

Bulletin

Komory daňových poradců ČR



1/2024

- **TÉMA VYDÁNÍ:** Další novinky pro rok 2024
- **ROZHOVOR:** JUDr. Ing. Jana Brodani, Ph.D., LL.M., MBA
- Změna zdanění nabytí zaměstnaneckých akcií
- Ocenění akcií a podílů veřejně neobchodovaných společností v kontextu daňového balíčku
- Digitalizace po novele zákoníku práce

Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

vítám vás při čtení prvního vydání Bulletinu Komory daňových poradců v roce 2024. Toto číslo je věnováno novinkám (nejen) v daňové oblasti. Pravidelní čtenáři se možná neubrání pocitu déjà-vu – již poslední loňské číslo, ke kterému jsem shodou okolností také psala úvodník, se věnovalo konsolidačnímu balíčku. Není důvod k obavám, žádná chyba v Matrixu při vzniku tohoto čísla nenastala. Novinek, které by daňovým poradcům neměly utéct a které si zaslouží podrobnější rozbor, je však pro letošek tolik, že se nám do jednoho čísla nevešly, a proto jsme se s redakční radou rozhodli věnovat změnám hned dvě čísla za sebou. Zatímco v minulém čísle byl ústředním motivem konsolidační balíček, nyní si na své přijdou i zájemci o změny vyvolané snahou zákonodárce o rozvoj kapitálového trhu a změny v oblasti zákoníku práce. Pokud tedy máte už konsolidačního balíčku a zdanění zaměstnaneckých benefitů tak říkajíc plné zuby, nezapomínejte prosím toto vydání do kouta.

Číslo tematicky uvede rozhovor s výkonnou ředitelskