pojistného, které bylo nákladem zaměstnavatele a které nikdy nebylo jejich příjmem.

Jednotná sazba daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 % základu daně byla v případě zaměstnanců jen iluzí. Ve skutečnosti díky konceptu superhrubé mzdy odváděli ze svého příjmu něco přes 20 %. Navíc od roku 2013 přibyla pro příjmy ze závislé činnosti a příjmy z podnikání osob samostatně výdělečně činných nová sazba 7 %, která se ovšem formálně nenazývala daní, ale solidárním zvýšením daně. Solidární zvýšení dopadalo na část příjmů ze závislé činnosti a ze samostatné činnosti, která přesáhla 48násobek průměrné mzdy. Na další příjmy fyzických osob, jako jsou příjmy podle § 8, 9 a 10, se solidární zvýšení neuplatnilo, a tyto příjmy byly tedy skutečně zdaňované jednotnou sazbou ve výši 15 %. Pro ty, kteří mají představu o výši daňového zatížení fyzických osob v zahraničních jurisdikcích, asi není potřeba zmiňovat, že tyto druhy příjmů byly v České republice poměrně výhodné, když z nich navíc není odváděno povinné pojištění.

Zrušení superhrubé mzdy od roku 2021

Jak jsem zmínila v úvodu, i když způsob stanovení základu daně ze závislé činnosti prostřednictvím superhrubé mzdy měl být pouze dočasný, uplatňoval se nakonec 13 let. Superhrubá mzda byla zrušena v rámci daňového balíčku[3] až od 1. ledna 2021 a byla nahrazena progresivní sazbou daně. Vyjádření politiků obhajovala tento krok zvýšením čistého příjmu zaměstnanců, které mělo zajistit zvýšení spotřeby, a tedy podporu ekonomiky. Obdobně jako superhrubá mzda i tato právní úprava měla být pouze dočasná. Ovšem slibované uplatnění pouze po dobu 2 let tentokrát ani nebylo zakotveno v legislativním textu.

Finanční dopad byl ve skutečnosti rozdílný při porovnání různých příjmových skupin zaměstnanců. Nicméně od roku 2021 díky zrušení superhrubé mzdy skutečně většina zaměstnanců nižší a střední třídy obdržela vyšší čistý příjem než dříve. Ovšem v případech, kdy zaměstnanci nižší příjmové skupiny v minulosti uplatňovali i další odpočty a slevy na dani či daňové zvýhodnění vedle základní slevy na poplatníka, nemuseli vliv zrušení superhrubé mzdy pocítit. Díky odpočtům a slevám totiž tito zaměstnanci *de facto* neplatili žádnou daň. Zmírnění daňové zátěže nízkopříjmových osob proto zajistilo současně schválené zvýšení základní slevy na poplatníka.

Solidární zvýšení daně bylo nahrazeno druhou sazbou daně 23 %. Ta se obdobně jako solidární zvýšení uplatní na příjem, který přesahuje 48násobek průměrné mzdy pro dané zdaňovací období. Efektivní daňová zátěž příjmů ze závislé činnosti tak byla snížena především u poplatníků s ročními příjmy do výše limitu pro odvody sociálního pojištění. S ohledem na zvyšující se průměrnou mzdu, resp. zvyšující se hranici daňové progrese 48násobku průměrné mzdy, se efektivní míra zdanění zaměstnanecké střední třídy postupně dále snižuje.

Pro ilustraci dopadů uvádím srovnání zdanění příjmů ze závislé činnosti v letech 2020 až 2022. Při výpočtech přitom počítám pouze se základní slevou na poplatníka. Další slevy na dani nebo nezdanitelné části základu daně nejsou v příkladech uvažovány. Vzhledem k tomu, že současně se zrušením superhrubé mzdy a zavedením dvou daňových sazeb byla postupně i zvyšována sleva na poplatníka, zajímavou informací může být i skutečnost, jaký vliv na zdanění příjmů má samotné zrušení superhrubé mzdy bez efektu navyšování základní slevy na poplatníka. Z výpočtů níže lze vidět, že při roční výši příjmů ze závislé činnosti 500 tis. Kč snížilo zrušení superhrubé mzdy daňové zatížení poplatníků

3 Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

o 5,07 %. Zvyšování slevy na poplatníka jim přineslo snížení oproti roku 2020 o dalších 0,6 % příjmu v roce 2021, resp. 1,2 % v roce 2022. Při roční výši příjmů 3 mil. Kč poplatníci ušetří díky zrušení superhrubé mzdy 3,81 % svých příjmů v roce 2021 a 4,25 % v roce 2022, celkově 3,91 % v roce 2021, resp. 4,46 % v roce 2022 oproti roku 2020.

Tabulka č. 1: Příklad zdanění příjmů ze závislé činnosti v roční výši 500 tis. Kč

	2020	2021	2022
Roční příjmy dle § 6	500 000	500 000	500 000
Základ daně	669 000	500 000	500 000
Daň z příjmů 15 %	100 350	75 000	75 000
Solidární zvýšení daně 7 %	0	Neuplatní se	Neuplatní se
Daň z příjmů 23 %	Neuplatní se	0	0
Sleva na poplatníka	24 840	27 840	30 840
Daň z příjmů celkem	**75 510**	**47 160**	**44 160**
Efektivní míra zdanění	**15,10 %**	**9,43 %**	**8,83 %**
Vliv zrušení superhrubé mzdy	***0,00 %***	***-5,07 %***	***-5,07 %***

Zdroj: Vlastní výpočet

Tabulka č. 2: Příklad zdanění příjmů ze závislé činnosti v roční výši 1,8 mil. Kč

	2020	2021	2022
Roční příjmy dle § 6	1 800 000	1 800 000	1 800 000
Základ daně	2 527 100	1 800 000	1 800 000
Daň z příjmů 15 %	379 065	255 176	270 000
Solidární zvýšení daně 7 %	8 954	Neuplatní se	Neuplatní se
Daň z příjmů 23 %	Neuplatní se	22 732	0
Sleva na poplatníka	24 840	27 840	30 840
Daň z příjmů celkem	**363 180**	**250 068**	**239 160**
Efektivní míra zdanění	**20,18 %**	**13,89 %**	**13,29 %**
Vliv zrušení superhrubé mzdy	***0,00 %***	***-6,12 %***	***-6,56 %***

Zdroj: Vlastní výpočet

Tabulka č. 3: Příklad zdanění příjmů ze závislé činnosti v roční výši 3 mil. Kč

	2020	2021	2022
Příjmy dle § 6	3 000 000	3 000 000	3 000 000
Základ daně	3 835 163	3 000 000	3 000 000
Daň z příjmů 15 %	575 275	255 176	280 160
Solidární zvýšení daně 7 %	92 954	Neuplatní se	Neuplatní se
Daň z příjmů 23 %	Neuplatní se	298 732	260 423
Sleva na poplatníka	24 840	27 840	30 840
Daň z příjmů celkem	**643 390**	**526 068**	**509 743**
Efektivní míra zdanění	**21,45 %**	**17,54 %**	**16,99 %**
Vliv zrušení superhrubé mzdy	***0,00 %***	***-3,81 %***	***-4,25 %***

Zdroj: Vlastní výpočet

Dopady na jiné druhy příjmů od roku 2021

Výrazně vyšší míru zdanění však díky dvěma sazbám daně zavedeným v souvislosti se zrušením konceptu superhrubé mzdy aktuálně pociťují především poplatníci, kterých se superhrubá mzda ani solidární zvýšení daně dříve nijak nedotýkaly. Jde o poplatníky, kteří mají příjmy podle § 8, 9 a 10 ZDP, tedy např. příjmy z nájmu, prodeje nemovitých věcí, u kterých nebyly splněny podmínky pro osvobození, nebo z obchodování s cennými papíry a jinými finančními instrumenty. V případě, že součet jejich ročních příjmů přesáhl výši 48násobku průměrné mzdy, na částku přesahující tento limit se nyní aplikuje sazba daně 23 %. Při porovnání s daňovým zatížením 15 % v předchozím roce je nárůst zdanění skutečně značný. Důvodová zpráva k novele zákona o daních z příjmů u takových poplatníků předpokládala mírné zvýšení daňové povinnosti. Očekávala však, že by mělo být kompenzováno snížením zdanění příjmů ze závislé činnosti. Ovšem jak lze vidět z příkladu níže, v praxi tento předpoklad příliš naplněn nebyl. Kompenzaci částečně napomohlo zvýšení základní slevy na poplatníka. Ani tak ale zvýšení daňového zatížení nebylo zcela eliminováno.

Pro ilustraci tabulka č. 4 porovnává míru zdanění poplatníka s příjmy podle § 6, 7, 9 a 10 ZDP před a po zrušení konceptu superhrubé mzdy a zavedení daňové progrese. Obdobně jako v předchozích případech výpočty abstrahují od nezdanitelné části základu daně a jako jedinou slevu na dani zahrnují základní slevu na poplatníka. Při zdanění superhrubé mzdy činí efektivní míra zdanění 16,90 %. Srovnáme-li to s rokem 2021, vzrostla našemu vzorovému poplatníkovi efektivní míra zdanění o 3,27 %, resp. o 2,98 % v roce 2022.

Tabulka č. 4: Příklad výpočtu daně v případě, že poplatník obdrží více druhů příjmů

	2020	2021	2022
Příjmy ze zaměstnání	2 000 000	2 000 000	2 000 000
Příjmy z podnikání	1 500 000	1 500 000	1 500 000
– výdaje v paušální výši 60 %	*-900 000*	*-900 000*	*-900 000*
Příjmy z nájmu bytu	264 000	264 000	264 000
– výdaje v paušální výši 30 %	*-79 200*	*-79 200*	*-79 200*
Příjmy z prodeje cenných papírů	2 000 000	2 000 000	2 000 000
– související výdaje	*-1 500 000*	*-1 500 000*	*-1 500 000*
Příjmy z prodeje bytu	7 000 000	7 000 000	7 000 000
– související výdaje	*-4 500 000*	*-4 500 000*	*-4 500 000*
Dílčí základ daně podle § 6 ZDP	2 745 163	2 000 000	2 000 000
Dílčí základ daně podle § 7 ZDP	600 000	600 000	600 000
Dílčí základ daně podle § 9 ZDP	184 800	184 800	184 800
Dílčí základ daně podle § 10 ZDP	3 000 000	3 000 000	3 000 000
Základ daně celkem	6 529 963	5 784 800	5 784 800
Zaokrouhlený základ daně	6 529 900	5 784 800	5 784 800
Daň 15 %	979 485	255 176	280 160
Solidární zvýšení daně	22 954	Neuplatní se	Neuplatní se
Sazba daně 23 %	Neuplatní se	939 236	900 927
Základní sleva na poplatníka	24 840	27 840	30 840
Daň z příjmů celkem	**977 600**	**1 166 572**	**1 150 247**
Efektivní míra zdanění	**16,90 %**	**20,17 %**	**19,88 %**

Zdroj: Vlastní výpočet

(Znovu)zavedení samostatného základu daně od roku 2021

Se zrušením konceptu superhrubé mzdy byl vedle zavedení dvou sazeb daně z příjmů fyzických osob do zákona vrácen další koncepční prvek, samostatný základ daně. Samostatný základ daně zajišťuje zdanění vybraných druhů příjmů, pokud plynou ze zdrojů v České republice nebo ze zahraničí, jednotnou sazbou daně ve výši 15 %. Tedy stejnou sazbou jako v případě zvláštní sazby daně vybírané srážkou podle § 36 ZDP. Tato daň je pak konečná. Prakticky to znamená, že např. úrokové příjmy obdržené z bankovního účtu vedeného bankou ve Francii mohou být zdaněny stejnou sazbou daně jako úrokové příjmy plynoucí z bankovního účtu vedeného bankou v České republice. Z hlediska systematického začlenění předmětné úpravy není samostatný základ daně a výčet druhů příjmů, které lze do něj zahrnout, v zákoně přehledně zakotven na jednom místě. A to na rozdíl od části zákona upravující daň z příjmů právnických osob. V případě fyzických osob totiž nebyla zvolena úprava prostřednictvím speciálního paragrafu, možnost zahrnutí do samostatného základu daně je upravena u několika konkrétních druhů příjmů v § 8 a § 10 ZDP.[4]

Zahrnutí příslušných druhů příjmů do samostatného základu daně je dobrovolné a závisí pouze na rozhodnutí poplatníka, zda jej využije či nikoliv. Resp. poplatník by měl vždy podle své konkrétní situace zvážit, jestli je pro něj výhodné úpravu samostatného základu daně použít nebo ne. Pro ilustraci v tabulce č. 5 uvádím příklad, kdy je pro našeho vzorového poplatníka výhodnější uplatnit příjmy v samostatném základu daně. A to s rozdílem na dani ve výši 80 000 Kč.

Tabulka č. 5: Výpočet daně z příjmů za rok 2021 při uplatnění či neuplatnění samostatného základu daně

	A) SZD neuplatněn	B) SZD uplatněn
Příjmy ze zaměstnání	2 000 000	2 000 000
Dividendové příjmy z USA	1 000 000	0
Dílčí základ daně podle § 6 ZDP	2 000 000	2 000 000
Dílčí základ daně podle § 8 ZDP	1 000 000	0
Základ daně celkem	3 000 000	2 000 000
Zaokrouhlený základ daně	**3 000 000**	**2 000 000**
Daň 15 % z částku příjmu do 1 701 168 Kč	255 176	255 176
Daň 23 % z částky příjmu nad 1 701 168 Kč	298 731	68 731
Základní sleva na poplatníka	27 840	27 840
Zápočet daně uhrazené v USA	150 000	0
Samostatný základ daně	0	1 000 000
Daň 15 %	0	150 000
Zápočet daně uhrazené v zahraničí	0	150 000
Daň z příjmů celkem	**376 067**	**296 067**
Rozdíl na dani	**80 000**	

Zdroj: Vlastní výpočet

Naproti tomu pro vzorového poplatníka v tabulce č. 6 je příhodnější zdanit dividendové příjmy v dílčím základu daně podle § 8 ZDP, a nevyužít tedy možnosti zahrnout je do samostatného základu daně, s rozdílem na dani 43 495 Kč. Navíc nedojde k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 5 let, jak by tomu bylo v případě zvolení samostatného základu daně z důvodu vyměřené ztráty.

4 Mezi příjmy, které lze zahrnout do samostatného základu daně, patří např. příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí, pokud se jedná o § 8 odst. 1 písm. a) až f) a i) ZDP nebo úrok nebo jiný výnos ze směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele. Dále také pokud jde o příjmy podle § 10 odst. 1 písm. h) bod 1, písm. ch) a o) ZDP opět s podmínkou, že plynou ze zdrojů v zahraničí.

	A) SZD neuplatněn	B) SZD uplatněn
Příjmy ze zaměstnání	900 000	900 000
Dividendové příjmy z USA	1 000 000	0
Příjmy z nájmu nemovitostí	240 000	240 000
– související výdaje ve skutečné výši	- 530 000	- 530 000
Dílčí základ daně podle § 6 ZDP	900 000	900 000
Dílčí základ daně podle § 8 ZDP	1 000 000	0
Dílčí základ daně podle § 9 ZDP	-290 000	-290 000
Základ daně celkem	1 610 000	900 000
Zaokrouhlený základ daně	**1 610 000**	**900 000**
Daň 15 % z částku příjmu do 1 701 168 Kč	241 500	135 000
Daň 23 % z částky příjmu nad 1 701 168 Kč	0	0
Základní sleva na poplatníka	27 840	27 840
Zápočet daně uhrazené v USA	149 996	0
Samostatný základ daně	0	1 000 000
Daň 15 %	0	150 000
Zápočet daně uhrazené v zahraničí	0	150 000
Daň z příjmů celkem	**63 665**	**107 160**
Rozdíl na dani	**43 495**	

Zdroj: Vlastní výpočet

Povinnost daňového přiznání při výši ročních příjmů nad limit pro pojistné na sociální pojištění

Se solidárním zvýšením daně byla v letech 2013 až 2020 spojena také povinnost poplatníků fyzických osob podat daňové přiznání po skončení zdaňovacího období na příslušný finanční úřad, i když měli jen příjmy ze závislé činnosti. Nejprve tato povinnost dopadala na poplatníky, jejichž příjem podlehl solidárnímu zvýšení alespoň v 1 měsíci zdaňovacího období při výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Což se běžně stávalo typicky v měsíci, kdy byly zaměstnancům, na které solidární zvýšení daně nedopadalo, vyplaceny roční odměny. To ovšem znamenalo značnou administrativní náročnost pro poplatníky i pro správce daně. A výsledkem takových daňových přiznání byly především přeplatky na dani, které finanční úřady po skončení roku poplatníkům vracely.

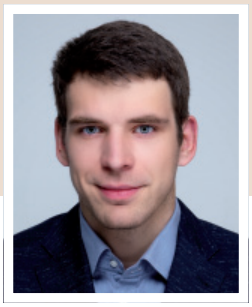
Později byla povinnost podat daňové přiznání omezena a týkala se poplatníků s ročním příjmem, který byl předmětem solidárního zvýšení daně. Tato povinnost se uplatňovala až do konce roku 2020. S daňovým balíčkem, který přinesl zrušení superhrubé mzdy, byla tato povinnost zrušena. Proto poplatníci, kteří v roce 2021 obdrželi pouze příjem ze závislé činnosti, jehož výše přesáhla částku 1 701 168 Kč, už nejsou povinni podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období, a mohli ve lhůtě do 15. února 2022 požádat svého zaměstnavatele o zpracování ročního zúčtování.

Závěr

Zrušení superhrubé mzdy přineslo určité části poplatníků, zejména tedy zaměstnancům, vyšší čistý příjem. Tato skutečnost je pro ně jistě pozitivní, především v současné době, kdy doznívá několikerá vlna pandemie covid-19 a dále se potýkáme s navyšováním cen různých komodit i díky válečnému konfliktu, který probíhá na Ukrajině. Jiná nemalá skupina poplatníků ovšem naopak pocítila citelné zvýšení zdanění svých příjmů ve srovnání s předcházejícími obdobími. Důvodem tohoto zvýšení zdanění je skutečnost, že současně se zrušením superhrubé mzdy došlo také k zavedení druhé sazby daně ve výši 23 %. Ta se na rozdíl od předchozích období uplatní na celkový základ daně z příjmů fyzických osob. Do zákona se vrátila i možnost zahrnutí některých druhů příjmů fyzických osob, které plynou ze zahraničí, do samostatného základu daně zdaňovaného sazbou 15 %. Volbu této možnosti je však potřeba podle konkrétní situace poplatníka v praxi vždy zvažovat. ■

Příjmy z převodu obchodních podílů

Koordinační výbor vznikl v roce 1993 z iniciativy Komory daňových poradců jako platforma, na které budou projednávány s Ministerstvem financí (dnes s Generálním finančním ředitelstvím) problémové okruhy ve výkladech daňových zákonů. Plodem těchto jednání je publikace řešení konkrétního problému, a to jak v případě shody, tak i v případě, kdy se nepodaří názory zúčastněných stran sjednotit, v takovém případě jsou následně publikovány oba názory.



Ing. Matěj Nešleha,

daňový poradce č. 5045, KODAP Jihlava, člen Prezidia Komory daňových poradců ČR

Smyslem koordinačního výboru bylo „ulehčit" život všem, nejen daňovým poradcům, ale také daňovým subjektům a konečně i Finanční správě. V rámci zápisu z koordinačního výboru jsou prezentovány názory Finanční správy, které by měly účastníkům správy daní přinést určitou právní jistotu. Přeci jen, pokud budeme postupovat dle názoru Generálního finančního ředitelství, který je prezentován v rámci zápisu z koordinačního výboru, nemělo by se stát, že to bude „krok vedle". Samozřejmě je třeba brát v úvahu i skutečnost, že se výklady mohou měnit, mj. i z důvodu neustále se vyvíjející daňové legislativy.

Výše prezentovanou idylickou představu nám poněkud „kazí" zápis z jednání koordinačního výboru, který se uskutečnil v lednu roku 2020 a který se věnoval osvobození, resp. zdanění, příjmů z převodu obchodních podílů, určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje obchodního podílu a určení nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, kdy je podíl nabýván postupně.

Jedná se o koordinační výbor č. 558/29.01.20 Osvobození příjmů z převodu podílu, určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně. První část příspěvku se věnuje obecné otázce zdanění, resp. osvobození, příjmu z převodu obchodního podílu. Na to navazující druhá část (označená jako 558B/29.01.20), která byla projednána o několik měsíců později, se pak věnuje otázce určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně. A právě na závěry těchto příspěvků se tentokrát velmi detailně podíváme.

Osvobození příjmů z převodu obchodního podílu

Pojďme se krátce seznámit s pravidly pro osvobození příjmů z převodu obchodního podílu od daně z příjmů u fyzických osob. Veškeré zde prezentované závěry se týkají především příjmů fyzických osob z převodu obchodního podílu na (např.) společnosti s ručením omezeným. Netýkají se příjmů z převodu akcií, a to i přesto, že akcie (jakožto cenný papír) ve své podstatě také představuje podíl na obchodní korporaci (konkrétně na akciové společnosti), protože pravidla pro osvobození příjmů z převodu akcií jsou odlišná. Stejně tak se nijak nevěnuji příjmům z převodu obchodních podílů u poplatníků daně z příjmů právnických osob.

Celý tento příspěvek se zabývá výkladem § 4 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů" nebo jen „ZDP"), který upravuje osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci. Dále nepředpokládám, že je obchodní podíl součástí obchodního majetku podnikající fyzické osoby ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP.

Příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let, to je základní myšlenka a základní pravidlo pro osvobození příjmu z převodu podílu.

Pro další výklad bude vhodné připomenout, kdy vlastně nastává den nabytí obchodního podílu, přičemž zajímat nás budou konkrétně dvě situace. Pokud společnost zakládáme, pak je dnem nabytí obchodního podílu den vzniku společnosti, kte-

rým rozumíme den zápisu obchodní korporace do obchodního rejstříku. Pokud pořizujeme podíl na obchodní korporaci koupí obchodního podílu od jejího společníka, pak dnem nabytí rozumíme den nabytí účinnosti smlouvy o převodu obchodního podílu.

Pokud budeme obchodní podíl prodávat, pak je okamžikem úplatného převodu obchodního podílu míněn den, kdy nabude smlouva o převodu podílu účinnosti. Přesáhne-li doba mezi těmito okamžiky dobu 5 let, je příjem z převodu obchodního podílu od daně z příjmů fyzických osob osvobozen. Jedinou naší povinností v takovém případě může být povinnost podat oznámení o osvobozených příjmech dle § 38v ZDP, a to v případě, že příjem, tedy inkasovaná částka, přesáhne 5 mil Kč.

Zákon dále definuje případy, kdy se zkracuje lhůta pro osvobození příjmů z převodu obchodních podílů. Jedná se např. o zkrácení o dobu, po kterou byl poplatník členem této obchodní korporace před přeměnou obchodní korporace, nebo o dobu, po kterou byl podíl ve vlastnictví zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem. Tato oblast však není předmětem tohoto článku, proto se jí dále věnovat nebudu.

Pokud není možné příjem z převodu obchodního podílu od daně z příjmů fyzických osob osvobodit a tento podíl není součástí obchodního majetku podnikajícího poplatníka ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP, pak se jedná o zdanitelný ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP. Oproti tomuto příjmu je možné do výdajů dle § 10 odst. 6 ZDP zahrnout nabývací cenu obchodního podílu, která je definována v rámci § 24 odst. 7 ZDP.

Osvobození příjmu z převodu obchodního podílu není dle § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 ZDP možné uplatnit na příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžním plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu dojde do 5 let od plnění ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytí podílu. A právě toto ustanovení omezující osvobození příjmů z převodu obchodního podílu tentokrát podrobím zkoumání. Toto ustanovení se může v určitých situacích jevit jako nelogické a zcela popírající smysl ekonomické podstaty dané věci, navíc může v určitých situacích vést k naprosto nespravedlivému zdanění příjmů z převodu obchodního podílu, více viz příklady dále.

558/29.01.20 – První část příspěvku na koordinační výbor

Pokud na chvíli pominu ono nešťastné ustanovení zákona o daních z příjmů, pak je nutné konstatovat, že první část výše uvedeného koordinačního výboru, která řeší osvobození příjmů z prodeje podílu, vůbec jasno do problematiky nevnesla, neboť ucelený a srozumitelný výklad celé problematiky osvobození, resp. zdanění, příjmů z převodu obchodního podílu, přináší pouze čtení obou částí příspěvku na koordinační výbor v jejich vzájemném kontextu. Pojďme se se závěry první části tohoto příspěvku seznámit.

Vyjma obecných závěrů týkajících se osvobození, resp. zdanění, příjmu z převodu obchodního podílu se příspěvek věnuje soukromoprávní úpravě obchodních podílů před a po rekodifikaci soukromého práva. Ze soukromoprávního vymezení podílu dle § 61 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník"), byla do 31. prosince 2013 připuštěna držba pouze jednoho obchodního podílu na téže společnosti s ručením omezeným. Na tuto soukromoprávní úpravu navazovala i související právní úprava v zákoně o daních z příjmů. Před 31. prosincem 2013 totiž platilo, že navýšení obchodního podílu (např. nabytím podílu od jiného člena společnosti s ručením omezeným) nemá žádný vliv na běh lhůty pro následné osvobození příjmu z převodu obchodního podílu. Nová část obchodního podílu splynula s dříve nabytou částí obchodního podílu, přičemž pro běh lhůty pro osvobození bylo rozhodující, kdy byla nabyta první část obchodního podílu.

Rekodifikací soukromého práva došlo s účinností k 1. lednu 2014 ke zrušení dříve platného obchodního zákoníku a k nabytí účinnosti nového zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „zákon o obchodních korporacích" nebo „ZOK"). Dle § 135 odst. 2 ZOK je přípustné, aby společenská smlouva umožnila jednomu společníkovi na téže společnosti vlastnit i více obchodních podílů. Jedná se o dispozitivní právní normu, tedy pokud není toto právo ve společenské smlouvě upraveno, pak každý společník vlastní na téže společnosti pouze jeden jediný obchodní podíl, a to i za předpokladu, že dojde k následnému převodu obchodního podílu mezi jednotlivými společníky.

Současně s nabytím účinnosti zákona o obchodních korporacích došlo i k úpravě pravidel pro osvobození příjmů z převodu obchodního podílu, a sice bylo zavedeno omezující pravidlo dle § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 ZDP, které omezuje osvobození příjmů z převodu obchodního podílu v případech, kdy dochází k nepeněžním příplatkům do vlastního kapitálu či k nabytí obchodního podílu od jiného člena společnosti s ručením omezeným.

Změnu zákona o daních z příjmů v této oblasti přinesl zákon č. 344/2013 Sb., o změně zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Důvodová zpráva k tomuto bodu uvádí, že primárním důvodem pro zavedení omezení osvobození při zvýšení vlastního kapitálu nebo koupi obchodního podílu od jiného člena je zamezení obcházení daňové povinnosti.

„Dále se z důvodu zamezení obcházení daňové povinnosti navrhuje do zákona doplnit omezení osvobození části příjmu z převodu družstevního podílu nebo podílu v obchodní společnosti, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena. Nabyl-li poplatník podíl v obchodní společnosti nebo členská práva k družstvu před 5 lety,

je příjem z jejich převodu od daně osvobozen, a to i v případě, že tento podíl nebo právo v době do 5 let zvýšil vkladem majetku, který, pokud by jej prodal samostatně, nebyl by příjem z jeho prodeje od daně osvobozen. Jedná se často o vklady nemovitostí a vklady podniku (obchodního závodu), které poplatník nabyl do 5 let. Tímto zvýšením podílu v obchodní společnosti nebo družstvu fakticky dochází k osvobození příjmů z prodeje předmětného majetku a tím k daňovým únikům."

Z důvodové zprávy rovněž vyplývá, že se omezení vztahuje pouze na část příjmu, která se vztahuje ke zvýšení podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím obchodního podílu od jiného člena. Právní úprava se zdá být do určité míry jasná. Zkrátka, část příjmu může být v situaci, kdy první část podílu vlastníme déle než 5 let, od daně z příjmů osvobozená, ale druhá (či každá další) část vlastněná méně než 5 let, může být zdanitelná. K otázce, jak vypočítat poměr osvobozeného a neosvobozeného příjmu, se vrátím později. Jeden ze závěrů výše uvedeného koordinačního výboru, který byl Generálním finančním ředitelstvím odsouhlasen v rámci příspěvku (558/29.01.20), uvádí: *„Naopak v případech, kdy společenská smlouva neumožňuje nabytí více podílů samostatně v souladu s § 135 ZOK, dojde dodatečným nabytím podílu k jeho sloučení s podílem původním. Nová část podílu tak na sebe naváže původní datum nabytí první části podílu na společnosti s ručením omezeným, a to opět z důvodu, že ZDP tuto situaci jakkoliv speciálně neupravuje a je nutno reflektovat ius civile."* Generální finanční ředitelství k tomu pouze uvádí: *„Souhlas s předloženým závěrem."*

Tento závěr platí především pro účely soukromoprávní, kdy z hlediska právního vlastníme skutečně jen jeden obchodní podíl. Jelikož se má koordinační výbor věnovat otázkám týkajícím se zdanění, je nutné si uvědomit, že pro účely zákona o daních z příjmů již nemusí být právní stav rozhodující. Jak uvádím výše, osvobození příjmů z úplatného převodu podílu již po novele § 4 odst. 1 písm. s) ZDP není v případech, kdy došlo ke zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžním plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, navázáno na okamžik nabytí podílu (především tedy na okamžik nabytí jeho „první části"). Doplněním bodu 4. daného ustanovení bylo do zákona o daních z příjmů začleněno speciální pravidlo, kde je poměrně jasně uvedeno, že osvobození se nevztahuje na příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od nabytí („druhé nebo každé další části") podílu. S ohledem na to, že se jedná o příspěvek, který by měl řešit primárně daňovou problematiku, a který byl navíc v průběhu projednávání rozčleněn na více částí, považoval bych za vhodné, kdyby u výše uvedeného závěru bylo v příspěvku výslovně uvedeno, že se týká soukromoprávní úpravy, která pro účely osvobození od daně z příjmů již není v plném rozsahu relevantní.

Pokud by se někdo na základě výše uvedeného závěru příspěvku, jak byl odsouhlasen, domníval, že jej lze vykládat i tak, že soukromoprávní úprava bude i po 1. 1. 2014 relevantní pro účely osvobození od daně z příjmů, je zřejmé, že takový závěr je v rozporu s § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se vyjádřil k „závaznosti" a použitelnosti závěrů prezentovaných v koordinačním výboru např. v rozsudku čj. 8 Afs 246/2019-70, který pravděpodobně známe pod zkratkou „kolkování akcií". Nejvyšší správní soud zde uvádí:

„Již krajský soud přitom v napadeném rozsudku poukázal na předpoklady nutné k tomu, aby bylo možno dovodit legitimní očekávání účastníků v praxi plynoucí ze zápisu koordinačního výboru, tedy zejm. jeho dostatečné odůvodnění, vzájemná bezrozpornost zaujatých závěrů, nesmí se jednat o výklad jdoucí proti samotnému textu a významu zákona atd."

Řekněme, že Nejvyšší správní soud zde vyslovil určitý test, kterému musíme závěr koordinačního výboru podrobit, abychom mohli s „klidným svědomím" závěr aplikovat do naší daňové praxe. Pokud bychom připustili, že výše uvedený závěr koordinačního výboru: *„Nová část podílu tak na sebe naváže původní datum nabytí první části podílu na společnosti s ručením omezeným (…)"*, je možné aplikovat i na daňovou úpravu zdanění, resp. osvobození, příjmů z převodu obchodního podílu, pak by bylo nutné konstatovat, že tento výklad jde proti samotnému textu a významu zákona o daních z příjmů a nemůže tedy založit legitimní očekávání.

558B/29.01.20 – Druhá část koordinačního výboru

Druhá část příspěvku se věnuje určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a určení nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, kdy je podíl nabýván postupně.

Osvobození od daně z příjmů v případě, kdy doba mezi nabytím podílu a jeho úplatným převodem přesahuje 5 let, není dle § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 ZDP možné aplikovat na celý příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, pokud v předcházejících 5 letech došlo k jedné z těchto skutečností:

a) člen obchodní korporace (společník) poskytl nepeněžité plnění ve prospěch vlastního kapitálu, nebo

b) došlo ke koupi podílu od jiného člena obchodní korporace (společníka).

Dále se budu zabývat situací, kdy dochází ke koupi (dalšího) podílu na obchodní korporaci od druhého společníka. Podíváme se na řešení v situaci, kdy společenská smlouva s odkazem na § 135 odst. 2 ZOK umožňuje držbu více podílů na téže společnosti s ručením omezeným, ale také na situaci, kdy držbu více podílů společenská smlouva nepřipouští. Znát pro

účely zdanění úpravu společenské smlouvy, jak dále uvidíme, je velmi podstatné, protože má zásadní vliv na zdanění, resp. osvobození, příjmu z převodu obchodního podílu/obchodních podílů. Připomínám, že záleží na rozhodnutí společníků, jakým způsobem upraví držbu podílů ve společenské smlouvě.

Příklad č. 1

Společnost s ručením omezeným Alfa byla založena dvěma společníky, a to v roce 2015, její základní kapitál činí 2 mil. Kč. Společníky společnosti jsou pan Pepíček a paní Jarmilka, oba drží na společnosti podíl ve výši 50 %, nabývací cena (§ 24 odst. 7 ZDP) obchodního podílu každého společníka tak činí 1 mil. Kč. Existenci dalších skutečností ovlivňujících výši nabývací ceny pro zjednodušení příkladu nepředpokládejme.

Paní Jarmilka v roce 2021 prodala panu Pepíčkovi svůj podíl za 3 mil. Kč.

Pan Pepíček prodá celou společnost v roce 2022 celkem za 10 mil. Kč Řešíme osvobození, resp. zdanění, příjmů pana Pepíčka v roce 2022, paní Jarmilka nás nyní „nezajímá".

Varianta A – společenská smlouva připouští držbu více obchodních podílů na Alfa, s. r. o.

Pokud společenská smlouva připouští držbu více podílů, pak pan Pepíček prodává v roce 2022 celkem dvě majetkové hodnoty, prodává totiž dva obchodní podíly – oba jsou ve výši 50 %. U obou podílů samostatně testujeme, zda je či není splněn časový test dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP. U obchodního podílu, který byl nabyt při založení společnosti v roce 2015, je časový test splněn a související příjem z převodu tohoto podílu bude od daně z příjmů fyzických osob osvobozen.

Naopak časový test obchodního podílu, který byl nabyt koupí od paní Jarmilky v roce 2021, není splněn, proto nebude možné související příjem od daně z příjmů fyzických osob osvobodit, bude se jednat o ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP, oproti tomuto příjmu bude možné uplatnit do výdajů nabývací cenu obchodního podílu dle § 24 odst. 7 ZDP.

Řešení varianty A

Protože společenská smlouva připouští držbu více podílů, bude 50 % příjmu, resp. příjem z prodeje prvního podílu, od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, zdanitelným příjmem bude zbývajících 50 % inkasovaného příjmu. Osvobozeným příjmem bude částka 5 mil. Kč (50 % z 10 mil. Kč). Zdanitelným příjmem bude také částka 5 mil. Kč (také 50 % z 10 mil. Kč), oproti zdanitelnému příjmu uplatníme do výdajů nabývací cenu ve výši 3 mil. Kč, neboť to je cena, za kterou pan Pepíček v roce 2021 pořídil od paní Jarmilky druhý obchodní podíl. Dílčím základem daně tak bude částka 2 mil. Kč.

Varianta B – společenská smlouva nepřipouští držbu více obchodních podílů na Alfa, s. r. o.

Pokud společenská smlouva nepřipouští držbu více podílů, pak pan Pepíček prodává v roce 2022 pouze jednu majetkovou hodnotu, prodává „jeden" obchodní podíl ve výši 100 %. Jelikož však v roce 2021 nabyl 50% podíl od paní Jarmilky a v době 5 let před prodejem tedy zvýšil nabývací cenu svého podílu „nabytím podílu od jiného člena", nemůže pan Pepíček osvobodit celý příjem. A teď přichází ta zásadní otázka: *Jakým způsobem stanovíme poměr osvobozeného a neosvobozeného, resp. zdanitelného, příjmu?*

Poměr osvobozeného a neosvobozeného příjmu z převodu obchodního podílu by se měl stanovit na základě poměru nabývacích cen, tento závěr je prezentován i ve výše uvedeném koordinačním výboru.

Řešení varianty B

V souladu s § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 ZDP bude od daně z příjmů fyzických osob osvobozeno 25 % celkového příjmu, a to i přesto, že první část podílu ve výši 50 % již vlastní pan Pepíček déle než 5 let. Rozhodující je zde poměr nabývacích cen obchodních podílů a není podstatné, že se jedná o podíl ve výši právě 50 %. Celková nabývací cena pana Pepíčka činí 4 mil. Kč, přičemž s první částí podílu, která je ve vlastnictví od roku 2015, je spojena nabývací cena ve výši 1 mil. Kč (tedy 25 % z celkové nabývací ceny), s druhou částí podílu, kterou nabyl koupí od paní Jarmilky v roce 2021, je spojena nabývací cena ve výši 3 mil. Kč (tedy 75 % z celkové nabývací ceny). Tímto způsobem je dle mého názoru nutné vykládat právní větu „odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nabytím podílu od jiného člena", která je uvedena v § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 ZDP. Poměr nabývacích cen aplikujeme na příjem z prodeje obchodního podílu, přičemž bychom měli dospět k závěru, že zdanitelným příjmem pana Pepíčka je částka 7,5 mil. Kč (75 % z 10 mil. Kč), do výdajů uplatníme související nabývací cenu, tj. 3 mil. Kč. Ke zdanění tak bude částka 4,5 mil. Kč, která bude zdaněna jako ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP.

Konec příkladu č. 1

Všimněte si, že obě varianty jsou ekonomicky shodné, pan Pepíček prodává v roce 2022 celou společnost s ručením omezeným, daňové řešení je ovšem odlišné. V první variantě, kdy společenská smlouva připouští držbu více obchodních podílů, bude zdaněna částka 2 mil. Kč. Ve druhé variantě, kdy společenská smlouva naopak nepřipouští držbu více obchodních podílů, bude zdaněna částka 4,5 mil. Kč. Při aplikaci progresivní sazby daně ve výši 23 %, která by na tak vysoký dílčí základ daně pravděpodobně dopadla, se jedná o rozdíl na dani ve výši 460 000 Kč, a to se jedná o modelový příklad, v reálném životě se může jednat o podstatně vyšší částky. A já se ptám, je tento rozdíl ve zdanění správný a spravedlivý? Není pravidlo

zakotvené v tomto ustanovení zákona o daních z příjmů diskriminující? Je správné, že formální náležitost (úprava společenské smlouvy) může takovým způsobem ovlivnit výslednou výši daně z příjmů? Vždyť obě situace jsou ekonomicky totožné. Problém zde není v samotném zdanění, avšak ve výpočtu osvobozené, resp. zdanitelné, výše příjmu. Analogickou situaci bychom mohli nalézt v prodeji nemovité věci, kterou jsme nabývali postupně. Pokud jedna část podílu na nemovité věci splní časový test pro osvobození a druhá, či každá další, nikoli, pak se příjem rozdělí v poměru jednotlivých vlastnických podílů, to vyplývá z bodu č. 3 pokynu GFŘ D-22 k § 4 odst. 1 ZDP. Proč není možné stejný mechanismus výpočtu aplikovat i na příjmy z převodu obchodního podílu? Dle mého názoru by to lépe odpovídalo ekonomické podstatě převodu obchodního podílu.

Předkladatelé koordinačního výboru v rámci svého řešení navrhli při výpočtu poměru osvobozeného a neosvobozeného příjmu aplikaci účetních metod, tj. metody FIFO (First In First Out) nebo metody aritmetického průměru. Generální finanční ředitelství k tomu však uvádí, že aplikace účetních metod je v případě příjmů podle § 10 ZDP nepřijatelná. Aniž by to bylo předmětem tohoto příspěvku, dovolím si krátký komentář k tomuto tvrzení, existují totiž i situace, kdy i u příjmů dle § 10 ZDP účetní metody aplikujeme, je to např. v situacích, kdy stanovujeme výdaje související s prodejem cenných papírů a to je postup, který je Finanční správou akceptován. Avšak vzhledem k úpravě uvedené v § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 zákona o daních z příjmů jediná správná metoda pro stanovení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů při prodeji obchodního podílu je dle názoru GFŘ použití poměru nabývacích cen.

Ale aby to nebylo jen o kritice ustanovení zákona omezujícího osvobození příjmu z prodeje obchodního podílu, je třeba konstatovat, že § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 ZDP má svůj význam (a tento význam je zcela logický) v situacích, kdy je nabývací cena zvýšena plněním ve prospěch vlastního kapitálu.

Příklad č. 2

Společnost Beta, s. r. o. byla založena jediným společníkem v roce 2015, základní kapitál společnosti činí 1 mil. Kč. Jediný společník provedl v roce 2021 vklad nemovité věci, a to formou nepeněžitého příplatku mimo základní kapitál. Nemovitá věc byla jediným společníkem pořízena v roce 2018 za 4 mil. Kč. V roce 2022 prodává jediný společník podíl na společnosti Beta, s. r. o. ve výši 75 % za 10 mil. Kč.

Řešení

Původní nabývací cena 1 mil. Kč z roku 2015 byla v roce 2021 navýšena vkladem do vlastního kapitálu společnosti na celkových 5 mil. Kč. Pokud budeme počítat poměr nabývacích cen, pak původní nabývací cena činí 20 % z celkové nabývací ceny, příplatek mimo základní kapitál činí 80 % nabývací ceny společníka. Prodáno však bylo „jen“ 75 % obchodního podílu.

Poměr nabývacích cen aplikujeme na prodejní cenu 10 mil. Kč, to vede k závěru, že 20 % z prodejní ceny (2 mil. Kč) je od daně z příjmů fyzických osob s odkazem na § 4 odst. 1 písm. s) ZDP osvobozeno, naopak 80 % z prodejní ceny (8 mil. Kč) od daně z příjmů fyzických osob osvobozeno není, a to kvůli výjimce z osvobození dle § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 zákona o daních z příjmů.

Oproti zdanitelnému příjmu ve výši 8 mil. Kč uplatníme do výdajů poměrnou část nabývací ceny příplatku mimo základní kapitál. Nabývací cena podílu se příplatkem mimo základní kapitál navýšila o 4 mil. Kč, z této části uplatníme do výdajů 75 % (protože je prodáván obchodní podíl ve výši 75 %), celková výše výdaje tak činí 3 mil. Kč (75 % z 4 mil. Kč).

Výše dílčího základu daně dle § 10 ZDP tak činí 5 mil. Kč.

Konec příkladu č. 2

Aplikaci § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 ZDP při vkladech do vlastního kapitálu obchodní korporace plně rozumím a ztotožňuji se s ní, neboť pokud by zde toto omezující ustanovení zákona o daních z příjmů nebylo, bylo by velmi lehké se vkladem určitého aktiva do vlastního kapitálu obchodní korporace vyhnout zdanění příjmu, kterého by bylo dosaženo prodejem samotného aktiva.

Závěr

Závěrem snad jen několik myšlenek. Závěr první části koordinačního výboru je poněkud nešťastně napsaný, není zde totiž výslovně uvedeno, že se závěr týká soukromoprávní úpravy obchodních podílů, která již v některých případech není pro účely osvobození od daně z příjmů relevantní. Možná kdyby nedošlo k rozdělení příspěvku do dvou částí, nenastal by prostor pro nějakou pochybnost, neboť druhá část příspěvku jasně vysvětluje, jakým způsobem stanovit poměr osvobozeného a zdanitelného příjmu. Příspěvky je totiž nutné vnímat jako celek, kdy druhá část doplňuje část první.

Je nezpochybnitelné, že v souladu s jazykovým zněním předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů je výpočet poměru osvobozených a neosvobozených příjmů přes poměr nabývacích cen, a to i přesto, že se nám tento závěr nezdá úplně logický a mnohdy vede k ne úplně hezkému zdanění transakce. Nicméně, vždy je třeba hledat světlo na konci tunelu a tak se třeba dočkáme nějaké (doufám pozitivní) změny v této oblasti.

Společníkům nelze než doporučit, aby při tvorbě společenských smluv obchodních korporací využívali dispozitivní právní normy, která umožňuje, aby jeden společník držel na téže společnosti více obchodních podílů.

Krásné léto vám všem. ■

zpět na obsah

Podmínky osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí od daně z příjmů fyzických osob

Asi nejen mě překvapily informace zveřejněné v tisku ohledně rozsudku odvolacího senátu pražského městského soudu, který osvobodil státní zástupkyni, kterou obžaloba vinila z úmyslného neodvedení daně při prodeji bytu. Informace byly zveřejněny mj. na serveru Česká justice, Novinky.cz.[1] Rozsudek má sp. zn. 8 To 275/2021. Informace uvedené v rozsudku nakonec staví situaci do trochu jiného světla než zmiňované články. Všechny tyto informace mě vedly k zamyšlení nad osvobozením příjmů z prodeje nemovitosti v § 4 odst. 1 písm. a) a b) ZDP.

Ing. Monika Sušánková,

Finanční úřad pro Plzeňský kraj

O co v uvedeném případě šlo?

Poplatnice koupila byt za cca 900 000 Kč, který po 17 měsících prodala dalšímu majiteli za 3,4 mil. Kč. O tomto příjmu obžaloba tvrdila, že ho poplatnice nepřiznala finančnímu úřadu. Poplatnice uvedla, že splnila podmínku pro osvobození od daně, protože v bytě před prodejem bydlela. Dle obžaloby to nebyla pravda, protože poplatnice byt pronajímala jiným lidem. Podle předsedy odvolacího soudu pražského městského soudu ale obvodní soud špatně vyhodnotil to, zda měla poplatnice v bytě bydliště podle definice uvedené v zákoně o daních z příjmů. Spor tak byl o aplikaci § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, konkrétně o označenou část tohoto ustanovení.

Ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zní:

„Od daně se osvobozuje příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem; příjem z prodeje rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, **pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a použije-li získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby;** pro osvobození příjmu plynoucího manželům z jejich společného jmění postačí, aby podmínky pro jeho osvobození splnil jen jeden z manželů, pokud majetek, kterého se osvobození týká, není nebo nebyl zařazen do obchodního majetku jednoho z manželů; osvobození se nevztahuje na příjem z

1. prodeje těchto nemovitých věcí, pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 2 let od jejich vyřazení z obchodního majetku,

2. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného v době do 2 let od nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem,

1 https://www.ceska-justice.cz/tag/sylva-krutzner/, https://www.novinky.cz/krimi/clanek/soud-osvobodil-statni-zastupkyni-ktera-byla-vinena-ze-zkraceni-dane-40382322.

3. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí, uskutečněného v době do 2 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 2 letech od tohoto nabytí nebo po 2 letech od tohoto vyřazení z obchodního majetku."

Je třeba uvést, že definice samotného pojmu „bydliště" v zákoně o daních z příjmů vůbec není. V zákoně je pouze definice pojmu „bydliště na území České republiky". Tato definice je v § 2 odst. 4 ZDP. Ustanovení § 2 ZDP ale řeší otázku rezidenta a nerezidenta České republiky, tj. jeho vztah k České republice a rozsah jeho daňových povinností. Neřeší pouhý pojem „bydliště", ale výhradně pojem „bydliště na území České republiky". Ustanovení § 4 ale nepoužívá pojem bydliště na území České republiky, ale výhradně samostatný pojem „bydliště".

V § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů tak není uvedeno: bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat, ale je tam uvedeno: ***bydlištěm na území České republiky*** se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

V pokynu GFŘ D-22 je pak uvedeno vysvětlení pojmu stálý byt, protože jeden pojem je definován dalším pojmem, který potřebuje opět vysvětlení, stejná definice byla i v předchozím pokynu GFŘ D-6 (k prodeji došlo v roce 2014, kdy byl aktuální pokyn GFŘ D-6).

Stálým bytem se dle pokynu GFŘ D-22, resp. dříve pokynu GFŘ D-6, rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní, či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).

Z uvedeného je zřejmé, že se skutečně jedná o vysvětlení pojmu „bydliště na území České republiky" s ohledem na určení rezidentství poplatníka. Skutečnost, že byt může být pronajat jiné osobě, ve vztahu k určení rezidentství vystihuje úmysl poplatníka k budoucímu návratu do ČR a dalšímu budoucímu žití v ČR. Ale samozřejmě toto vůbec nelze aplikovat na osvobození příjmů z prodeje rodinného domu nebo bytu v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP.

Celou definici stálého bytu tak nelze automaticky převzít pro účely aplikace pojmu bydliště v § 4 odst. 1 písm. a). Je třeba se především zamyslet nad tím, co je smyslem osvobození příjmů z prodeje rodinného domu nebo jednotky v § 4 odst. 1 písm. a). Smyslem je osvobodit příjem z prodeje, pokud v rodinném domě nebo bytě (jednotce) poplatník skutečně bydlel. Využíval-li tuto nemovitost vlastník nemovitosti k jinému účelu, osvobození uvedené v § 4 odst. 1 písm. a) nepřipadá v úvahu; pak je třeba u příjmu z prodeje posuzovat obecný časový test pro osvobození nemovitých věcí v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

V konkrétním případě byla poplatnice přihlášena v bytě k trvalému pobytu, nicméně obžaloba tvrdila, že v bytě nebydlela a byt pronajímala. Poplatnice na svoji obhajobu uváděla, že v bytě měla trvalý pobyt a chodila jí tam pošta. Uváděla, že střídavě bydlela u svého manžela, dále ve zmíněném bytě, který byl předmětem řízení, a také u svých rodičů. Svědkyně, která v bytě bydlela, však uvedla, že byt našla na základě inzerátu, poplatnice v něm nebydlela, chodila si pouze pro poštu a nájem, což okresní soud zhodnotil, že nesvědčí o tom, že poplatnice v bytě bydlela.

Skutečnost, že je někdo přihlášen v bytě k trvalému pobytu, automaticky neznamená, že v tomto bytě skutečně bydlí. Stejně tak naopak, poplatník, který v určitém bytě přihlášen k trvalému pobytu není, může být schopen prokázat, že v něm skutečně bydlel, a prokázat splnění podmínek pro osvobození příjmů z prodeje bytu. Chce-li poplatník uplatnit osvobození od daně, prokázání splnění podmínek pro osvobození, tj. že měl v bytě bydliště bezprostředně před prodejem, je vždy na něm. Vhodným důkazním prostředkem se jeví např. svědectví sousedů apod. Pouhá skutečnost, že je poplatnice přihlášena k trvalému pobytu a na tuto adresu jí chodila pošta, pokud další důkazy svědčí o využívání bytu jinými (cizími) osobami, za důkazy o tom, že poplatnice měla v bytě bydliště, dle mého názoru neobstojí. Skutečnost, že na místo trvalého pobytu chodí poplatnici pošta, nelze považovat za důkaz toho, že poplatnice v bytě bydlí. Pokud nemá poplatnice zřízenu na poště dosílku (placená služba), jistě se najdou někteří odesílatelé, kterým nesdělila svoji odlišnou doručovací adresu, a poštu tak posílají na adresu trvalého pobytu. Naopak opačná situace, že pošta chodí na adresu odlišnou od adresy trvalého pobytu, důkazem o tom, že na této odlišné adrese od trvalého pobytu se poplatník fakticky zdržuje, být může.

V současné době by v tomto mohl být využit i občanský zákoník, kde je v § 80 uvedena definice bydliště: „Člověk má bydliště v místě, kde se zdržuje s úmyslem žít tam s výhradou změny okolností trvale; takový úmysl může vyplývat z jeho prohlášení nebo z okolností případu."

Zajímavý pro obdobné případy bude jistě i § 2237 OZ, který uvádí, že smlouva o nájmu bytu a nájmu domu vyžaduje písemnou formu; pronajímatel však nemá právo namítnout vůči nájemci neplatnost smlouvy pro nedostatek formy. Na řešenou problematiku však tato ustanovení občanského zákoníku ještě nelze aplikovat, protože nemovitost poplatnice nabyla 15. 6. 2012, kupní smlouva o prodeji byla sepsána dne 27. 2. 2014, vklad do katastru byl proveden k datu 3. 3. 2014.

Dle městského soudu byla důležitá skutečnost, že dívky, které v bytě bydlely, nedoložily, že by měly řádnou nájemní smlouvu, k užívání předmětného bytu neměly žádný platný právní titul, obžalovaná tak měla možnost je z bytu, pokud by chtěla, kdykoliv nechat vystěhovat pomocí Policie České republiky, byť by takové

zpět na obsah

jednání bylo dle soudu značně nemorální, mohla velmi rychle obnovit svou dispozici s bytem a začít jej opět fakticky užívat. Tím byla dle městského soudu zachována tzv. stálost bytu. Soud přitom nijak nezpochybňoval výpovědi svědkyň o tom, že v bytě bydlely samostatně, tj. že poplatnice v bytě nebydlela. Takový výklad by dle mého názoru neodpovídal smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, kterým je, že poplatník prodává byt, v němž bezprostředně před prodejem skutečně bydlel, nikoliv že byl byt užíván k jinému účelu, případně jinými osobami. Pokud by byl byt prokazatelně užíván jinými osobami, nebyla by podle mého názoru splněna základní podmínka, že v bytě měla poplatnice bydliště bezprostředně před prodejem, a nemohl by tak být aplikován § 4 odst. 1 písm. a), na prodej by bylo nutné aplikovat § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. Pokud poplatnice pronajímala byt bez písemné nájemní smlouvy, přestože ji občanský zákoník vyžaduje, souhlasila bych s obvodním soudem, že tato skutečnost není ve vztahu k § 4 odst. 1 písm. a) ZDP podstatná, protože podstatné je to, že byt nevyužívala poplatnice ke svému bydlení, byl užíván jinými osobami, zda s platnou nájemní smlouvou či nikoliv, na této skutečnosti nic nemění.

Jiná situace by samozřejmě byla, kdyby poplatnice skutečně využívala k bydlení současně např. prodávaný byt a byt svého manžela, tak by samozřejmě tuto skutečnost nikdo nezpochybňoval, pokud by se jednalo o situaci, že např. ve svém bytě by poplatnice bydlela během týdne z důvodu svého zaměstnání a v bytě s manželem by bydlela o víkendech a dalších volných dnech.

Tato otázka již byla řešena na koordinačním výboru Komory daňových poradců v roce 2018, jedná se o příspěvek č. 517/21.03.18. Závěr plynoucí z tohoto příspěvku je, že pokud poplatník prokáže, že se trvale zdržoval ve dvou stálých bytech, a pro účely daně z příjmů tedy měl dvě bydliště, bude příjem kteréhokoliv z těchto stálých bytů při splnění ostatních podmínek ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP osvobozen od daně z příjmů, nelze učinit závěr, že by pojem bydliště nutně zahrnoval pouze jedno místo, tj. že by osvobození dvou bytů bylo vyloučeno či v rozporu se smyslem zákona o daních z příjmů. GFŘ s tímto názorem souhlasilo, jen dodalo, že pokud se někde zdržuje fyzická osoba bez úmyslu zdržovat se zde trvale, pak o skutečné bydliště nejde.

Již v rozsudku ze dne 22. 5. 2014, sp. zn. 2 Afs 4/2014, NSS mj. konstatoval, že účelem osvobození od daně z příjmů v případě § 4 odst. 1 písm. a) ZDP je zejména umožnění mobility občanů, tj. umožnění rychlejšího uspokojení bytové potřeby při přestěhování, jak z důvodu změny zaměstnání, tak z jiných, např. sociálních či osobních, důvodů. Lze tedy dovodit, že důvodem tohoto osvobození je podpora možnosti jednoduššího stěhování za prací (a tím zaměstnanosti) při současné eliminaci spekulativního prodeje.

Je třeba uvést, že v § 4 odst. 1 písm. a) jsou řešené 2 situace případného osvobození, přičemž ani v jednom případě není podstatná délka vlastnictví bytu nebo rodinného domu, ale podstatná je pouze doba, po kterou poplatník v bytě či rodinném domě bydlel bezprostředně před prodejem. Pokud poplatník v bytě bydlel 10 let, přestože pouze posledních 6 měsíců byl vlastníkem, příjem z prodeje je od daně osvobozen, protože je splněna podmínka bydliště více než 2 roky bezprostředně před prodejem. Naopak v situaci, kdy by poplatník byt vlastnil 4 roky, ale pouze posledních 6 měsíců bezprostředně před prodejem v něm bydlel, bude připadat v úvahu osvobození příjmu z prodeje bytu, pokud poplatník použije získané prostředky na obstarání bytové potřeby.

Často vzniká otázka, co se rozumí „bezprostředně před prodejem“. Neexistuje obecná definice, ale je jasné, že prodávající určitě nemusí v bytě nebo rodinném domě bydlet přímo do posledního dne před prodejem, je třeba brát v úvahu určitou dobu na vyklizení a případné úpravy prodávané nemovitosti, určitou dobu na hledání zájemců atd., podstatné je, že v době mezi faktickým ukončením bydlení v této nemovitosti a prodejem není tato nemovitost využívána jiným způsobem.

V popisovaném případě, jak uvedl městský soud, bylo třeba se zabývat obdobím 2 let bezprostředně před prodejem, což bylo období 3. 3. 2012 až 3. 3. 2014, jelikož právní účinky vkladu při prodeji nastaly k 3. 3. 2014. Obvodním soudem bylo považováno za prokázané, že poplatnice v bytě do 29. 11. 2012 nebydlela, neboť jej pronajímala. Po tomto datu však již nebylo rozporováno tvrzení obžalované, že v bytě pobývala, nebylo prokázáno, že byt nadále pronajímala, dokonce jedna svědkyně uvedla, že v roce 2013 obžalovaná v bytě bydlela se svým synem. Za takovéto situace pak samozřejmě nemohla kauza skončit jinak než osvobozením obžalované, protože ani pronajímání bytu nebo rodinného domu po část dvouletého období před prodejem nemovitosti nevylučuje splnění podmínky bydliště v této nemovitosti bezprostředně před prodejem po dobu kratší než 2 roky, což může představovat např. 1 rok či několik měsíců.

Teď bych již opustila konkrétní kauzu prodaného bytu, ale ještě bych upozornila na několik dalších problémů, které se k § 4 odst. 1 písm. a) vztahují.

Považuji za nutné upozornit na nový § 4b, doplněný do zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2021, zejména odst. 2,[2] který stanoví novou zásadní podmínku pro osvobození příjmů z prodeje rodinného domu nebo bytu, pokud v něm měl prodávající bydliště bezprostředně před prodejem kratší dobu než 2 roky.

2 § 4b odst. 2: Osvobození příjmu, které je podmíněné vynaložením z tohoto příjmu získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, se použije, oznámí-li poplatník správci daně získání těchto prostředků do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo.

Ustanovení § 4b odst. 2 stanoví, že osvobození tohoto příjmu se použije, oznámí-li poplatník správci daně získání těchto prostředků do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k získání prostředků došlo. V zákoně již i před rokem 2021 byla obdobná povinnost oznámit přijetí příjmu z prodeje jednotky nebo rodinného domu, v němž prodávající měl bydliště kratší dobu než 2 roky bezprostředně před prodejem. Tato povinnost byla uvedena v § 4 odst. 1 písm. v) ZDP.[3] Nebyla to však přímo podmínka pro osvobození příjmu z prodeje. Za nesplnění této povinnosti mohl správce daně uložit poplatníkovi pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle daňového řádu, ale o osvobození takového příjmu poplatník při splnění podmínky, že získané prostředky použil na obstarání vlastní bytové potřeby, nepřišel. Od roku 2021 je to však zcela jinak.

Na tuto novou podmínku osvobození upozornilo i Generální finanční ředitelství v tiskové zprávě vydané 6. 12. 2021.[4]

Pokud poplatník měl v bytě bydliště kratší dobu než 2 roky před prodejem jednotky nebo rodinného domu a oznámí tuto skutečnost finančnímu úřadu nejpozději ve lhůtě pro podání daňového přiznání, má ještě další zdaňovací období na použití získaných prostředků z prodeje na obstarání vlastní bytové potřeby. Získané prostředky lze podle § 4b odst. 3[5] použít na obstarání vlastní bytové potřeby ve zdaňovacím období předcházejícím získání prostředků z prodeje a nejpozději do konce roku následujícího po přijetí těchto prostředků. Oznámit přijetí prostředků však musí poplatník nejpozději do konce lhůty pro podání daňového přiznání:

- Pokud poplatník podává daňové přiznání ve lhůtě do 1. 4. či vůbec nemá povinnost podat daňové přiznání, je lhůta pro podání oznámení do 1. 4.
- Pokud poplatník podává daňové přiznání elektronicky s lhůtou pro podání 2. 5., má tuto lhůtu i pro podání oznámení.
- Pokud daňové přiznání poplatníkovi zpracovává daňový poradce nebo advokát s lhůtou pro podání 1. 7., platí i pro podání oznámení tato lhůta.

Nutno uvést, že povinnost oznámit přijetí prostředků za prodej jednotky nebo rodinného domu, v němž poplatník měl bydliště kratší dobu než 2 roky před prodejem, aby mohl být tento příjem od daně osvobozen a řešila se vůbec otázka použití získaných prostředků na obstarání bytové potřeby, se vztahuje na i na prodej nemovitostí nabytých před 1. 1. 2021, na tuto změnu zákona se nevztahuje žádné přechodné ustanovení zákona.

Na oznámení o přijetí prostředků získaných z prodeje jednotky nebo rodinného domu nebyl vytvořený žádný formulář, jedná se tak o obecné podání, které lze v souladu s § 71 DŘ učinit v listinné podobě, elektronicky nebo ústně do protokolu. Analogicky lze vycházet z údajů, které se uvádí v oznámení o osvobozených příjmech dle § 38v ZDP. Toto oznámení by mělo obsahovat identifikační údaje poplatníka, identifikaci příjmu (tj. výši příjmu, datum, kdy příjem vznikl, o příjem z prodeje kterého bytu či rodinného domu se jedná), jak dlouho měl poplatník v bytě nebo rodinném domě bydliště bezprostředně před prodejem. Pokud již poplatník v době podání oznámení použil prostředky na obstarání bytové potřeby, a splnil tak i druhou podmínku pro osvobození příjmu z prodeje, lze nad rámec tohoto oznámení o přijetí prostředků uvést i tuto skutečnost. Oznámení poplatník podepíše (pokud je činěno v listinné podobě nebo ústně co protokolu) a některým ze způsobů uvedených v daňovém řádu podání učiní.

Pokud poplatník podá oznámení o přijetí získaných prostředků z prodeje a získané prostředky nepoužije na obstarání vlastní bytové potřeby, je v zákoně v § 4b odst. 4[6] výslovně uvedeno, že je tento příjem příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník prostředky přijal.

---

3 § 4 odst. 1 písm. v) ZDP, ve znění do 31. 12. 2020:
... přijetí náhrady (odstupného) oznámí poplatník správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém k jejímu přijetí došlo; nedojde-li ke splnění podmínek pro osvobození náhrady (odstupného), je tento příjem příjmem podle § 10 v posledním zdaňovacím období, ve kterém mohly být podmínky pro osvobození splněny; obdobně se postupuje i u příjmů z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu, použije-li poplatník získané prostředky na uspokojení vlastní bytové potřeby; obdobně se postupuje také u příjmů z prodeje rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a použije-li získané prostředky na uspokojení vlastní bytové potřeby.

4 https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2021/zmena-podminek-u-osvobozeni-prijmu-z.

5 § 4b odst. 3: Učiní-li poplatník správci daně oznámení podle odstavce 2, je podmínka pro osvobození příjmu spočívající v použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby splněna, pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob
a) použije tyto prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal, nebo
b) použil částku odpovídající získaným prostředkům na obstarání vlastní bytové potřeby před jejich získáním, nejdříve však ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

6 § 4b odst. 4: Nedojde-li ke splnění podmínky pro osvobození příjmu spočívající v použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, je tento příjem příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník prostředky získal.

zpět na obsah

Pokud poplatník použije získané prostředky pouze částečně, aplikuje se i nadále pokyn GFŘ D-22, k § 4 bod 18, od daně je osvobozena pouze ta část, která byla vynaložena na obstarání bytové potřeby.

Pozor však na situaci, kdy není splněna první podmínka pro osvobození příjmu, podání oznámení o přijetí prostředků z prodeje, pak se automaticky jedná o příjem toho zdaňovacího období, kdy k přijetí prostředků došlo.

Pokud poplatník v roce 2021 obdržel příjem z prodeje bytu, ve kterém bydlel jeden rok, mohou tak nastat následující situace:

1) Poplatník, neoznámil finančnímu úřadu přijetí prostředků z prodeje ve lhůtě pro podání daňového přiznání za rok 2021, má povinnost uvést tento příjem z prodeje už v daňovém přiznání za rok 2021.

2) Poplatník oznámil FÚ do lhůty pro podání přiznání za rok 2021 přijetí prostředků z prodeje bytu, použil prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby nejpozději do konce roku 2022, má příjem z prodeje bytu od daně osvobozený. Jedná-li se o byt na území ČR, bez ohledu na výši příjmu, nemá poplatník povinnost ani podat oznámení o osvobozených příjmech dle § 38v ZDP. Pokud by poplatník prodal svůj byt v zahraničí a výše příjmu přesáhla 5 mil. Kč, měl by povinnost podat oznámení o osvobozených příjmech.

3) Poplatník oznámil FÚ do lhůty pro podání přiznání za rok 2021 přijetí prostředků z prodeje bytu, nepoužil však získané prostředky z prodeje na obstarání vlastní bytové potřeby nejpozději do konce roku 2022, uvede příjem z prodeje bytu v daňovém přiznání za rok 2022.

Nutno uvést, že získané prostředky z prodeje musí být použité na obstarání vlastní bytové potřeby poplatníka, nikoliv bytové potřeby jiných osob, např. členů rodiny. A musí se jednat o bytové potřeby výslovně vymezené v § 4b odst. 1.[7] Nemusí se vždy jednat jen o koupi bytu nebo domu, v písm. e) je uvedena jako bytová potřeba i údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu, bytu v nájmu nebo v užívání nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru. Bytovou potřebou je tak i např. malování bytu, tapetování, výměna oken, výměna podlah, výměna rozvodů, nástavba, přístavba, jakékoliv stavební úpravy stávajícího bytového domu, rodinného domu nebo bytu.

Aby byla informace k příjmům z prodeje nemovitostí kompletní, je třeba ji doplnit i o § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, který rovněž od 1. 1. 2021 doznal změn.[8] Časový test pro osvobození příjmů

---

7 (1) Bytovou potřebou se pro účely daní z příjmů rozumí
a) výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a změna stavby,
b) úplatné nabytí pozemku
1. za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby podle písmene a) do 4 let od okamžiku nabytí pozemku, nebo
2. v souvislosti s pořízením bytové potřeby uvedené v písmenu c),
c) úplatné nabytí
1. bytového domu,
2. rodinného domu,
3. rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu,
4. jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
d) splacení vkladu právnické osobě jejím členem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu,
e) údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu, bytu v nájmu nebo v užívání nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
f) vypořádání společného jmění manželů nebo vypořádání spoludědiců v případě, že předmětem vypořádání je úhrada podílu spojeného se získáním jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, rodinného domu nebo bytového domu,
g) úhrada za převod podílu v obchodní korporaci jejím členem uskutečněná v souvislosti s převodem práva nájmu nebo jiného užívání bytu,
h) splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g), pokud jsou splněny podmínky pro tyto bytové potřeby.

8 § 4 odst. 1 písm. b): příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 10 let; příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), nepřesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 10 let a použije-li poplatník získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby; doba 10 let se zkracuje o dobu, po kterou byly tyto nemovité věci prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele v případě, že jde o prodej nemovitých věcí nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem, nebo o vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem nabytým děděním od takového zůstavitele nebo o dobu, po kterou prodávající nebo spoluvlastník vlastnil pozemek, jenž byl předmětem výměny v rámci pozemkových úprav, v případě prodeje nebo vypořádání spoluvlastnictví k pozemku nabytého výměnou od pozemkového úřadu, tato doba se započítává i do doby, která běží od vyřazení vyměněného pozemku z obchodního majetku; osvobození se nevztahuje na příjem z
1. prodeje těchto nemovitých věcí, které jsou nebo v období 10 let před prodejem byly zahrnuty do obchodního majetku, nebo vypořádání spoluvlastnictví k takovým nemovitým věcem,
2. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného do 10 let od nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 10 letech od tohoto nabytí,
3. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného do 10 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 10 letech od takového vyřazení,
4. prodeje práva stavby nebo vypořádání spoluvlastnictví k právu stavby, není-li zřízena stavba vyhovující právu stavby.

z prodeje nemovitých věcí, na které se nevztahuje osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a), byl prodloužen z 5 na 10 let. V zákoně zůstala možnost v případě dědictví po zůstaviteli v řadě přímé nebo manželovi, započítat při prodeji do této doby časového testu i vlastnictví tohoto zůstavitele. Nově je doplněna ještě další možnost osvobození příjmu z prodeje při nesplnění časového testu mezi nabytím a prodejem 10 let v případě, že poplatník oznámí získání prostředků z prodeje nejpozději do lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, kdy příjem z prodeje obdržel, a použije získané prostředky na obstarání bytové potřeby. Opět i u tohoto příjmu z prodeje tak platí § 4b a výše popsaná pravidla.

Nutno doplnit, že nová úprava § 4 odst. 1 písm. b), tj. časový test 10 let a možnost použití získaných prostředků z prodeje na obstarání bytové potřeby a osvobození příjmu z prodeje i při nesplnění tohoto časového testu 10 let, platí až pro nemovitosti nabyté od 1. 1. 2021. Pro nemovitosti nabyté před tímto datem se na základě přechodného ustanovení[9] použije znění § 4 odst. 1 písm. b) do 31. 12. 2020, tj. pětiletý časový test a nemožnost využití osvobození příjmu při jeho nesplnění použitím prostředků na obstarání bytové potřeby. U nemovitostí nabytých před 1. 1. 2021 tak dle § 4 odst. 1 písm. b) platí výhradně pětiletý časový test, použití prostředků na obstarání bytové potřeby na osvobození příjmů z prodeje nemovitosti nemá žádný vliv. ■

9 Přechodné ustanovení č. 2 k zákonu č. 386/2020 Sb.: Došlo-li k nabytí nemovité věci přede dnem nabytí účinnosti čl. III, na příjem z pozbytí této nemovité věci podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti čl. III, se použije osvobození podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III.

OSVČ a zdravotní pojištění

V posledních dvou letech došlo k významnému posunu v úpravě zdravotního pojištění osob samostatně výdělečně činných (OSVČ). Šlo o změny definice vyměřovacího základu OSVČ a okruhu pojištěnců považovaných za OSVČ. Obě změny znamenaly přiblížení úpravy k pravidlům platným pro daně z příjmů. Tyto změny proběhly vedle mediálně významnějších událostí, které se ve stejném období dotýkaly OSVČ: covid, paušální daň a v odborných kruzích také hojně diskutovaná novela daňového řádu. V tomto příspěvku se blíže podíváme na aktuální pravidla odvodu pojistného na zdravotní pojištění OSVČ se zdůrazněním proběhlých změn. Samostatně probereme také zkušenosti s prvním rokem fungování režimu paušální daně se zohledněním aktuálně chystaného rozšíření limitů platných pro paušální daň.

Mgr. Tomáš Červinka, MHA,

hlavní metodik ZPMVČR, předseda Dozorčího orgánu pro dohled nad zdravotním pojištěním

Okruh OSVČ

Pojem OSVČ je pro účely zdravotního pojištění definován podle § 5 písm. b) zákona č. 48/1997 Sb. Od 1. ledna 2022 byla zákonem č. 371/2021 Sb. završena změna pravidel platných pro zařazení OSVČ. Za OSVČ se považuje osoba vykonávající činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti podle zákona o daních z příjmů. Kromě toho se za OSVČ považují i spolupracující osoby. Došlo tak k ukončení dosavadních pochybností o zařazení (či nezařazení) některých skupin pojištěnců mezi OSVČ. Jedním z příkladů osob, u nichž nebylo zjevné, zda jsou povinny postupovat jako OSVČ, byly osoby, které měly podle § 7 ZDP zdaňovány jen příjmy z tzv. průmyslových vzorů. Pro většinu OSVČ tato změna nemá faktický dopad, jde však o krok směrem ke sjednocení terminologie mezi správci daní a pojistného.

Definice OSVČ se vztahuje na pojištěnce v českém systému zdravotního pojištění. Výkon výdělečné činnosti v ČR nezakládá účast na pojištění u nepojištěných cizinců z nesmluvních států. Pro pojištěnce ze smluvního státu (zejména při uplat-

zpět na obsah

nění koordinačních pravidel EU) však může účast vzniknout i na základě výkonu samostatné činnosti.

Příklad:

Slovenský zaměstnanec má příjmy také z podnikání v ČR. Koordinační pravidla EU určují příslušnost k předpisům Slovenska. Nejde o pojištěnce v ČR, přestože mu plynou příjmy ze samostatné činnosti v ČR. Z příjmů dosažených v ČR bude odvádět pojistné podle slovenských předpisů.

Vyměřovací základ OSVČ

Dalším důležitým harmonizačním prvkem mezi odvody daní a pojistného je sjednocení terminologie při stanovení vyměřovacího základu OSVČ. Vyměřovací základ OSVČ je stanoven podle § 3a zákona č. 592/1992 Sb. Až do roku 2020 se při výpočtu vyměřovacího základu pracovalo s pojmy příjmy a výdaje OSVČ. Pro určité situace byl stanoven pojem „příjmy po odpočtu výdajů". V minulosti mohly vznikat neopodstatněné rozdíly při stanovení vyměřovacího základu u osob, které vedly účetnictví, oproti osobám, které vedly daňovou evidenci. Rozdíly se vyskytovaly především u některých úprav rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23 ZDP. Odlišnosti tak mohly nastat např. při ukončení výdělečné činnosti, při přechodu z daňové evidence na účetnictví apod.

Od 1. ledna 2021 je vyměřovací základ OSVČ pro účely zdravotního pojištění stanoven jako 50 % daňového základu. Daňovým základem se podobně jako u sociálního pojištění rozumí dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti podle zákona o daních z příjmů, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmů fyzických osob. Vyměřovací základ je vypočítáván ze stejné částky pro účely daní, zdravotního i sociálního pojištění.

Z praktického hlediska došlo k úpravě formuláře přehled OSVČ pro zdravotní pojišťovnu. V roce 2022 (při podání přehledu za rok 2021) tak došlo k vypuštění prvních dvou řádků přehledu (příjmy a výdaje), ale nově se pracuje se samostatným údajem (označen jako řádek č. 3), kterým je daňový základ. Nyní platí velmi jednoduchá návaznost na daňové přiznání. Do nového řádku patří údaj řádku č. 37 daňového přiznání (tj. obsah řádku č. 113 přílohy č. 1 daňového přiznání). V situacích, kdy platí povinnost podat přehled pro zdravotní pojišťovnu, aniž by bylo podáno daňové přiznání (důvodem může být nízký příjem, daňová rezidentura jiného státu apod.), je stanoven daňový základ podle pravidel daní z příjmů.

Sjednocení konstrukce vyměřovacího základu má několik dopadů. Kromě jednoznačného přínosu ve sjednocení a vyjasnění vznikly dva okruhy k vyjasnění: přechodné období a zahraniční příjmy:

a) Přechodné období

Změna definice vyměřovacího základu byla přijata bez přechodných ustanovení v zákoně. V některých případech tak mohou vzniknout nejasnosti, jaké konkrétní údaje mají být použity. Tyto otázky nevznikají u řádně (a včas) podaných přehledů, ale jen u opravných přehledů za období roku 2020 (a dřívějších) nebo u přehledů opožděně podaných. V obou případech se vyměřovací základ stanoví podle pravidel platných do 31. prosince 2020. Platí to i v situaci, kdy by měly být údaje zpracovány v opravném přehledu na základě dodatečného daňového přiznání. V takovém případě lze u OSVČ, která nevede účetnictví, opravovat příjmy a výdaje, ale pokud dochází k opravě jen v položce dílčího daňového základu, nemá tato oprava vliv na opravný přehled.

b) Zahraniční příjmy

V daňovém základu jsou uváděny i příjmy ze zahraničí. Z daňového hlediska mohou být takové příjmy vyloučeny ze zdanění podle zvolené metody a při zohlednění některé ze smluv o zamezení dvojího zdanění. Taková pravidla pro zdravotní pojištění neplatí. Odvodu tak podléhají i příjmy ze zahraničí. V tomto směru nedošlo ke změně, je ale jasnější, kde jsou příslušné údaje uvedeny. Mezinárodní pravidla mohou přinést různé situace, které mají odlišné řešení pro daně a pojistné. Nejobvyklejší je situace, kdy je shodný stát pojištění a stát daňové rezidentury, což je výše popisovaný stav. Pokud je daňová rezidentura mimo ČR a pojištění je platné v ČR, odvádí se veškeré pojistné v ČR (daňový základ je nutno stanovit podle předpisů ČR). Pokud je platná daňová rezidentura v ČR a pojištění není v ČR, pak je pojistné odváděno podle předpisů státu, kde je platné pojištění (typicky jde o uplatnění principu jediného pojištění v rámci EU).

Příklad:

Český pojištěnec má příjmy z podnikání v ČR a zároveň má příjmy ze zdrojů v USA. Všechny tyto příjmy jsou považovány za příjmy ze samostatné činnosti. Příjmy z USA jsou vyňaty ze zdanění v ČR na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pro odvod pojistného podobná smlouva neupravuje zamezení odvodu pojistného v ČR. Do vyměřovacího základu budou zahrnuty veškeré příjmy OSVČ.

Lhůty

Pro OSVČ jsou stanoveny základní lhůty pro plnění povinností. Rozlišujeme tři typy povinností, které mají stanoveny samostatné lhůty. Prvním typem je oznamovací povinnost, druhým typem jsou platební povinnosti a třetím je povinnost podat přehled.

a) Oznamovací povinnost

OSVČ je povinna podat oznámení o vzniku nebo zániku podnikání. Lhůta je stanovena na 8 dní od příslušné skutečnosti. Oznámení lze provést přímo vůči příslušné zdravotní pojišťovně (elektronicky, osobně, poštou) nebo prostřednictvím živnostenského úřadu (tzv. Jednotný registrační formulář) anebo prostřednictvím finančního úřadu (tato možnost je přípustná pouze v rámci režimu paušální daně – viz dále).

b) Placení pojistného

OSVČ hradí pojistné formou záloh na pojistné a doplatku pojistného. V tomto textu nebudeme probírat podrobnosti ve vztahu ke stanovení výše záloh, výjimek z placení, vztah k minimálním částkám, řešení přeplatků a nedoplatků apod. Zálohy na pojistné se platí vždy za příslušný kalendářní měsíc a jsou splatné do osmého dne následujícího kalendářního měsíce. Aktuálně platná výše minimálních záloh v roce 2022 činí 2 627 Kč. Roční doplatky pojistného jsou splatné do osmi dní po datu, kdy byl nebo měl být podán přehled OSVČ.

c) Podání přehledu

OSVČ má povinnost podat přehled o výši daňového základu (přesněji jde o „přehled o výši daňového základu, zaplacených zálohách na pojistné, vyměřovacím základu stanoveném podle § 3a a pojistném vypočteném z tohoto vyměřovacího základu“, který byl do roku 2021 pojmenován jako přehled o platbách pojistného..., dále jen „přehled“). Lhůty pro podání přehledu se odvozují podle daňového řádu. V roce 2022 se poprvé aplikovala úprava platná od změny lhůt v daňovém řádu. Ke změně lhůt v daňovém řádu došlo již v roce 2021, ale změny se u zdravotního pojištění nepromítly, protože došlo k plošnému posunu lhůty pro podání přehledu na srpen 2021 z důvodu dopadů pandemie covid-19. V letošním roce jsou platné tyto lhůty pro podání přehledu:

- 8.dubna 2022 – pro OSVČ, která nemá povinnost podat DAP,
- 2. května 2022 – pro OSVČ, která nemá prodlouženu lhůtu pro podání DAP,
- 2. června 2022 – pro OSVČ, která podají DAP po 1. 4. 2022 elektronicky,
- 1. srpna 2022 – pro OSVČ, za kterou podává DAP po 1. 4. 2022 daňový poradce.

Paušální režim

Zvláštní pozornost v rámci problematiky hrazení pojistného OSVČ si zaslouží problematika paušální daně. Režim paušální daně je zcela odlišný od běžného režimu. V současné době máme zkušenosti z prvního roku od zavedení paušálního režimu (v roce 2021, kdy byl nový režim zaveden, využilo možnosti paušálního režimu zhruba 70 tis. OSVČ). Nově se diskutuje o rozšíření možností paušálního režimu a především o zvýšení limitu pro vstup do paušálního režimu z 1 na 2 mil. Kč příjmu OSVČ.

Zkušenosti z prvního roku paušálního režimu jsou závislé na dopadu na konkrétní skupinu. Změnu si pochvalují ti, kteří splnili podmínky (měli příjem pod 1 mil. Kč, neměli zaměstnání ani jiné příjmy apod.) a daň mají stanovenu v paušální výši. Horší zkušenosti mohou mít ti, kteří až po vstupu do paušálního režimu zjistili, že pro ně není určen. V paušálním režimu nelze uplatnit daňové úlevy ani zvýhodnění a totéž platí i pro odvod pojistného: nelze aplikovat žádné ze zvýhodnění při placení minimálního pojistného na zdravotní pojištění.

Zdravotní pojišťovny se tak setkávají s řadou případů, kdy nelze snížit minimální odvod pojistného u osob, které byly alespoň část roku v paušálním režimu. Minimální odvod tak musí realizovat např. poživatelé důchodů, osoby pečující o děti a další. Rozpaky vznikají také při souběhu se zaměstnáním. Ani úhrada pojistného ze zaměstnání přesahující výši minimálního pojistného nemá dopad na snížení základní (tj. minimální) částky paušálních záloh ani na snížení minimální ročního pojistného.

OSVČ v paušálním režimu lze po skončení kalendářního roku rozdělit do dvou skupin. Bez komplikací bude ta skupina, jejíž daň je stanovena v paušální výši. Taková OSVČ nemusí podávat daňové přiznání ani žádný přehled, a pokud má uhrazeny všechny paušální zálohy, je pro ni vše vyřešeno. Druhá je skupina OSVČ, u níž daň není stanovena v paušální výši. Tato skupina musí podat daňové přiznání i přehledy. Problém je, že k odhalení příslušnosti k jedné nebo druhé skupině může dojít i po skončení zdaňovacího období. V obou případech však platí společný problém výše popsaný, že nelze uplatnit jakékoli zvýhodnění vedoucí k „odpuštění“ minimálních plateb na zdravotní pojištění.

Aktuálně je zvažováno zvýšení limitu maximální výše příjmů pro možnost využití paušálního režimu z 1 na 2 mil. Kč za jeden rok. Jde o úkol, který vyplývá z programového prohlášení vlády. Realizace je navržena tak, že jsou stanoveny tři hladiny příjmů OSVČ (do 1 mil, mezi 1 a 1,5 a mezi 1,5 do 2 mil. Kč) a pro tyto tři hladiny je vždy stanovena paušální platba. Vyšší hladiny jsou z hlediska výše odvodů méně atraktivní. Podstatné však je, že nižší hladiny lze dosáhnout i s příjmem odpovídajícím vyšší sazbě, pokud je splněna podmínka typu příjmů, kdy převažující část příjmů (více než 75 %) musí odpovídat typu příjmů, u něhož lze uplatnit vyšší sazbu paušálních výdajů. Na závěr je vhodné upozornit, že není paušál jako paušál. Někteří podnikatelé si pletou paušální daň (možnost placení jedné částky na daně a pojistné) a možnost uplatnění paušálních výdajů (vyjádřených procentní sazbou z příjmů bez nutnosti vykazovat skutečné výdaje). ■

LinkedIn Sledujte Komoru daňových poradců ČR na sociální síti Linkedin

Migrace zaměstnanců u společností ve skupině

Velmi častým jevem dnešní doby je opětovné nastartování vzájemných výpomocí zaměstnanců v rámci koncernů, kde čeští zaměstnanci jezdí pracovat do zahraničí nebo zahraniční pracovníci jezdí pracovat do České republiky. Jedná se zejména o několikaměsíční výpomoci při zakázkách a nedostatku kvalifikované pracovní síly. V těchto případech musí vždy zaměstnavatelé řešit problematiku správných odvodů daně z příjmů fyzických osob a plateb na sociální a zdravotní pojištění.

Ing. Ditta Hlaváčková, MBA,

daňový poradce č. 3125, PROXY, a. s.

V tomto zamyšlení se nebudu zabývat detailními informacemi vyplývajícími z příslušných směrnic,[1] ale pouze jednou z nejčastějších situací u společností ve skupině, která je známa pod odborným pojmem mezinárodní pronájem pracovní síly. Dále zde nebude rozebírána ani situace, kdy by pronajímatel měl na území druhého státu odštěpný závod, jehož předmětem činnosti by bylo zprostředkování zaměstnání (tzv. agentury práce). Smyslem článku není zcela detailní rozbor, ale hlavně upozornění na existenci tohoto režimu a souvisejících povinností včetně správného posouzení odvodů na pojistné.

Mezinárodní pronájem pracovní síly

Proč je mezinárodní pronájem pracovní síly tak populární?

Z pohledu zaměstnavatelů je velikou výhodou, že v tomto režimu obvykle nevznikne právnické osobě tzv. stálá provozovna, která by znamenala povinnosti spojené i s řešením příslušné daně z příjmů právnických osob.

Nastaví-li zaměstnavatelé tento režim správně, stálou provozovnu řešit poté nemusí. V České republice bylo toto pravidlo i potvrzeno v rámci koordinačního výboru.[2]

Musím však upozornit, že i v tomto režimu je nutno řešit aplikační přednost existujících uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění, kde musíme postupovat v souladu s pravidly v dané smlouvě. Obecně lze vycházet z toho, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které má ČR uzavřeny, dávají ČR právo na zdanění příjmů zaměstnanců pronajatých do ČR, a to ihned od prvního dne zahájení jejich činnosti. Způsob zdanění je tedy dán českým zákonem o daních z příjmů. Stejně tak platí tento režim a jeho vnitrostátní úprava v Německu a Rakousku, to znamená, že v případě, kdy čeští zaměstnanci začnou pracovat na zakázkách v Německu či Rakousku v tomto režimu, nárok na jejich zdanění přísluší do zahraničních daňových systémů, a to od prvního dne jejich činnosti v zahraničí. V případě dalších smluvních států bude vždy nutno prověřit pravidla aplikovaná jejich lokálním zákonem a přihlédnout k existenci či neexistenci mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Jaké jsou tedy typické znaky tohoto zvláštního daňového režimu dle české legislativy?

Pokud vyjdeme z typické situace, kdy mateřská nebo dceřiná společnost nemá na určitou zakázku dostatek vlastních pracovníků a potřebuje výpadek přechodně řešit přesunem zaměstnanců v rámci koncernu, tak je i logické, že se pronajatí zaměstnanci po jejich přesunu musí začlenit do stávajících systémů a pravidel, mají přiděleno pracoviště, pracovní oděvy a jsou úkolováni a řízeni přijímajícím tzv. ekonomickým zaměstnavatelem. Ekonomický

1 Směrnice EP a Rady 96/71/ES o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb; směrnice EP a Rady 2014/67/EU o prosazování směrnice 96/71/ES o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb ... a směrnice EP a Rady (EU) 2018/957 ze dne 28. 6. 2018, kterou se mění směrnice 96/71/ES o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb.

2 KOOV KDP č. 346/14.12.2011 Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny v ČR, uzavřený dne 22. 2. 2012

zaměstnavatel tedy určuje místo, dobu, na kterou budou zaměstnanci potřeba, a vybavuje zaměstnance příslušnými pracovními prostředky. Další charakteristiky lze najít i v pokynech MF[3] či v komentáři OECD.

Pronajatý zaměstnanec tedy vykonává přechodně práci na základě přímých příkazů ekonomického zaměstnavatele, který také požívá užitek z jeho práce. Pracovněprávní vztah má však nadále zaměstnanec uzavřen a zachován se svým tzv. právním (vysílajícím) zaměstnavatelem, který jej pouze přechodně pošle pracovat na území jiného státu.

V takovéto situaci vytvořil český zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 2 tzv. daňovou fikci plátce daně z příjmů, kdy ekonomický zaměstnavatel (uživatel) musí odvádět za pronajaté zaměstnance odvody daně z příjmů v termínech a výši dané zákonem o daních z příjmů a samozřejmě musí také vést příslušnou mzdovou evidenci. Dojde tedy k přenesení pozice plátce daně z právního zaměstnavatele na ekonomického. Proto někdy hovoříme i o speciálním způsobu zdanění.

Podobnou daňovou úpravu najdeme např. i v příslušných zákonech o daních z příjmů v Rakousku a Německu.

Nastavení v praxi

Je zřejmé, že pokud právní zaměstnavatel půjčí ekonomickému zaměstnavateli zaměstnance, kteří budou pro něj pracovat, tak veškeré související náklady budou předmětem příslušné fakturace. Typicky se jedná o přefakturaci mzdových nákladů a všech dalších souvisejících nákladů. Lze tedy doporučit, aby tyto subjekty vždy uzavřely příslušnou smlouvu o pronájmu zaměstnanců, kde budou veškerá pravidla detailně upřesněna.

Tím, že se ekonomický zaměstnavatel stává plátcem daně z příjmů zahraničních zaměstnanců dle českých pravidel, nevznikají pak právnímu zaměstnavateli žádné povinnosti v oblasti daně z příjmů v ČR. Právní zaměstnavatel nadále obvykle vyplácí pronajatým zaměstnancům příslušnou mzdu a další související plnění.

Pro pronajaté zaměstnance bude však vždy nutné na konci zdaňovacího období řešit jejich celosvětové zdanění a určit správně i daňovou rezidenturu. Často je nutné, aby zaměstnanci podali daňová přiznání v obou státech a zaměstnavatelé by měli být zaměstnancům v této oblasti nápomocni, či je alespoň o těchto povinnostech informovat.

Mezinárodní pronájem pracovní síly je tedy velmi výhodný daňový režim pro zaměstnavatele, kteří řeší správnou alokaci zaměstnanců v rámci koncernů, kde *de facto* využívají vlastní koncernové pracovní síly. Pro zaměstnance se může jednat i o zajímavou zahraniční zkušenost, kde se seznámí s kulturou celého koncernu. Určitou nevýhodou je povinnost zdanění na území příslušného státu od prvního dne výkonu činnosti zaměstnance, tzn. že nelze aplikovat výjimku pro české daňové nerezidenty, kteří nevykonávají činnost na území ČR více než 183 dní. Je to právě z důvodu daňové fikce, kdy příjem pronajatého zaměstnance je považován za příjem od ekonomického zaměstnavatele (daňového rezidenta ČR).

Sociální a zdravotní pojištění

Každý zaměstnavatel musí vždy kromě správných odvodů daňových řešit i odvody na sociální a zdravotní pojištění a také zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele.

V oblasti pojištění je nutno nejprve určit správně příslušnost k právnímu předpisu. Pokud se bude jednat o možnost aplikace evropských koordinačních nařízení,[4] závěr bude muset být vždy takový, že odvody na pojistné budou hrazeny výhradně do jednoho právního systému, jedné země. Osvědčením o tomto výsledku bude tzv. přenositelný dokument „A1“.

Pokud nebude možné využít aplikace koordinačních nařízení, je nutno prověřit, zda existuje příslušná dvoustranná nebo mezinárodní smlouva[5] a zda upravuje pojistné jak na sociální, tak zdravotní pojištění, či jen jednu oblast. Zde budou situace rozmanitější, v některých případech bude možné využít osvědčení o výsledku úhrad do jednoho právního systému podobnou formou jako „A1“ nebo formou dopisu apod., jindy dojde k úhradám pojistného v souladu se smlouvami do obou systémů.

Třetí variantou bude aplikace výhradně českých zákonů, tj. českých právních předpisů upravujících sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění a zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele.

Nelze zde probírat celou škálu možností a detailů pro tyto tři oblasti, ale ráda bych upozornila na určitou zvláštnost právě v případě režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly, kde pracujeme s termíny **právní a ekonomický** zaměstnavatel.

3 Pokyn MF D-151 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 ZDP; Pokyn MF D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 ZDP.

4 Zejména nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) 883/2004 ze dne 29. 4. 2004 o koordinaci systému sociálního zabezpečení a nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) 987/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systému sociálního zabezpečení.

5 Dohoda o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (2019/C 384 I/01).

Jak na tuto oblasti pohlížejí české a zahraniční předpisy?

Oblast sociálního pojištění:

V České republice bude pro oblast sociálního pojištění vždy rozhodující právní zaměstnavatel, neboť zaměstnavatelem se rozumí podle zákona o nemocenském pojištění právnická nebo fyzická osoba, **která zaměstnává** alespoň jednoho zaměstnance, má sídlo zapsáno v obchodním rejstříku nebo jiné evidenci. Právní zaměstnavatel je ten, který uzavírá se zaměstnancem pracovní smlouvu a tato smlouva nadále platí i v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly (MPPS).

V případě, kdy česká společnost vyšle v režimu MPPS např. své zaměstnance (s A1 osvědčujícími příslušnost českých předpisů) do Rakouska či Německa, bude nadále povinna hradit veškeré odvody na sociální a zdravotní pojištění včetně pojištění odpovědnosti za škodu v ČR. Ekonomický zaměstnavatel – tedy v tomto případě německý či rakouský, nebude muset hradit odvody na pojistné do českého systému z příjmů, které budou vypláceny zaměstnancům na území Německa či Rakouska a které zde budou podléhat i zdanění.

Podobná situace by nastala i např. v případě, kdy by právním zaměstnavatelem byla společnost z Rakouska, která by vyslala své zaměstnance v režimu MPPS do české dceřiné společnosti. Rakouské zákony v tomto případě upravují tuto situaci tak, že je nadále povinen hradit odvody na sociální pojištění právní zaměstnavatel, a nikoli ekonomický.

Oblast zdravotního pojištění:

Česká úprava zaměstnavatele v oblasti zdravotního pojištění je bohužel odlišná od zákonů o sociálním pojištění. To přináší určitou nejistotu pro další praxi.

Zaměstnavatelem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, **která je plátcem** příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů, zaměstnává zaměstnance a má sídlo nebo trvalý pobyt na území ČR.

Jak tedy správně posoudit situaci MPPS v případě právního a ekonomického zaměstnavatele?

Historicky se lišil v ČR i přístup jednotlivých zdravotních pojišťoven a dle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2016, čj. 6 Ad 16/2013-44, bylo rozhodnuto v případě režimu MPPS, že plátcem zdravotního pojištění je ekonomický zaměstnavatel, což bylo dále potvrzeno Nejvyšším správním soudem, pod č. 3533/2017 Sb. NSS.

Při komunikaci se zástupci Kanceláře zdravotního pojištění ČR nám bylo ale potvrzeno, že tato problematika se řešila naposledy v roce 2016 a nakonec bylo společným závěrem pojišťoven, že je rozhodující právní zaměstnavatel, který má plnit vůči zdravotní pojišťovně povinnosti.

Dle mé zkušenosti bych zde byla určitě velmi opatrná a doporučuji si vyžádat písemné stanovisko od příslušné zdravotní pojišťovny, a tím předejít dalším možným problémům.

Pokud bychom řešili situaci opět např. vyslání rakouského právního zaměstnavatele do české dceřiné společnosti, tak i zde rakouské předpisy dávají právo hradit tyto odvody výhradně právním zaměstnavatelem a v ČR bychom mohli mít závěr opačný.

Pokud by ale český právní zaměstnavatel vyslal zaměstnance do Rakouska či Německa, tak v těchto zemích má povinnost hradit odvody výhradně zaměstnavatel právní, a ne ekonomický.

Závěr

Cílem tohoto článku bylo upozornit na některé zvláštnosti související s režimem mezinárodního pronájmu pracovní síly, výhody i nevýhody a také na rozdílné pojetí právního a ekonomického zaměstnavatele při posouzení správných odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Při jakémkoli vysílání zaměstnanců do zahraničí však musí řešit zaměstnavatelé i další související povinnosti, ať již příslušná víza, pracovní povolení, ale i notifikace a uplatňování srovnatelných podmínek včetně odměny zaměstnancům. Bohužel v dnešní době příslušné inspektoráty práce velmi bedlivě kontrolují veškeré tyto povinnosti a pokuty za jejich nesplnění jsou opravdu velmi vysoké.

Sledujte Komoru daňových poradců ČR na sociální síti Twitter

Nezdanili jsme osvobozený příjem? Rozsudek, který zaujal první příčku našeho žebříčku v počtu otázek namísto odpovědí

Mgr. Simona Hornochová,

daňový poradce č. 2550,
Kocián Šolc Balaštík

Ing. Radek Novotný,

daňový poradce č. 2986,
Allen & Overy

V minulosti jsme častokrát v našich článcích s povděkem kvitovali působení Nejvyššího správního soudu (NSS) a vliv jeho rozhodování na zvyšování právní jistoty ve specifickém světě daní, kde je jistota „vyvažována zlatem" (tedy vlastním majetkem daným napospas loterii interpretace daňového práva). Také jsme častokrát žehrali na kvalitu daňových předpisů, zejména v oblasti daní z příjmů, které se převážně věnujeme. Roli vysoce kvalifikovaných soudců NSS vědomých si přesahů své práce do formování reálné praxe daleko nad rámec konkrétní rozhodované věci totiž považujeme za nezastupitelnou v právním oboru, v němž v naprosté většině (na obou stranách pomyslné „barikády") působí osoby s jiným formálním vzděláním, než je právo. A také v oboru, který má výrazný potenciál zasahovat do ústavně chráněného vlastnického práva.

Kdo se v daňovém prostředí pohybuje dlouho, musel stejně jako my vnímat viditelný kvalitativní posun výkladů daňových předpisů od momentu, kdy NSS v roce 2003 vznikl. Dodnes oceňujeme kultivaci daňové interpretační praxe díky přístupu soudců NSS k nalézání práva, který nám pečlivě vysvětlovali v odůvodněních svých rozhodnutí, z nichž jsme se my neméně pečlivě učili. O to hůře pak vnímáme určitý trend poslední doby, kterého si také nelze nevšimnout. Odůvodnění rozsudků už nebývají zdaleka tak propracovaná. To je sice přirozený důsledek přehlcení správních soudů a zejména NSS množstvím rozhodovaných případů, nic to ovšem nemění na skutečnosti, že když poplatník nepochopí důvod zamítnutí jeho žaloby či stížnosti,[1] jeho obecná důvěra v právo (nebo v naději na spravedlnost) může utrpět. Celospolečenské následky rostoucího počtu občanů s tímto mentálním nastavením asi není třeba komentovat.[2]

V poslední době se bohužel nemůžeme ubránit pocitu, že se začínají množit rozsudky, jejichž výsledek při nejlepší vůli pochopit nelze. A to ani s maximálním respektem k faktu, že na každou věc mohou existovat různé názory, což platí v právu dvojnásob. Reprezentativním příkladem z nedávné doby je rozsudek NSS ze dne 31. srpna 2021, sp. zn. 8 Afs 246/2019 (rozsudek NSS).[3] Jelikož se nám ani po pečlivém studiu s otevřenou myslí nepodařilo zjistit, proč soud vyložil zákon právě takto a z jakého vlastně důvodu dospěl k vysloveným závěrům, motivovalo nás to ke shrnutí našich „otazníků" do tohoto článku. Třeba tato polemika někoho zaujme a na některém z budoucích diskusních fór bychom se mohli dočkat podrobnější debaty. A hlavně rozuzlení prozatím nevysvětlených otázek, protože závěry soudu omezily praktické fungování obchodních společností a pochopitelné vysvětlení by si tedy zasloužily.

1 Tím „pochopením" nemyslíme, že se s výsledkem ztotožní, ale dostane se mu přesvědčivé kvalitně propracované argumentace, proč měla být příslušná právní norma podle soudu interpretována jinak.

2 Také tím samozřejmě trpí kvalita daňové praxe tendující k argumentaci citacemi rozsudků, které často soud vyslovil za zcela nesrovnatelných skutkových okolností. Čím méně je takový rozsudek odůvodněný a odůvodnění méně zasazené do kontextu, tím hůře se při obhajobě korektní interpretace s tímto rozšířeným nešvarem demagogicky se zaštiťujícím autoritou soudů bojuje.

3 Naše rozpaky z této kauzy pak umocnilo usnesení Ústavního soudu ze dne 30. listopadu 2021, sp. zn. III. ÚS 2921/21 (Usnesení) v reakci na podanou ústavní stížnost stěžovatelky, podle našeho skromného názoru zcela oprávněnou.

Posuzovaná situace

V daném případě soud posuzoval běh tzv. časového testu pro osvobození příjmu fyzické osoby z úplatného převodu akcií v situaci, kdy mezi nabytím a převodem došlo k navýšení jmenovité hodnoty akcií z vlastních zdrojů obchodní společnosti. Zvýšení jmenovité hodnoty akcií bylo provedeno jejich výměnou za akcie nové.[4] Rozhodujícím ustanovením zákona o daních z příjmů[5] (ve znění účinném k 31. 12. 2016) byl § 4 odst. 1 písm. w), jehož relevantní pasáže zněly následovně: *„Od daně se osvobozuje… příjem z úplatného převodu cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto cenného papíru při jeho úplatném převodu dobu 3 let, … při výměně akcie emitentem za jinou akcii o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka nepřerušuje; …“*.

Klíčovou otázkou samozřejmě bylo, zda v důsledku rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu obchodní společnosti z vlastních zdrojů a v té souvislosti provedené výměny akcií za akcie vyšší jmenovité hodnoty došlo či nedošlo k přerušení doby 3 let mezi nabytím a úplatným převodem akcií. Stěžovatelka totiž akcie nabyla 1. 12. 2009 a prodala je v roce 2016, v mezidobí však bylo provedeno navýšení jejich jmenovité hodnoty na základě rozhodnutí valné hromady ze dne 16. 6. 2014.

Ohledně námitek týkajících se podstaty dané věci NSS shrnul, že *„mezi účastníky především není sporné, že v posuzované věci došlo ke zvýšení jmenovité hodnoty akcií, a to formou výměny původních akcií za akcie nové. Sporný je však výklad § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů v otázce, zda v takovém případě dochází k přerušení tzv. časového testu pro osvobození od daně,“* a citoval výše uvedené znění předmětného ustanovení, které na danou situaci aplikoval.

Proč je soud přesvědčen, že jazykové vyjádření použité právní normy je jednoznačné?

Pro závěr NSS (shodně jako krajského soudu[6] a správce daně) ohledně posuzované situace byla klíčová interpretace výše citovaného pravidla, resp. výjimky ze základního pravidla znějící: *„při výměně akcie emitentem za jinou akcii o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka nepřerušuje“*. Ohledně formulace této výjimky soud v odůvodnění rozsudku opakovaně (chtělo by se říct až nestandardně často) uvedl, že text *„je z hlediska jazykového zcela jasný“*,[7] znění zákona je *„zcela jasné“*,[8] daná úprava je *„jednoznačně vymezená“*.[9]

Rádi bychom proto obrátili pozornost čtenáře k předmětnému textu. Podle našeho názoru z gramatického hlediska stojí za povšimnutí, že pravidlo hovoří o výměně akcie (v jednotném čísle) za jinou akcii o celkové stejné jmenovité hodnotě. Jelikož akcie nemá žádnou „celkovou“ (nebo třeba částečnou či dílčí) jmenovitou hodnotu, daný přívlastek by podle našeho názoru měl při výkladu daného ustanovení vyvolat pozornost, protože z jazykového hlediska je jeho použití rozhodně „divné“. Na rozdíl od NSS jsme proto dospěli k závěru, že jazykové znění zákona v této části zcela jasné není, a zapátrali jsme v historii dané právní úpravy.

Jak je uvedeno i v rozsudku NSS, předmětné pravidlo bylo do zákona o daních z příjmů doplněno novelou č. 492/2000 Sb. (novela ZDP). V dané době ovšem znělo jinak: *„Při výměně akcií emitentem za jiné akcie o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 6 měsíců nebo 5 let mezi nabytím a převodem cenných papírů u téhož poplatníka nepřerušuje.“*[10] Všimněte si použitého množného čísla (výměna akcií za jiné akcie), díky němuž najednou přívlastek „celkové“ (o celkové stejné jmenovité hodnotě) začíná dávat smysl. Proč je to podle nás důležité, vysvětlíme v následující kapitole.

Zde už jen na závěr drobná poznámka, že soud v rozsudku na mnoha místech předmětné pravidlo zmiňuje, ani jednou je však neformuluje tak, jak opravdu zní.[11] Bez ohledu na text platný a účinný v posuzovaném zdaňovacím období vždy hovoří o výměně akcií (v množném čísle) a u stejné jmenovité hodnoty většinou vynechává přívlastek „celkové“– což samozřejmě dává smysl v zájmu srozumitelnosti, nicméně tím do jisté míry ztrácí na přesvědčivosti opakované zdůrazňování, že jazykové vyjádření daného pravidla je zcela jasné (nám to s odkazem na fungování podvědomí přišlo vtipné, i když chápeme, že poplatník, který zaplatil téměř 14 milionů na dani, se asi příliš nebavil).

4 Ve smyslu § 500 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (ZOK) lze zvýšení jmenovité hodnoty akcií provést dvěma způsoby, buď jejich výměnou, nebo vyznačením vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích. V případě zaknihovaných akcií se zvýšení jmenovité hodnoty provede podle § 501 ZOK změnou zápisu o výši jmenovité hodnoty v evidenci zaknihovaných cenných papírů.

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

6 Viz rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. července 2019 sp. zn. 50 Af 30/2018 (rozsudek KS).

7 Viz bod 24 rozsudku NSS.

8 Viz body 25 a 26 rozsudku NSS.

9 Viz bod 26 rozsudku NSS.

10 Pravidlo bylo z neznámých důvodů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, přeformulováno tak, že množné číslo (ty akcie) bylo nahrazeno jednotným (ta akcie). Důvodová zpráva k této změně neuvádí zhola nic.

11 S výjimkou citace ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů ve znění k 31. 12. 2016.

Opravdu neposkytuje důvodová zpráva žádné vysvětlení?

V reakci na argumentaci stěžovatelky se NSS zabýval i důvodovou zprávou k výše uvedené novele ZDP, ovšem se závěrem, že *„tato důvodová zpráva neuvádí nic bližšího ve vztahu k nyní sporné otázce"* a *„uvádí pouze to, že novela reaguje na změnu obchodního zákoníku umožňující změnu právní formy společnosti bez jejího zániku"*. Ve skutečnosti se jednalo o velmi rozsáhlou novelu[12] obchodního zákoníku[13] zasahující do mnoha oblastí, jež měla podle důvodové zprávy za cíl uvést platný právní stav do souladu s požadavky práva Evropských společenství a napravit stávající právní úpravu, která je příliš stručná a obecná, obsahuje řadu výkladových problémů a neřeší řadu otázek, nebo je řeší nedostatečně nebo v rozporu s obvyklou zahraniční úpravou.[14]

Důvodová zpráva k novele ZDP pak ve své obecné části mimo jiné uvádí: *„Hlavním důvodem navrhované úpravy je bezporuchové praktické uplatňování navržených změn obchodního práva a zákona o účetnictví s účinností od 1. ledna 2001."* Nepopíráme, že důvodové zprávy k novelám daňových předpisů byly v dané době často nekvalitní, a to zejména ve zvláštní části, která má vysvětlovat záměr předkladatele zákona u konkrétních novelizačních bodů. Nicméně, když jsme se podívali, jaké navržené změny obchodního práva by mohly být pro zařazení diskutovaného pravidla do § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů relevantní, zjistili jsme, že novela obchodního zákoníku nahradila dosud používaný pojem „rozdělení akcií" pojmem „štěpení akcií"[15] a hlavně nově upravila i možnost spojování více akcií v jednu novou akcii (s argumentem, že podle zahraničních úprav je i takový postup možný).

Připomeneme-li si znění daného pravidla *„při výměně akcií emitentem za jiné akcie o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 6 měsíců nebo 5 let mezi nabytím a převodem cenných papírů u téhož poplatníka nepřerušuje"*, jsme přesvědčeni, že mělo řešit právě situace, kdy dochází ke štěpení či spojování akcií. Jazykové vyjádření tohoto pravidla je podle našeho názoru naprosto přiléhavé a nabízí se i velmi logický smysl či cíl, byť není v důvodové zprávě pregnantně vyjádřen.[16]

Chápeme, že toto vysvětlení nijak neposouvá otázku použití předmětného pravidla v situaci, kdy dochází k výměně akcií v důsledku zvýšení jejich jmenovité hodnoty (respektive, spíš je zřejmé, že na tuto situaci dopadat nemělo). Náš postoj k posuzované problematice však osvětlí následující kapitola.

Kam se ztratilo, že i po změně jmenovité hodnoty jde o stále stejnou akcii?

Jak jsme uváděli v úvodu, posuzovaná situace má svůj právní základ v zákoně o obchodních korporacích (ZOK). V souvislosti s úvahami ohledně možných způsobů provedení zvýšení jmenovité hodnoty akcií se NSS odvolává na odbornou literaturu v oblasti korporačního práva, přesněji komentář k § 500 ZOK v publikaci LASÁK, J. a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář.* Wolters Kluwer ČR, Praha, 2014.[17] V něm se vyskytuje pro posuzovanou věc naprosto klíčové konstatování, které soud v odůvodnění rozsudku NSS parafrázuje takto: *„v obou případech zvýšení hodnoty akcií dle § 500 zákona o obchodních korporacích (tedy výměna i tzv. okolkování) jde pouze o technický proces, který nemá vliv na práva a povinnosti spojené s akcií, přičemž akcie zůstává v obou případech tou samou věcí a ani v jednom případě tak nejde o vydání cenného papíru"*[18] (podtržení doplněno autory článku).

Asi není nutné připomínat princip opakovaně vyslovený NSS: *„právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích"*.[19] Jak konstatoval i Ústavní soud v odůvodnění Usnesení, *„zákon o dani z příjmů přitom neřeší otázku, zda akcie po změně jejich jmenovité hodnoty představují jiný podíl na základním kapitálu společnosti"*. Soukromoprávní úprava je tedy rozhodná i pro účely daňového práva.

12 Zákonem č. 370/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 15/1998 Sb., o Komisi pro cenné papíry a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění zákona č. 30/2000 Sb., zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (novela obchodního zákoníku).

13 Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (obchodní zákoník).

14 Podle našeho pochopení šlo o jistou „modernizaci" českého obchodního zákoníku, aby se pravidla českého obchodního práva přiblížila zahraničním právním úpravám.

15 Z víceméně technických důvodů, neboť podle důvodové zprávy docházelo často k záměně tohoto pojmu s pojmem rozdělení společnosti.

16 Při zachování celkové stejné jmenovité hodnoty akcií držených poplatníkem by bylo nelogické, aby se čistě z důvodu jejich štěpení či spojení přerušil běh doby držby, když poplatník drží stále stejnou majetkovou hodnotu, jen formálně jinak rozčleněnou. A okrajová poznámka na závěr – v tomto kontextu se ukazuje klíčová role použitého přívlastku „celkové" (jmenovité hodnoty), který ve znění rozhodném pro posuzované období z jazykového hlediska nedává žádný smysl.

17 Pokud by si chtěl někdo dále uvedená tvrzení ověřit, ušetříme mu čas strávený hledáním – klíčová část konstatování, která soud parafrázuje, je výslovně uvedena až ve druhém vydání téhož komentáře z roku 2021.

18 Viz bod 24 rozsudku NSS.

19 Citováno z rozsudku ze dne 26. října 2005, sp. zn. 2 Afs 81/2004.

Jinými slovy, jelikož se po výměně akcie za novou se zvýšenou jmenovitou hodnotou ve smyslu § 500 ZOK jedná o stále stejnou akcii (akcie zůstává tou samou věcí), z povahy věci nemůže z tohoto titulu dojít k přerušení doby držby, jelikož je držena stále stejná akcie. Není tedy žádný důvod na danou situaci aplikovat pravidlo, které řeší výměnu akcie za jinou akcii, ať už je v § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů vyjádřeno jasně či nejasně a je či není zřejmé, na jaké případy mělo dopadat. Jsme přesvědčeni, že posuzovanou situaci řeší základní pravidlo daného ustanovení, tedy osvobození příjmu z úplatného převodu cenného papíru, *„přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto cenného papíru při jeho úplatném převodu dobu 3 let“*. Což bylo v posuzovaném případě splněno.

A čím nás překvapil Ústavní soud?

Z našeho pohledu je celá tato kauza doprovázena řadou překvapivých momentů, pro úplnost si tedy dovolíme stručně komentovat i navazující Usnesení Ústavního soudu. Ústavní soud ústavní stížnost stěžovatelky odmítl jako návrh zjevně neopodstatněný.[20] Přesto se na čtyřech stranách textu odůvodnění Usnesení posuzovanou kauzou podrobně zabýval, a to jak s ohledem na podrobnosti uvedené v odůvodnění rozsudku KS, tak v rozsudku NSS. Zvědavý čtenář si jistě hutný text Usnesení přečte a udělá si názor sám, nás asi nejvíce překvapil jeden zajímavý moment. Ústavní soud v reakci na *„nesouhlas stěžovatelky s tím, jak správce daně a správní soudy aplikovaly v její věci § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů“* popisuje část odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, aby uzavřel, že *„neshledal důvodu, pro který by takto řádně odůvodněný závěr krajského soudu bylo možno označit za svévolný či extrémní, resp. excesivní, neboť má racionální základ a je logicky a srozumitelně vysvětlen, což je z hlediska zásad ústavněprávního přezkumu rozhodné“*.[21] V té souvislosti nás překvapilo, že Ústavní soud takto kvituje zrovna tu část rozsudku KS, s níž se NSS neztotožnil a v rozsudku NSS interpretoval zákon o daních z příjmů odlišně, resp. s přesně opačným závěrem. Domnívali jsme se, že by racionální, logicky a srozumitelně vysvětlený závěr soudu měl být i v souladu se zákonem. Navíc jsme byli přesvědčeni, že rozhodnutí správních soudů postavené na aplikaci právní normy, která se na posuzovanou věc vůbec nevztahuje, z mezí ústavnosti bezesporu vybočuje, když ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod[22] *„daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“*. I proto doufáme, že na některém ze společných diskusních fór bude tato kauza předmětem podrobnější diskuse, která by nejen pro daňovou, ale i soukromoprávní praxi podle našeho názoru byla velmi přínosná.

Na závěr vedlejší produkt aneb fenomén koordinační výbor

Členové Komory daňových poradců už možná v minulosti zaznamenali naše opakované apely na kvalitu příspěvků na koordinační výbor a pečlivé promýšlení témat, která je vhodná se zástupci Finanční správy na této platformě řešit. Osobně jsme tedy kvitovali, že soud v předmětném rozsudku NSS znovu poměrně důrazně připomněl, že publikované závěry zaznamenané v příspěvcích na koordinační výbor rozhodně nejsou samospasitelné. Soud poukázal na *„předpoklady nutné k tomu, aby bylo možno dovodit legitimní očekávání účastníků v praxi plynoucí ze zápisu koordinačního výboru, tedy zejm. jeho dostatečné odůvodnění, vzájemná bezrozpornost zaujatých závěrů, nesmí se jednat o výklad jdoucí proti samotnému textu a významu zákona atd.“*[23] (podtržení doplněno autory článku). Vzhledem k tomu, že nám soud „mluví z duše“ a řada poradců má tendence na závěry koordinačních výborů bezvýhradně spoléhat, zařazujeme toto připomenutí jako „obiter dictum“ na závěr našeho článku. ■

20 Ve smyslu § 43 odst. 2 písm. a) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

21 Viz bod 10 a 11 Usnesení.

22 Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky č. 2/1993 Sb.

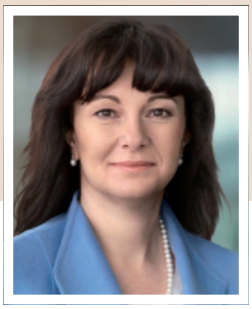
23 Viz bod 23 rozsudku NSS.

Podcast NADANĚ

Podcast můžete sledovat nejen na Komorovém YouTube kanále,
ale také na svých oblíbených platformách Apple Podcast, Spotify, nebo Google Podcast.

Daňové souvislosti snížení základního kapitálu v kapitálové společnosti

Proces snižování základního kapitálu v kapitálové společnosti je upraven v zákoně o obchodních společnostech. Tento proces vždy začíná rozhodnutím valné hromady o snížení základního kapitálu, které musí obsahovat účel navrhovaného snížení základního kapitálu, rozsah a způsob provedení navrhovaného snížení, a jak bude naloženo s částkou odpovídající snížení. V našem textu se zaměříme na účetní a daňové souvislosti snížení základního kapitálu s výplatou společníkům, které rozebereme odděleně pro společnost s ručením omezeným a akciovou společnost. Jiné varianty výplaty vlastního kapitálu, zejména výplata podílu na zisku (viz literatura v závěru), byly již v minulosti v odborných článcích rozebírány.



doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.,

daňový poradce č. 332, partner TPA Group, docentka na VŠE v Praze

Ing. Mariana Peprníčková, Ph.D.,

Katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

Pro kapitálové společnosti je nutné zkoumat, zda v minulosti došlo ke zvýšení základního kapitálu pouze vklady společníků, a to jak peněžitými či nepeněžitými, nebo zda v průběhu života společnosti byl zvýšen základní kapitál z vlastních zdrojů společnosti.

Snížení základního kapitálu ve společnosti s ručením omezeným

1. Základní právní úprava

Právní úpravu pro tento postup najdeme v § 233 až 240a zákona o obchodních korporacích (dále také „ZOK“). Zaměříme se na snížení základního kapitálu s výplatou společníkům. Usnesení valné hromady o snížení základního kapitálu obsahuje:

a) částku, o niž se základní kapitál snižuje,
b) údaj, jak se mění výše vkladů společníků,
c) údaj o tom, zda částka odpovídající snížení základního kapitálu bude celá nebo zčásti vyplacena společníkům.

Výše vkladu každého společníka se v důsledku rozhodnutí o snížení základního kapitálu společnosti snižuje v poměru dosavadních vkladů. Valná hromada může se souhlasem všech společníků rozhodnout, že se jejich vklady sníží jinak.

Protože snížením základního kapitálu může být ohrožena dobytnost pohledávek věřitelů, stanovuje ZOK povinnost, aby jednatelé zveřejnili usnesení o snížení základního kapitálu do 15 dnů ode dne jeho přijetí dvakrát po sobě s časovým odstupem 30 dnů. Jednatelé zároveň písemně vyzvou známé věřitele společnosti, jejichž pohledávky vůči společnosti vznikly před okamžikem přijetí usnesení valné hromady o snížení základního kapitálu, aby přihlásili své pohledávky vůči společnosti ve lhůtě do 90 dnů po zveřejnění posledního oznámení.

Účinky snížení základního kapitálu nastávají okamžikem zápisu nové výše základního kapitálu do obchodního rejstříku, tedy k tomuto okamžiku společnost účtuje o vzniku dluhu vůči společníkovi z titulu vrácení části základního kapitálu. Společnost naloží s částkou odpovídající snížení základního kapitálu až poté, co se snížení základního kapitálu zapíše do obchodního rejstříku, tedy až poté může přistoupit k vyplacení.

2. Daňové souvislosti snížení základního kapitálu

Snížení základního kapitálu je možno zařadit pro daňové účely do § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů v platném znění

zpět na obsah

(dále jen „ZDP"), kdy je příjem společníka zdaněn srážkovou daní po odečtení nabývací ceny podílu. Pro přesnost citujeme:

> ***(2)*** *Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17 činí 15 %, a to*
>
> ***e)*** *z vypořádacího podílu při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a při zániku členství v družstvu, z vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění; tento příjem se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátci poplatníkem prokázána.*

Nabývací cena podílu je definována v § 24 odst. 7 ZDP. Zjednodušeně je možno tento pojem vysvětlit tak, že se jedná o daňovou hodnotu majetkového cenného papíru (akcie, kmenového listu, podílového listu) nebo podílu na obchodní společnosti nebo družstvu.

Mezi jednoduché příklady patří stanovení nabývací ceny na úrovni pořizovací ceny cenného papíru nebo podílu nebo na úrovni splaceného peněžitého vkladu do korporace. Mnohem složitější je však určení nabývací ceny v případě, kdy společník vložil do korporace nepeněžitý vklad. U nepeněžitého vkladu je důležité, zda vkladatelem byla nepodnikající fyzická osoba a vkládala osobní majetek, nebo zda předmětem vkladu byl majetek z obchodního majetku fyzické nebo právnické osoby. U vkladatele podnikající fyzické osoby (nebo právnické osoby) se do nabývací ceny podílu promítá daňová zůstatková hodnota vloženého odpisovaného majetku nebo účetní hodnota ostatního majetku. U nepodnikající fyzické osoby se pak stanovuje nabývací cena v závislosti na tom, co je předmětem vkladu a jak dlouho tento majetek konkrétní fyzická osoba vlastnila. Je-li vkladem majetek, který nebyl zahrnut do obchodního majetku poplatníka a byl pořízen nebo nabyt v době kratší než 5 let před splacením tohoto vkladu do obchodní korporace, ocení se pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, nebo při nabytí majetku bezúplatně cenou určenou podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku k okamžiku nabytí majetku. U nemovitých věcí se nabývací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení před splacením vkladu. Pokud vkladatel vlastnil majetek po dobu delší než 5 let, pak se jeho ocenění stanoví stejně jako hodnota nepeněžitého příjmu, tedy tento majetek bude pro účely stanovení nabývací ceny podílu oceněn na úrovni znaleckého ocenění v době provedení vkladu dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování. Tato úprava vyplývá z § 3 odst. 3 ZDP. V podrobnostech odkazujeme na publikovanou odbornou literaturu (Skálová, Čouková, 2015).

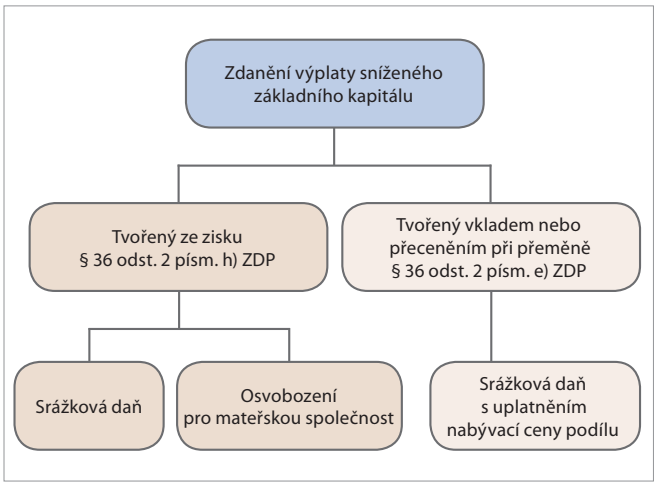
Ke snižování základního kapitálu však musíme připomenout i § 36 odst. 2 písm. h) ZDP, kde je uvedeno, že je nutné odvést srážkovou daň ve výši 15%:

> **h)** *z příjmu společníka společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti při snížení základního kapitálu nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti nebo fond vytvořený ze zisku; přitom pro tento příjem vždy platí, že se základní kapitál snižuje nejprve o tu část, která byla zvýšena ze zisku obchodní společnosti nebo z fondu vytvořeného ze zisku; obdobně se postupuje u příjmu člena obchodní korporace z rozpuštění rezervního fondu nebo obdobného fondu.*

Při snižování základního kapitálu je tedy pro správné zdanění naprosto klíčové zjištění, jak byl základní kapitál vytvořen. Je tedy nutno jít historicky zpět a zkoumat, jak velká část základního kapitálu pochází z původních vkladů zakladatelů, zda byl základní kapitál zvýšen dalšími vklady společníků nebo z vlastních zdrojů, a samozřejmě i to, zda došlo ke zvýšení základního kapitálu např. v důsledku fúze (sloučením nebo rozdělením).

Pokud budeme analyzovat společnost vzniklou jako právního nástupce v důsledku fúze splynutím nebo rozdělením se vznikem nové nástupnické společnosti, pak musíme jít ještě hlouběji a analyzovat komentář k zahajovací rozvaze, z jakých zdrojů zanikající společnosti byl základní kapitál vytvořen. Může se jednat opět o původní vklady zakladatelů, nerozdělené zisky nebo fond z přecenění jmění na základě povinnosti zaúčtovat ocenění jmění uložené zákonem o přeměnách. Všechny tyto položky musí být rozděleny v podstatě do dvou skupin – vkladové a ziskové – tím získají správný daňový postup, viz obrázek č. 1.

Obrázek 1 – Dvě možnosti zdanění výplaty základního kapitálu



Vlastní kapitál, který vznikl v důsledku přecenění jmění při přeměně a byl zaúčtován na účet 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (vykazováno v pasivech rozvahy na řádku A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací) patří mezi položky vlastního kapitálu, které budou při výplatě zdaňovány v režimu § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, tedy jako položky vkladové. Tento postup byl potvrzen i v příspěvku koordinačního výboru č. 448/18.03.15 Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů, kdy Finanční správa razantně odmítla tvrzení daňových poradců, že by tyto částky mohly být vypláceny jako podíly na zisku s možným osvobozením pro mateř-

ské společnosti. Ze závěru si dovolíme citovat: *„Oceňovací rozdíl z přecenění v rámci rozvahové položky kapitálové fondy nebyl vytvořen ze zisku ani dodatečnými vklady členů obchodní korporace, ale z důvodu provedení přecenění jmění v důsledku fúze. Navrhované osvobození výplaty oceňovacích rozdílů v daném případě tedy uplatnit nelze, protože se nejedná o druh příjmu uvedený v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ani o druh příjmu uvedený v § 19 odst. 1 písm. zf) ZDP. Hodnota oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách se může dle dohody zúčastněných účetních jednotek, resp. jejich společníků, přesunout v zahajovací rozvaze do různých položek vlastního kapitálu (podle dohody obsažené v projektu přeměny). Tyto přesuny musejí být popsány v projektu přeměny a také komentovány v komentáři k zahajovací rozvaze. Podobné přesuny mohou v účetnictví probíhat i následně."*

Ocenění jmění při přeměnách je vždy spojeno se vznikem nového základního kapitálu v nové nástupnické společnosti (splynutí, rozštěpení či odštěpení) nebo se zvýšením základního kapitálu existující nástupnické společnosti (sloučení, rozštěpení sloučením, odštěpení sloučením). Společníci zanikající společnosti tak nabývají podíly na nástupnické společnosti, kdy základní kapitál odpovídající hodnotě vkladu či jmenovité hodnotě akcií může být tvořen ze zdrojů zanikající společnosti, které mohou být jak ziskové, tak vkladové. Proto je nutná analýza komentáře k zahajovací rozvaze a identifikace vlastního zdroje, který byl použit na tvorbu základního kapitálu. Jedině tak můžeme správně odpovědět na otázku, jak správně zdanit budoucí snížení tohoto základního kapitálu pro výplatu společníkům.

Praktickou aplikaci výše uvedených pravidel si ukážeme na následujících příkladech.

3. Příklady snížení základního kapitálu v s. r. o.

Příklad č. 1 – Výplata základního kapitálu společníkům

Společnost s ručením omezeným má tři společníky a celkový základní kapitál 10 mil. Kč. Valná hromada rozhodla o snížení základního kapitálu: Základní kapitál se snižuje o částku 8 mil. Kč, výše vkladů společníků se snižuje o 80 % u každého, s částkou sníženého základního kapitálu bude naloženo tak, že se vyplatí společníkům podle jejich podílu na základním kapitálu.

Podíly společníků na základním kapitálu jsou 60 %, 35 % a 5 %. Všichni společníci jsou zakladateli, kteří splatili celý základní kapitál při založení společnosti peněžitými vklady v poměru svého podílu na základním kapitálu.

Řešení

V této situaci nebude odvedena žádná srážková daň, protože příjem společníka bude snížen o nabývací cenu podílu, tedy základna pro srážkovou daň bude nula. Rekapitulaci obsahuje tabulka níže na této straně.

Při tomto způsobu účtování není nutno využívat účet 419 – Změny základního kapitálu, protože závazek vůči společníkům vznikne až okamžikem nabytí právních účinků snížení základního kapitálu. Můžeme tedy snižovat přímo účet 411 – Základní kapitál (zapsaný v obchodním rejstříku).

	Společník A	Společník B	Společník C
Podíl na základním kapitálu	60 %	35 %	5 %
Podíl připadající na společníka z celkového snížení základního kapitálu	4 800 000 Kč	2 800 000 Kč	400 000 Kč
Nabývací cena podílu	6 000 000 Kč	3 500 000 Kč	500 000 Kč
Základna pro srážkovou daň (příjem společníka minus nabývací cena)	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Srážková daň 15 %	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Čistá výplata	4 800 000 Kč	2 800 000 Kč	400 000 Kč

Účetní operace u společnosti		Kč	MD	D
	Počáteční zůstatek základního kapitálu	10 000 000		411
1.	Snížení základního kapitálu a zachycení závazku vůči společníkům – účtujeme ke dni právních účinků zápisu snížení základního kapitálu do obchodního rejstříku	8 000 000	411	365
2.	Výplata společníkům z běžného účtu	8 000 000	365	221

Po této transakci zůstane všem společníkům nabývací cena podílu ve výši snížené o to, co bylo již uplatněno. Toto pravidlo je zakotveno do poslední části § 24 odst. 7 ZDP: *Nabývací cena se snižuje o ty části, které již byly uplatněny jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů nebo které snížily základ daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně.*

Příklad č. 2 – Snížení základního kapitálu tvořeného nepeněžitým vkladem

Společnost s ručením omezeným má jediného společníka, českou fyzickou osobu. Ten založil společnost v roce 2010 nepeněžitým vkladem nemovitosti (budova a pozemek). Jedná se o hotel, který tato fyzická osoba provozovala jako své podnikání a v roce 2010 se rozhodla o převodu své podnikatelské činnosti do právnické osoby.

Pro daňové účely je důležitá pořizovací cena pozemku ve výši 5 mil. Kč a daňová zůstatková cena budovy, která je ve výši 45 mil. Kč. Tyto dvě daňové hodnoty budou tvořit nabývací cenu podílu na založené společnosti v celkové výši 50 mil. Kč.

Hodnota vkladu do s. r. o. byla stanovena znalcem na částku 100 mil. Kč, a v této výši byl také upsaný základní kapitál.

V roce 2021 se jediný společník rozhodl snížit základní kapitál o 80 %, o tuto hodnotu bude snížena jmenovitá hodnota jeho vkladu, bude mu vyplacena částka ve výši 80 mil. Kč.

Řešení

V této situaci bude odvedena srážková daň, z rozdílu mezi vyplácenou částkou 80 mil. Kč a nabývací cenou podílu ve výši 50 mil. Kč. Uplatnit můžeme celou nabývací cenu podílu. Rekapitulaci obsahuje tabulka níže na této straně.

Po této transakci bude mít společník nabývací cenu nulovou, celá její uplatnitelná hodnota byla vyčerpána při snížení základního kapitálu. Pokud by následně společník přistoupil k likvidaci společnosti, nebude již moci uplatnit proti podílu na likvidačním zůstatku žádnou nabývací cenu.

Příklad č. 3 – Výplata základního kapitálu tvořeného ze zisku společníkům

Společnost s ručením omezeným má tři společníky a celkový základní kapitál 10 mil. Kč. Všichni tři společníci jsou zakladatelé a splatili peněžitý vklad. Při založení byl základní kapitál splacen společníky ve výši 2 mil. Kč. Po pěti letech po vzniku společnosti došlo ke zvýšení základního kapitálu z nerozděleného zisku ve výši 8 mil. Jmenovitá hodnota podílu se tak u každého společníka zvýšila podle jeho podílu na základním kapitálu.

V současnosti valná hromada rozhodla o snížení základního kapitálu. Základní kapitál se snižuje o částku 8 mil. Kč, výše vkladů společníků se snižuje o 80 % u každého, s částkou sníženého základního kapitálu bude naloženo tak, že se vyplatí společníkům podle jejich podílu na základním kapitálu.

	Společník – vkladatel nepeněžitého vkladu
Podíl na základním kapitálu	100 %
Snížení základního kapitálu v korunové výši	80 000 000 Kč
Nabývací cena podílu	50 000 000 Kč
Základna pro srážkovou daň (příjem společníka minus nabývací cena)	30 000 000 Kč
Srážková daň 15 %	4 500 000 Kč
Čistá výplata	75 500 000 Kč

Účetní operace u společnosti		Kč	MD	D
	Počáteční zůstatek základního kapitálu	100 000 000		411
1.	Snížení základního kapitálu a zachycení závazku vůči společníkům – účtujeme ke dni zápisu snížení do obchodního rejstříku	80 000 000	411	365
2.	Sražení srážkové daně	4 500 000	365	342
3.	Výplata společníkovi z běžného účtu	75 500 000	365	221
4.	Odvod srážkové daně finančnímu úřadu	4 500 000	342	221

Pro správné daňové posouzení se musíme vrátit do minulosti a zkoumat navýšení základního kapitálu z nerozděleného zisku. Pro daňové účely je tato část ze zisku nyní snižována a vyplácena, viz § 36 odst. 2 písm. h) ZDP.

Podíly společníků na základním kapitálu jsou 60 %, 35 %, 5 %. Všichni společníci jsou zakladateli, ale společník držící 60% podíl je společnost s ručením omezeným, zbylí dva společníci jsou tuzemské fyzické osoby. Rekapitulaci výpočtu srážkové daně obsahuje následující tabulka.

	Společník A – právnická osoba	Společník B – fyzická osoba	Společník C – fyzická osoba
Podíl na základním kapitálu	60 %	35 %	5 %
Podíl připadající na společníka z celkového snížení základního kapitálu	4 800 000 Kč	2 800 000 Kč	400 000 Kč
Základna pro srážkovou daň	Osvobození pro mateřskou společnost	2 800 000 Kč	400 000 Kč
Srážková daň 15 %	0 Kč	420 000 Kč	60 000 Kč
Čistá výplata	4 800 000 Kč	2 380 000 Kč	340 000 Kč

Účetní operace u společnosti	Kč	MD	D
Počáteční zůstatek základního kapitálu	10 000 000		411
Snížení základního kapitálu a zachycení závazku vůči společníkům – účtujeme ke dni zápisu snížení do obchodního rejstříku	8 000 000	411	365
Sražení srážkové daně	480 000	365	342
Výplata společníkům z běžného účtu	7 520 000	365	221
Odvod srážkové daně finančnímu úřadu	480 000	342	221

Tato transakce nijak neovlivnila nabývací cenu podílu u společníků, tedy nesnížila ji. Nabývací cena u každého ze společníků je ve výši splaceného peněžitého vkladu. Vyplácená částka základního kapitálu byla celá z toho, co bylo do základního kapitálu převedeno z nerozděleného zisku.

Příklad č. 4 – Výplata základního kapitálu tvořeného přecením při fúzi

Společnost s ručením omezeným Meta založila dceřinou společnost s ručením omezeným Delta peněžitým vkladem do základního kapitálu ve výši 1 mil. Kč. Ocenění nabytého podílu pro účely účetnictví i nabývací cena pro daňové účely je tedy stanovena u tohoto zakladatele na částku 1 mil. Kč.

Společnost Delta dobře prosperovala a jako další krok úspěšného podnikání realizovala fúzi sloučením do nástupnické společnosti Omikron, s. r. o.

Toto sloučení proběhlo s oceněním jmění, které zobrazuje tabulka níže.

	Pasiva	Kč
A.I.1	Základní kapitál	1 000 000
A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách kapitálových korporací	10 000 000
A.IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	8 000 000
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	3 000 000

Na základě projektu fúze došlo k navýšení základního kapitálu nástupnické společnosti Omikron, s. r. o. ze jmění zanikající společnosti Delta o částku ve výši 15 mil. Kč. Na toto navýšení základního kapitálu byl použit původní základní kapitál (1 mil Kč), celý fond z přecenění (10 mil. Kč) a nerozdělený zisk (4 mil. Kč).

Společnost Meta, s. r. o. tak nabývá podíl na společnosti Omikron, s. r. o., který má jmenovitou hodnotu 15 mil. Kč, nabývací cenu však má stanovenu v úrovni původní nabývací ceny na společnosti Delta, tedy ve výši 1 mil. Kč. Toto pravidlo je zakotveno do § 24 odst. 7 ZDP: *Nabývací cena podílu na obchodní korporaci se nemění při změně právní formy obchodní korporace a při fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace.*

Po několika letech dospěli společníci společnosti Omikron k rozhodnutí snížit základní kapitál o 80 %. Pro účely zjednodušení výpočtu budeme pracovat jen s tou částí základního kapitálu, která je vyplácena společníkovi Meta a byla vytvořena v důsledku fúze společnosti Delta do Omikronu.

Výpočet srážkové daně z tohoto snížení základního kapitálu

Celkové snížení základního kapitálu (80 % z 15 000 000 Kč)	12 000 000 Kč
Z toho část tvořená ze zisku (musí být použita ke snížení jako první)	4 000 000 Kč
Z toho část tvořena vkladem a přeceněním	8 000 000 Kč

Postup zdanění části snížení ZK ze zisku		**Postup zdanění části snížení ZK z vkladu a přecenění**	
Vyplácená částka	4 000 000 Kč	Vyplácená částka	8 000 000 Kč
Zdanění srážkovou daní	Ne, jedná se o výplatu mateřské společnosti	Snížení o nabývací cenu podílu	1 000 000 Kč
		Základ pro srážkovou daň	7 000 000 Kč
		Výše srážkové daně	1 050 000 Kč
Čistý příjem	4 000 000 Kč	Čistý příjem	6 950 000 Kč

Celkový čistý příjem společníka ze snížení základního kapitálu bude činit částku 10 950 000 Kč.

Postup zaúčtování u společnosti je podobný jako v předchozím příkladu. Touto transakcí byla vyčerpána celá nabývací cena podílu.

Snížení základního kapitálu v akciové společnosti

Snížení základního kapitálu v akciové společnosti, pokud je jeho cílem výplata akcionářům, může proběhnout podobnou formou, která byla rozebrána výše, a to je snížení jmenovitých hodnot akcií s výplatou této částky. Postup daňového posouzení a účetního zobrazení bude stejný jako u společnosti s ručením omezeným, tady v příkladech uvedených výše. Akcionáři však mohou zvolit i další způsob snížení základního kapitálu, a to odkupem akcií, tedy stažením části akcií z oběhu, na základě smlouvy s akcionáři. Právní úprava je obsažena v § 532 až 535 ZOK.

V případě, že se akcie berou z oběhu na základě smlouvy, může rozhodnutí valné hromady určit, že základní kapitál bude snížen v rozsahu jmenovitých hodnot akcií, které budou vzaty z oběhu, nebo že bude snížen o pevnou částku. Akcie lze vzít z oběhu na základě smlouvy úplatně i bezplatně. Bezplatný postup by mohl být využit při snížení základního kapitálu na vyrovnání účetní ztráty. Pro účely našeho textu budeme pracovat s úplatným postupem. Návrh smlouvy je předložen všem akcionářům s nabídkou odprodeje akcií do výše plánovaného snížení základního kapitálu. Kupní cena je stanovena znaleckým posudkem a je splatná nejpozději do 3 měsíců od účinnosti snížení základního kapitálu. Lhůta splatnosti kupní ceny nesmí předcházet dni účinnosti snížení základního kapitálu.

V důsledku snížení základního kapitálu společnosti nesmí klesnout základní kapitál pod výši stanovenou tímto zákonem. Snížením základního kapitálu se nesmí zhoršit dobytnost pohledávek věřitelů.

Účetní zobrazení této varianty snížení základního kapitálu pracuje s odkupem vlastních akcií, které jsou vykázány na účtu *252 – Vlastní akcie* do okamžiku právních účinků snížení základního kapitálu. Akciová společnost neřeší žádné daňové otázky spojené s odkupem akcií, nemusí zkoumat nabývací ceny od akcionářů. Daňové souvislosti prodeje akcií si řeší každý akcionář sám. Tento postup je tedy z účetního a daňového pohledu pro akciovou společnost administrativně jednodušší než snižování zá-

kladního kapitálu cestou snížení jmenovité hodnoty akcií, které by u akciové společnosti vedlo ke zjišťování nabývací ceny u jednotlivých akcionářů.

Účetní postup ukazuje následující příklad.

Příklad č. 5 – Snížení základního kapitálu úplatným vzetím akcií z oběhu

Akciová společnost emitovala 10 000 ks akcií o nominální hodnotě 1 000 Kč. Na základě řádné účetní závěrky k 31. 12. 2021 rozhodla valná hromada o snížení základního kapitálu o polovinu, a to odkupem akcií od akcionářů. Dle znaleckého posudku je odkupní cena každé akcie stanovena na 3 500 Kč. Na valné hromadě bylo stanoveno, že rozdíl mezi nominální hodnotou akcií a jejich odkupní cenou bude čerpán z nerozděleného zisku minulých let.

Akcionáři přijali nabídku odkupu a společnost odkoupila 5 000 ks akcií za stanovenou cenu.

Představenstvo po zápisu snížení základního kapitálu do obchodního rejstříku rozhodlo o zničení akcií. Počáteční zůstatky položek vlastního kapitálu k datu rozhodování valné hromady o snížení základního kapitálu zobrazuje následující tabulka.

Pasiva		Kč
A.I.1.	Základní kapitál	10 000 000
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	18 200 000

Účetní operace		Kč	MD	D
	Počáteční zůstatek – základní kapitál	10 000 000		411
1.	Nákup vlastních akcií 5 000 ks × 3 500 Kč	17 500 000	252	379
2.	Zápis snížení základního kapitálu do obchodního rejstříku	5 000 000	411	419
3.	Zničení vlastních akcií	5 000 000	419	252
4.	Zúčtování rozdílu – dle rozhodnutí valné hromady čerpáno z nerozděleného zisku	12 500 000	428	252

Tímto způsobem bylo ze společnosti odčerpáno 17,5 mil. Kč z vlastního kapitálu bez vybrání jakékoliv srážkové daně. Akcionáři prodávající akcie zdanili tento příjem jako příjem z prodeje akcií, resp. mohli uplatnit osvobození tohoto příjmu, pokud prodávali akcie po uplynutí časového testu pro fyzické osoby nebo pro mateřské společnosti.

Tento postup musí mít své ekonomické zdůvodnění (např. je využit různými akcionáři, někteří odcházejí, dojde ke změně majetkové struktury, nebo je odkup akcií od některých akcionářů vynucen zákonem). Nevybrání srážkové daně při současném „vybrání" nerozděleného zisku může být Finanční správou posouzeno jako zneužití daňového práva. Cílem této transakce tedy nesmí být „jen" vyplacení nerozděleného zisku nebo jiných vlastních zdrojů bez zdanění. V praxi jsme se setkali s těmto případy zejména v situacích, kdy společnost získala velký objem peněžních prostředků např. po prodeji části obchodního závodu a akcionáři připravovali restrukturalizaci výroby, měnili zaměření podnikatelských aktivit či se rozhodli „rozejít se" jinou cestou než rozdělením společnosti.

Závěr

V tomto článku jsme se zabývali poměrně méně rozebíranou problematikou snižování základního kapitálu. Menší frekvence tohoto způsobu je dána tím, že je právně mnohem náročnější než běžná výplata podílu na zisku nebo jiných vlastních zdrojů kapitálové společnosti.

Literatura

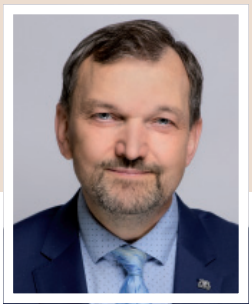
[1] SKÁLOVÁ, J. Bilanční pravidla pro rozdělení vlastního kapitálu v novele ZOK. *Auditor*, 2020, č. 10, s. 9–13.
[2] SKÁLOVÁ, J., ČERNÝ, V. Účetní a daňové souvislosti rozdělení zisku. *Auditor*, 2019, č. 2, s. 27–29.
[3] SKÁLOVÁ, J. Výplata vlastního kapitálu. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2017, č. 4, s. 27–34.
[4] SKÁLOVÁ, J. Valné hromady a schválení rozdělení zisku nebo dalších složek vlastního kapitálu. *Právní rádce*, 2017, č. 4, s. 44–45.
[5] ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*. Oswald, a. s. 2015.
[6] SKÁLOVÁ, J. a kol. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*. 1. vydání Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE Praha, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

zpět na obsah

Nově na ePortálu ČSSZ

Portál České správy sociálního zabezpečení je v provozu již delší dobu a postupně na něm přibývají funkce a možnosti určené pro široký okruh uživatelů z řad fyzických a právnických osob, zaměstnavatelů nebo OSVČ, lékařů i „běžných" občanů. Úpravy a změny jsou pozvolné a postupné a v letošním roce přišel na řadu systém zmocňování osob, které mohou zastupovat subjekty při úkonech a jednáních týkajících se oblastí pod správou ČSSZ.



MVDr. Milan Vodička,

daňový poradce č. 1366,
vedoucí Sekce IT KDP ČR

1. Rychlý přehled

Portál ČSSZ na webové adrese https://eportal.cssz.cz/ je rozdělen na tři základní oblasti, ve kterých lze najít:

- Tiskopisy v rozdělení pro
  - Zaměstnavatele
  - OSVČ
  - Pojištěnce
  - Lékaře
  - Poživatele důchodu
  - Zařízení sociálních služeb
  - Online služby určené pro
  - Zaměstnavatele
  - OSVČ
  - Pojištěnce
- Další informace o
  - Samotném ePortálu
  - Způsobech přihlašování
  - Možnostech nastavení RSS – odběru novinek

2. Přihlášení do ePortálu ČSSZ

Základní podmínkou pro podávání tiskopisů a využívání online služeb je identifikace uživatele cestou přihlášení, pro které jsou nabídnuty dva způsoby:

- zaručená identita s využitím portálu **Identita občana** nebo
- **ověřená identita** prostřednictvím přihlašovacích údajů do informačního systému datových schránek (ISDS).

2.1. Zaručená identita

Při této variantě přihlášení se za řádně provedenou identifikaci uživatele zaručí kvalifikovaný správce – poskytovatel důvěryhodných služeb, který prošel striktním procesem certifikace a podrobil se dohledu Ministerstva vnitra. Identifikační proces probíhá na portálu **Identita občana**, který byl zřízen na základě speciálního zákona č. 250/2017 Sb., o elektronické identifikaci, a svěřen Správě základních registrů, tedy instituci, jež se stará o páteřní informační systémy České republiky, včetně klíčového registru obyvatel. Setkat se lze také se zkratkou NIA, což znamená Národní bod pro identifikaci a autentizaci.

Použít lze kterýkoli z prostředků, jež jsou na portálu Identita občana k dispozici, v této chvíli to jsou:

- **Mobilní klíč eGovernmentu**, v podobě aplikace pro mobilní telefony založené na jednorázových QR kódech
- **eObčanka**, tedy občanský průkaz s aktivovaným elektronickým kontaktním čipem vložený do čtečky připojené k počítači, notebooku apod.
- **NIA ID** – k přihlášení dojde zadáním jména, hesla a jednorázového kódu obdrženého SMS zprávou
- **IIG – International ID Gateway** fungující jako rozcestník k identifikačním portálům členských států Evropské unie, který mohou použít cizinci
- čipové karty **První certifikační autority, a. s.**, opatřené speciálním certifikátem vydaným pro účely identifikace
- služba **mojeID** poskytovaná sdružením CZ.NIC, která musí být ještě doplněna bezpečnostním klíčem, ať už fyzickým v podobě USB tokenu, nebo systémovým
- **Bankovní identita**, kdy jsou použity stejné prostředky a postupy jako při přihlášení do internetového bankovnictví peněžních ústavů.

Pro úspěšný průběh identifikace je vyžadováno poskytnutí souhlasu s předáním osobních údajů zjištěných v základním registru obyvatel.

2.2. Ověřená identita

Druhou možností pro určení identity uživatele na ePortálu ČSSZ je využití přihlašovacích údajů do informačního systému

datových schránek (ISDS). V tomto případě proběhne celý proces ve velmi dobře zabezpečeném prostředí ISDS a výsledek v podobě osobních údajů fyzické osoby je (s jejím souhlasem) poskytnut systému správy sociálního zabezpečení.

Lze přitom použít kteroukoli z možností, které jsou dnes pro přístup do datových schránek k dispozici. To znamená kromě jména a hesla (doplněného případně o SMS nebo jednorázový bezpečnostní kód) také mobilní klíč, Identitu občana či elektronický certifikát.

Identifikovány budou touto cestou jak osoby oprávněné k přístupu do datové schránky, tak i osoby pověřené, u druhých jmenovaných ale nebudou na ePortálu ČSSZ k dispozici zcela všechny informace, po přihlášení se navíc objeví upozornění, že je možné využívat pouze určené online služby a tiskopisy, pro které by mělo být v systému vloženo zmocnění (uplatněna plná moc).

Po úspěšné identifikaci uživatele bude v pravém horním rohu uvedeno:

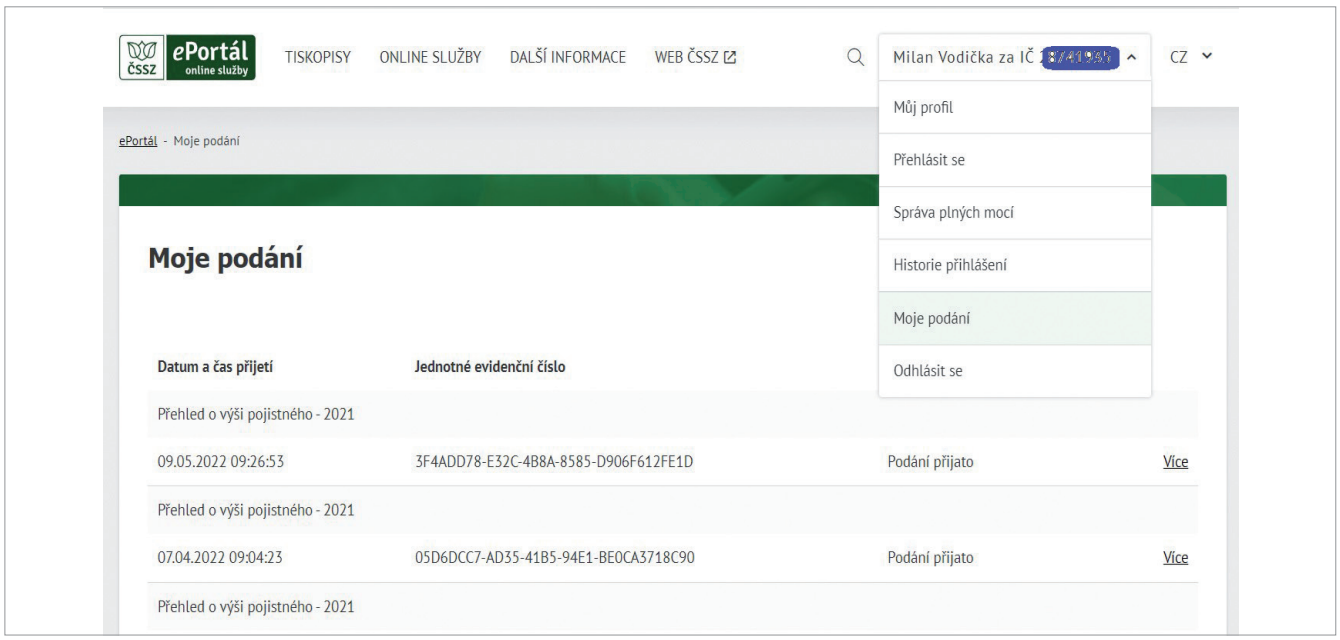
- **Jméno a příjmení**, pokud došlo k přihlášení Identitou občana nebo pomocí přihlašovacích údajů do datové schránky fyzické osoby (podnikající či nepodnikající). V takovém případě může uživatel jednat sám za sebe nebo po přehlášení za některého ze zmocnitelů (viz dále).
- **Identifikační číslo IČ** právnické osoby, pokud došlo k přihlášení *oprávněné* osoby pomocí přihlašovacích údajů do datové schránky konkrétní právnické osoby, uživatel jedná za tuto právnickou osobu.
- **Jméno a příjmení za IČ XXXXXXX** (viz obrázek), pokud došlo k přihlášení osoby *pověřené* přístupem do datové schránky právnické osoby. Uživatel jedná za tuto právnickou osobu nebo po přehlášení za některého ze zmocnitelů (viz dále).

Vedle textu identifikujícího přihlášeného uživatele je aktivní proklik v podobě šipky vedoucí do menu s funkcemi:

- **Můj profil**, kde jsou uvedeny informace o přihlášené fyzické osobě (včetně ID všech datových schránek, pomocí kterých se může identifikovat) nebo o osobě právnické, pokud je přihlášena osoba oprávněná. Dále pak relevantní údaje odpovídající „rolím“, ve kterých přihlášený uživatel vůči ČSSZ vystupuje, to znamená o osobě samostatně výdělečně činné, o zaměstnavateli, o právnických osobách, kde plní funkci statutárního orgánu, a také o zmocnitelích.
- **Přehlásit se** je volba, která umožňuje rozhodnout se, za který subjekt (zmocnitele) chce uživatel činit úkon (viz dále)
- **Správa plných mocí** zahrnuje úkony, které souvisejí s udělováním a oznamováním zmocnění nebo jejich změnami (bude popsáno dále)
- **Historie přihlášení**, kde jsou uvedena data úspěšných přihlášení do ePortálu, včetně IP adresy, verze prohlížeče a operačního systému
- **Moje podání** poskytující seznam realizovaných podání vůči správě sociálního zabezpečení, včetně unikátního identifikátoru a stavu zpracování. Seznam je pomocí dvou záložek rozdělen na podání učiněná přímo nebo v zastoupení (zmocněncem).
- **Odhlásit se** umožní ukončit režim přihlášení za konkrétní fyzickou osobu

Úspěšným přihlášením do ePortálu ČSSZ se zpřístupní celá řada informací, tiskopisů a online služeb, v praxi mezi nejžádanější patří např.:

- Informace o stavu pohledávek na pojistném a penále pro zaměstnavatele – právnické i fyzické osoby
- Potvrzení o bezdlužnosti právnických osob, OSVČ a zaměstnavatelů
- Inventura pohledávek OSVČ za kalendářní rok
- Informace o zaplacených zálohách na důchodové nebo nemocenské pojištění OSVČ



zpět na obsah

- Informativní osobní list důchodového pojištění a informativní výpočet důchodu
- Informace o dočasné pracovní neschopnosti (ze systému eNeschopenka) ad.

3. Správa plných mocí

Oblastí, která doznala v poslední době největších změn, je udělování, změny a akceptace plných mocí, včetně substitučního zmocnění. Do příslušné části portálu se dostanete buď z menu vyvolaného kliknutím na šipku u jména přihlášeného uživatele, anebo po volbě z horního menu *Online služby* (pro zaměstnavatele, OSVČ i pojištěnce) najdete v levém sloupci položku *Plné moci (zmocnění)* a po volbě *Spustit* se objeví *Správa plných mocí*.

Správa plných mocí je rozdělena do dvou částí reprezentovaných kartami (záložkami) Zmocnitelé a Zmocněnci. Ty jsou představovány oddělenými seznamy:

- právnických osob s uvedením IČ, obchodního jména a příznaku (zatržítka), zda přihlášený uživatel vystupuje v pozici statutárního orgánu (v tom případě je oprávněn ke všem úkonům, službám i tiskopisům)
- fyzických osob s uvedením rodného čísla, jména a příjmení a příznaku, zda přihlášený uživatel vystupuje jako zaměstnavatel (v takovém případě může provést určení dalších osob, které budou zástupčí oprávnění vykonávat)

V pravém sloupci je u každého řádku tlačítko *Přehlásit se*, které slouží k rychlému přechodu uživatele mezi subjekty, za které může vystupovat. U fyzických osob je navíc úplně vpravo šipka sloužící k zobrazení náhledu na rozsah zmocnění pro vyjmenované služby a tiskopisy dostupné na ePortálu ČSSZ.

Použijete-li tlačítko *Přehlásit se*, bude v pravém horním rohu uvedeno za vaším jménem a příjmením IČ právnické osoby nebo jméno a příjmení fyzické osoby, za kterou v danou chvíli jednáte. Následně lze využít kteroukoli z online služeb portálu nebo podat tiskopis. Pokud zvolíte některý ze seznamu nabízených dostupných tiskopisů, bude předvyplněn údaji toho subjektu, za který právě jednáte. Můžete ale stejně tak naimportovat technický (XML) soubor připravený jiným programem nebo načíst některé dřívější podání a upravit jej.

Po dokončení tiskopisu a jeho kontrole jej lze elektronicky odeslat, a to buď rovnou prostřednictvím portálu, nebo s využitím datové schránky. První z uvedených voleb – *Odeslat přes ePortál* – znamená, že bude podání „vloženo" přímo do systému ČSSZ, jako podatel bude zaznamenán aktuálně přihlášený uživatel. Lze si okamžitě stáhnout odeslaný tiskopis, kde v zápatí bude doplněna informace o úspěšném odeslání příjemci spolu s unikátním kódem, tzv. jednotným evidenčním číslem. V části *Moje podání* pak můžete sledovat postup zpracování tiskopisu od přijetí až po stav *Vyřízeno*.

V horní části nad seznamem zmocnitelů/zmocněnců je výrazné tlačítko *Přidat plnou moc*, které ve třech krocích zajišťuje rychlé a pohodlné udělení zástupčího oprávnění. Nejprve je nezbytné určit, zda zmocnitel vystupuje jako OSVČ nebo zaměstnavatel a plnou moc uděluje fyzické či právnické osobě. Následuje zadání základních identifikačních údajů zmocněnce, určení rozsahu zmocnění, a to buď ke všem úkonům, službám a tiskopisům ČSSZ, anebo pouze k vybraným, které se označí ve víceúrovňovém rozbalovacím seznamu, a konečně lze omezit platnost plné moci na dobu určitou. Zatržením příslušné volby lze také umožnit zmocněnci, aby výkonem uděleného zmocnění pověřil jiné osoby (substituční pověření).

Po rekapitulaci a potvrzení je plná moc se všemi v ní uvedenými informacemi uložena přímo do systému České správy sociálního zabezpečení.

V současné době je nutné upozornit, že i když při udílení plné moci zatrhnete volbu, že se jedná o zmocnění ke všem úkonům, službám a tiskopisům, *nebude považována* za tzv. generální plnou moc, v dikci § 33 odst. 2 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád *„pro neurčitý počet řízení s určitým předmětem, která budou zahájena v určené době nebo bez omezení v budoucnu"*, protože v takovém případě je vyžadováno úřední ověření podpisu. Tato situace by se měla změnit po nabytí účinnosti § 6 zákona č. 12/2020 Sb., o právu na digitální služby, kde je zakotveno právo na nahrazení úředně ověřeného podpisu podpisem elektronickým.

4. Úkony ohledně zastoupení na ePortálu ČSSZ

Dále popsané procesy spojené se vznikem (úpravou) zmocnění nejsou jedinou možností, jak postupovat, správa plných mocí je alternativou k zaběhaným způsobům vystavení a uplatnění plných mocí, včetně listiny. Nicméně jedná se o variantu, která je, domnívám se, nejrychlejší a nejjednodušší.

4.1. Udělení plné moci

Pokud jste v situaci, kdy chcete zmocnit jinou osobu, např. externí účetní nebo daňového poradce, aby vaším jménem činil úkony vůči České správě sociálního zabezpečení, lze celý proces realizovat přímo na ePortálu ČSSZ. Stejně tak zde můžete realizovat úkon uplatnění plné moci, která byla naopak udělena vám jakožto zmocněnci.

V horním menu zvolíte položku *Tiskopisy*, následně zda jste v pozici zaměstnavatele, pojištěnce nebo lékaře, v levém sloupci vyberete *Plné moci (zmocnění)* a zobrazí se šablony pro různé typy písemností. Jedná se o:

- *Oznámení o zmocnění ke službám a tiskopisům ČSSZ*, kdy v pozici osoby, které byla udělena plná moc, odešlete do systému informaci o vzniku a rozsahu zástupčího oprávnění. Musíte přitom vyplnit, zda vystupujete jako fyzická nebo právnická osoba s uvedením základních údajů, dále určit, zda zmocnitel je zaměstnavatelem nebo OSVČ, pomocí zaškrtávacích políček doplnit, zda jde o pověření ke všem úkonům, službám a tiskopisům nebo jen k vybraným (zatrháváte v rozbaleném seznamu), a jako elektronickou přílohu vložíte samotnou písemnost – plnou moc. Současně můžete určit své zaměstnance, kteří budou úkony v praxi provádět, vyplňuje se jméno, příjmení, rodné

číslo, datum narození a eventuálně údaje z elektronického certifikátu (je nutno zatržítkem rozlišit, zda byl vydaný v ČR nebo v zahraničí), pokud jej zaměstnanec bude používat.[1]

- *Plná moc ke službám a tiskopisům ČSSZ* je jednou z cest (o něco pohodlnější je v části Správa plných mocí, viz výše), jak v pozici zmocnitele udělit oprávnění fyzické nebo právnické osobě coby zmocněnci. Kromě základních identifikačních údajů se přitom určuje rozsah pověření, a to buď ke všem úkonům, službám a tiskopisům ČSSZ, anebo pouze k vybraným, které se označí ve víceúrovňovém rozbalovacím seznamu.

- *Plná moc (řízení o přiznání důchodu)* je přístupná pouze po volbě z menu *Tiskopisy – pro pojištěnce* a slouží pro potřeby zastoupení v řízení ohledně přiznání dávek důchodového pojištění.

- *Pověření lékaře k elektronické komunikaci za poskytovatele zdravotních služeb prostřednictvím aplikace eNeschopenka* se použije při stanovení nebo změně osob, které jsou oprávněny vstupovat do systému rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti. Nachází se v části *Tiskopisy – pro lékaře*.

4.2. Oznámení o zmocnění

Jak bylo uvedeno, je ePortál ČSSZ jednou z alternativ, jak může být plná moc řádně uplatněna vůči České správě sociálního zabezpečení. Je možné využít i jiné způsoby jako datové schránky, elektronickou podatelnu (e-mail), případně listinnou podobu plné moci odevzdanou na některém pracovišti OSSZ. A především pro posledně jmenovanou materiální formu plné moci je rychlým a pohodlným prostředkem k uplatnění ePortál ČSSZ. Vyplníte tiskopis *Oznámení o zmocnění ke službám a tiskopisům ČSSZ* popsaný výše, přiložíte kopii plné moci (stačí neověřená naskenovaná kopie) a odešlete přes ePortál přímo do systému České správy sociálního zabezpečení. Tento postup použijte i v případě, kdy disponujete řádně uplatněnou plnou mocí některého subjektu, ale přesto jej nevidíte v seznamu zmocnitelů v části pro správu plných mocí. Z vlastní zkušenosti mohu potvrdit, že náprava byla po odeslání výše uvedeného oznámení doplněného skenem plné moci velmi rychlá.

5. Závěr

Portál ČSSZ je již několik let dobrým pomocníkem pro komunikaci s orgány sociálního zabezpečení, poslední úpravy se týkají celé oblasti zmocnění a využijí je hlavně ti z vás, kteří zastupují více subjektů. Přepínat mezi nimi a činit úkony v rychlém sledu za sebou je možné opravdu rychle a pohodlně. Vítaným doplněním, hlavně pro střední či větší účetní a mzdové kanceláře, by byla možnost hromadně pověřovat zaměstnance k práci s několika subjekty, v současné době musí být takové pověřování prováděno jednotlivě. Nejedná se ale o nějakou výraznou komplikaci a vývojáři byli navíc ochotni podobným připomínkám z praxe naslouchat, takže se možná dočkáme dalších vylepšení v některé příští verzi ePortálu. ■

1 Certifikát je nutný při používání veřejného rozhraní pro e-podání (VREP); pokud budete úkony činit na ePortálu ČSSZ nebo prostřednictvím datové schránky, certifikát nepotřebujete.

zpět na obsah

Vypořádal se § 124a daňového řádu se všemi „obživlými mrtvolami“?

Otázkou co nejefektivnější restituce veřejných subjektivních práv, která byla zasažena právními účinky správním soudem zrušeného rozhodnutí, se – byť v obecnějším a nepoměrně širším pojetí – zabýval JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. ve svém ohlédnutí a úvahách za dosavadními zkušenostmi s praktickým uchopením soudního řádu správního.[1]

Mgr. Ladislav Henáč,

ředitel sekce, Specializovaný finanční úřad

V nedávné době se poměrně diskutovaným tématem souvisejícím s uvedenou problematikou stalo usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2022, čj. 1 Afs 351/2021-94, jehož prostřednictvím byla odmítnuta kasační stížnost podaná Odvolacím finančním ředitelstvím proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu.

I. Vhled do průběhu soudního řízení

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 9. 4. 2021, čj. 3 Af 4/2017-221, zamítl žalobu proti rozhodnutí odvolacího orgánu, neboť se ztotožnil se závěrem o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Proti tomuto rozsudku brojil žalobce kasační stížností, které Nejvyšší správní soud vyhověl rozhodnutím ze dne 9. 9. 2021, čj. 1 Afs 129/2021-63, neboť v dosavadním řízení nebylo náležitě zohledněno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ve skutkově obdobné věci, v rámci níž bylo přisvědčeno názoru daňového subjektu. V navazujícím řízení krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, zrušil žalobou napadené rozhodnutí s tím, aby odvolací orgán v novém odvolacím řízení přihlédl k poznatkům ve skutkově a právně obdobném případu, skutečnostem plynoucím z dříve vedeného řízení o zajištění těchže daňových povinností, a to vše s důsledným akcentem k základním zásadám správy daní.

II. Usnesení o odmítnutí kasační stížnosti

Ústředním argumentem pro postup Nejvyššího správního soudu bylo, že po podání kasační stížnosti odvolací orgán vydal rozhodnutí, na jejichž základě byla některá prvostupňová rozhodnutí odklizena, ostatní byla změněna ve shodě s původně podanými daňovými přiznáními. V důsledku právě uvedených úkonů správního orgánu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že odpadl předmět řízení, což je nutno vnímat jako neodstranitelný nedostatek podmínek řízení, který vede k odmítnutí žaloby dle § 46 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 120 SŘS.

Na podporu vysloveného úsudku Nejvyšší správní soud odkázal na svou předchozí rozhodovací činnost, dle které je dáno, že soudní přezkum a řízení o kasační stížnosti nemá sloužit k tomu, aby si kterýkoliv z účastníků řízení ověřoval správnost rozhodnutí správního orgánu či správního soudu.[2]

Nelze pominout, že argumentační linie odůvodňující posuzovaný přístup byla dále rozvinuta v podmínkách konkrétního řízení a především v neexistenci správního rozhodnutí, které by mohlo zasáhnout veřejná subjektivní práva daňového subjektu. Současně bylo odkazem na předchozí soudní praxi[3] zdůrazněno, že i pokud by bylo vyhověno kasační stížnosti, nemohl by krajský soud vést dále řízení pro neexistenci předmětu řízení, pročež jediným uvažovaným postupem by bylo odmítnutí žaloby bez věcného projednání. Usnesení o odmítnutí kasační stížnosti se

1 Publikovaném v Bulletinu KDP ČR dne 13. 8. 2018.

2 Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2016, čj. 9 Ads 147/2015-24.

3 Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, čj. 9 As 218/2018-72.

zřejmě opírá i o projev zásady subsidiarity soudního přezkumu, dle které soud zasahuje do pravomoci správních orgánů v omezeném rozsahu a až tam, kde nebylo možné zjednat nápravu ve správním řízení.

III. Vztah daňového řízení a správního soudnictví

Zamyšlení nad procesním řešením případu vzbuzuje dikce a aplikační dopady § 124a DŘ, ve znění účinném od 1. 1. 2015. Cílem tohoto ustanovení dozajista bylo vyrovnat se se souběhem vedle sebe stojících právních názorů s vyšší mírou právní jistoty pro všechny zúčastněné subjekty. Tato procesní úprava se na první i druhý pohled doposud jevila jako vcelku rozumný způsob řešení problematiky „obživlých mrtvol". Nutno však zohlednit i právně teoretický aspekt, že dispozice právní normy obsažené v tomto ustanovení daňového řádu může dopadat výhradně na situace, které naplňují její hypotézu.[4] K posouzení, do jaké míry § 124a DŘ má dosah na nyní řešený případ, je nevyhnutelné zodpovědně a věrně pochopit jeho skutkové a právní reálie.

IV. Podstata příběhu

Jak již bylo naznačeno shora, Odvolací finanční ředitelství – s přihlédnutím k soudním závěrům v dané věci – přistoupilo k vydání nových rozhodnutí o odvolání, na jejichž základě byly dodatečné platební výměry správce daně prvního stupně buď odklizeny, či modifikovány v souladu s tvrzením daňového subjektu. Současně odvolací orgán podal kasační stížnost, neboť se podle jeho názoru Městský soud v Praze dopustil nesprávného právního hodnocení při posouzení otázky zapojení daňového subjektu do podvodu na dani z přidané hodnoty.

Procesní taktika účastníka soudního řízení patrně spočívala v následné aplikaci § 124a DŘ, dle něhož by se zrušující (či v daném případě měnící) rozhodnutí o odvolání stalo *ex lege* neúčinným dnem nabytí právní moci nového (v pořadí třetího) rozhodnutí krajského soudu – to vše samozřejmě za situace, pokud by Nejvyšší správní soud v kasačním řízení seznal, že zrušující rozsudek krajského soudu byl zatížen některým z důvodů předvídaným § 103 SŘS. Zdali tato úvaha Odvolacího finančního ředitelství mohla obstát v kontextu popsaných skutkových a právních okolností případu, je předně nutno měřit naplněním či nenaplněním všech podmínek stanovených § 124a DŘ.

V. Hodnocení postupu správních orgánů

Jedním ze stěžejních diskusních bodů je, zdali zrušující rozsudek krajského soudu, jehož závazný právní názor tvořil argumentační jednotu s dříve vydaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, poskytl odvolacímu orgánu byť jen nepatrný prostor pro další dokazování.

Pokud přihlédneme k možnosti krajského soudu zrušit dle konkrétních okolností i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně ve smyslu § 78 odst. 3 SŘS,[5] jakožto výjimky z obecného principu omezené kasace, v rámci kterého je krajský soud oprávněn uvážit, zda je možné odvolací řízení doplnit, je nutné dospět k dílčímu závěru, že výrok zrušujícího rozsudku byl založen na vadách vytýkaných v odůvodnění, které objektivně bylo možno odstranit v dalším řízení, a to buď vlastní činností odvolacího orgánu, nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně.

Konkrétně byl odvolací orgán zavázán právním názorem ve formě vyrovnání se zejména s jím již dříve posuzovaným případem týkajícím se obdobné problematiky a aspektů,[6] o němž však uvážil odlišně.

V nastíněných souvislostech, kdy správní soudy upřely svou pozornost na celistvost aplikační praxe Finanční správy při posuzování konkrétního modelu daňového podvodu, se v zásadě a takřka výhradně nabízelo provést procesní úkony v přiměřené časové návaznosti po odklizení druhostupňového rozhodnutí správním soudem. V opačném případě, nehledě na podání kasační stížnosti, by se správní orgán dle konkrétních okolností mohl ocitnout v nečinnosti, proti níž se lze efektivně bránit podáním žaloby dle § 79 a násl. SŘS. Jak již bylo naznačeno, správnímu orgánu se v každém okamžiku řízení nabízí paleta procesních nástrojů k řádnému vedení řízení bez zbytečných průtahů.

Úkony, k nimž správní orgán v daném případě přistoupil, nespočívaly v doplnění dokazování, jež by vyústilo v potvrzení či vyvrácení předchozích závěrů správních orgánů, nýbrž v krátkém sledu po doručení zrušujícího rozsudku vyhovění žalobním nárokům daňového subjektu.

Skutečnost, že v mezidobí byla proti v řadě poslednímu rozsudku Městského soudu v Praze podána kasační stížnost, nic nemění na tom, že předchozí postup správce daně nelze interpretovat jinak než jako mlčky vyjádřený souhlas s tím, že není možno dostát požadavkům vysloveným ve zrušujících rozsudcích obou správních soudů. Za tohoto stavu věci se jeví, že pro předložení jakékoliv argumentace cestou kasační stížnosti – a tím tak ke zvrácení výsledku daňového řízení – nebyl dán adekvátní procesní prostor. Obzvláště v řešené situaci, kdy lze mít za to, že správními soudy nebyla právní otázka ve věci samé posouzena v celém rozsahu.

Jinými slovy, pokud krajský soud v celém rozsahu převezme právní názor Nejvyššího správního soudu, jako tomu bylo v daném případě, lze mít o uplatnění zásadní argumentace správním

4 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, čj. 2 Afs 249/2017-71.

5 Obdobně z pohledu Nejvyššího správního soudu § 110 odst. 2 písm. a) SŘS.

6 Obchodování na německém trhu s plynem, prověření si svého obchodního partnera a postupu v souladu se zavedenými obchodními zvyklostmi.

zpět na obsah

orgánem teprve až v kasační stížnosti zásadní pochybnosti, jakkoliv by vznesené důvody byly pro věc zcela přiléhavé.

VI. Role § 124a DŘ

Na vyslovených závěrech nemůže v daném případě nic změnit spoléhání se na aplikační dopady § 124a DŘ, neboť nejenže postupem Odvolacího finančního ředitelství po doručení zrušujícího rozsudku krajského soudu byl s konečnou platností vyčerpán předmět sporu, nýbrž lze mít důvodné pochyby o naplnění hypotézy této právní normy v rozsahu, zdali bylo vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem jak krajského soudu, tak i Nejvyššího správního soudu.

Pokud správní orgán po zralé úvaze ustoupí od doplnění dosud zjištěných skutečností, v důsledku čehož zůstanou právní závěry správních soudů nedotčeny, lze si jen velmi obtížně představit, že by mohlo dojít k jakékoliv změně jednotného právního stanoviska rozhodnutím Nejvyššího správního soudu.

Taktéž není bez významu – ostatně se jednalo o ústřední argumentaci usnesení o odmítnutí kasační stížnosti –, že i kdyby Nejvyšší správní soud (pomineme-li povinnost zkoumat splnění podmínek řízení kdykoliv v průběhu řízení) přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozsudku a případně seznal důvody kasační stížnosti jako opodstatněné, nebyla by zde dána základní podmínka pro další vedení tohoto typu řízení ve správním soudnictví, a to pro neexistenci rozhodnutí správního orgánu. Je justiční notorietou, že rozhodnutím o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté. [7]

Konečně smyslem a účelem samotného § 124a DŘ bylo řešit střet staršího právního názoru krajského soudu a novějšího právního názoru Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k tomu, že v daném případě byly oba právní názory souladné, neprosadí se dispozice této právní normy.

VII. Východiska případu s přesahem do další činnosti Finanční správy

Nutno si uvědomit a patrně i nadále připomínat, že správní soudy instančně nenavazují na daňové řízení, resp. že nejde o pokračování ve správním řízení, nýbrž o výraz ústavně zakotvené dělby moci.[8] Tyto definiční znaky zcela zřetelně vyjadřují vázanost správních orgánů pravomocnými rozhodnutími krajských soudů, kterými se ruší jejich správní akty. V opačném případě by bylo nevyhnutelné zvažovat změnu koncepce kasační stížnosti jako opravného prostředku. Tyto úvahy však patrně nejsou nabíledni, neboť dva stupně správního řízení v sobě bezpochyby skýtají náležitý prostor pro komplexní vyřešení jak skutkových, tak právních otázek případu.

Pokud se jedná o vyjasnění aplikačních dopadů § 124a DŘ, nelze než konstatovat, že toto ustanovení očividně dopadá jen na případy, kdy po celou dobu soudního řízení správního existuje, byť nepravomocné, rozhodnutí o stanovení daně. Lze tedy konstatovat, že diskutované ustanovení daňového řádu sice přineslo toliko kýžené zefektivnění při odklízení vedle sebe stojících správních rozhodnutí v téže věci, nicméně v aplikační praxi narazilo na své objektivní mantinely, které je nutno vnímat v podobě respektu k základním zásadám soudního řízení, mezi které dozajista patří zkoumání podmínek řízení z moci úřední.

V podmínkách Finanční správy je obecně nevyhnutelné, aby správce daně po doručení rozsudku krajského soudu, kterým je rušeno správní rozhodnutí, vždy důsledně vyhodnotil možnost nápravy soudem vytýkaných vad a v zavedených lhůtách činil ve správním řízení další úkony k vyhovění závaznému právnímu názoru, popř. současně podal kasační stížnost. Jakákoliv volba procesního postupu však nesnímá ze správního orgánu povinnost průběžně hodnotit stav daňového řízení, potažmo pokračování řízení před Nejvyšším správním soudem.

Současně se sluší vzpomenout, že zamezit důsledkům zrušujícího rozsudku po dobu kasačního řízení lze výhradně prostřednictvím návrhu na přiznání odkladného účinku, s vědomím, že úspěch tohoto návrhu je vyhrazen výjimečným případům. Pokud by tedy dle názoru správního orgánu byly důvody pro podání kasační stížnosti natolik zásadní, přičemž právní názor krajského soudu by nedával žádný prostor pro další řádný postup správního orgánu, jeví se úvaha ohledně pozastavení účinků rozhodnutí krajského soudu prostřednictvím návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti jako možné racionální a právně logické řešení (např. ve formě ochrany důležitého veřejného zájmu spočívajícího v reálně chybějící dani v řádu několika stovek milionů Kč a v neposlední řadě zachování efektivity potírání daňových podvodů s mezinárodním prvkem).

Jakkoliv postupu kasačního soudu není v zásadě co vytknout, zejména z důvodu nesplnění procesních podmínek v daném případě, jistě by napomohlo lepšímu pochopení zdánlivého střetu principů řízení ve správním soudnictví a speciální úpravy obsažené v daňovém řádu, pokud by usnesení o odmítnutí obsahovalo i několik rozšiřujících argumentů *obiter dictum*, které by mohly utišit případná nesouhlasná stanoviska a údiv nad procesním řešením problému, zejména z pohledu Finanční správy jako jednoho z účastníků řízení.

Závěrem lze tedy shrnout, že pravidlo obsažené v § 124a DŘ s sebou dozajista přineslo významný posun v řešení problematiky „obživlých mrtvol“, což je nutné oproti předchozímu právnímu stavu vnímat pozitivně, avšak jak bývá takřka železným pravidlem, univerzální lék lze s úspěchem nalézt jen stěží, neboť zelený je strom života, oblast správy daní nevyjímaje. ■

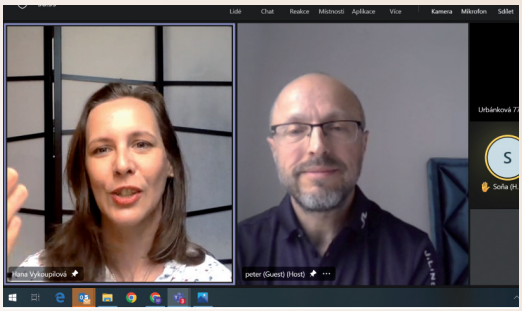
7 Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75.

8 Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, čj. 2 Ans 3/2006-49.

Nymburk

Tradiční seminář ve Sportovním centru Nymburk proběhl ve dnech 16. až 18. 5. 2022. Přednášejícími byli přední odborníci z řad současných i bývalých zástupců státní správy a odborníci na daňový řád a problematiku AML. Do Nymburku dorazilo 146 účastníků. Po skončení odborné části byly zajištěny sportovně-relaxační aktivity a tradiční společenské setkání. ■

Občerstvení pro váš osobní rozvoj



13. května 2022 se konalo online setkání s lektory Hanou Vykoupilovou a Peterem Chrenkem. Ranní inspirace měla motto „Uvízli jste na ‚mrtvém' bodě? Změňte perspektivu!"

Česko-slovenské fórum 2022

Ve dnech 19. až 20. května 2022 v hotelu Continental v Brně uspořádala Komora daňových poradců ČR a Slovenská komora daňových poradcov diskusní seminář Česko-slovenské fórum 2022. Diskutujícími byli daňoví poradci, soudci NSS a zástupci MF a finančních správ z České republiky a Slovenska. Konference se dohromady zúčastnilo bezmála 100 účastníků.

Kybernetická bezpečnost pro daňové poradce

Odborná konference

Termín: 13. 10. 2022

Místo konání: Hotel Duo, Teplická 492, 190 00 Praha 9

Komora daňových poradců České republiky pořádá konferenci na téma kybernetické bezpečnosti. Konference se zaměří na zkušenosti poradenských firem, ať už z pohledu vlastních IT politik nebo z pohledu IT poradenství pro klienty. Nedílnou součástí programu budou informace od renomovaných poskytovatelů řešení pro IT bezpečnost a zkušenosti poskytovatelů cloudových prostředí a datových skladů. V neposlední řadě se vystupující podělí o zkušenosti z organizačního nastavení pravidel a odpovědností při řízení poradenských firem a budou diskutovat trendy a očekávaný další vývoj v regulaci a legislativě, dotýkající se Cyber Security.

Cílem konference je seznámit účastníky s nejnovějšími informacemi z oblasti kybernetické bezpečnosti s praktickým přesahem do práce daňově poradenských kanceláří.

Konference je určena zejména pro daňové poradce a osoby profesně zaměřené na daně a účetnictví včetně podnikatelské sféry a státní správy.

Zájemci budou moci živě sledovat konferenci přes platformu zoom.

Podrobnosti připravujeme.
Předběžní zájemci se mohou hlásit na e-mail vanatkova@kdpcr.cz, telefon: 542 422 329.

zpět na obsah

24. LETNÍ SPORTOVNÍ HRY

- Termín: 7.–9. září 2022
- Místo konání: SC Nymburk, Sportovní 1802, 288 35 Nymburk
- Disciplíny: volejbal, fotbal, štafeta v plavání, bowling, tenis, stolní tenis, plavání, šachy, šipky, badminton, minigolf, Vikingské šachy – KUBB, nohejbal, kolo, in-line bruslení
- Akce je určena pro daňové poradce.

www.kdpcr.cz/24-sportovni-hry-kdp-cr

POZVÁNKY NA SPORTOVNÍ AKCE KOMORY DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

6. ROČNÍK BĚŽECKÉHO ZÁVODU

...aneb "s daňovým poradcem vás daně nedoběhnou"

Srdečně Vás zveme na sportovní dopoledne pro celou rodinu. Můžete se těšit na příjemnou atmosféru závodu i doprovodný program. Přijďte změřit své běžecké síly s kolegy a přáteli. V letošním roce mohou závodit opět také děti, pro které připravujeme běžecký závod.

- Termín: 17. září 2022
- Místo konání: Mariánské údolí, Brno-Líšeň, centrum závodu restaurace Eldorádo
- Tratě 5 a 10 km, dětský závod, doprovodný program
- Soutěž týmů

www.kdpcr.cz/informace/beh2022

13. ROČNÍK GOLFOVÉHO TURNAJE

Golfový turnaj daňových poradců pořádaný za podpory Komory daňových poradců ČR.

- Termín: 3. října 2022
- Místo konání: Golf resort Panorama – Kácov
- Turnaj je určen pro daňové poradce a jejich partnery, pouze pro hráče s HCP.

moje.kdpcr.cz/komora/sportovni-a-spolecenske-akce/golfovy-turnaj

zpět na obsah

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

www.kdpcr.cz

zpět na obsah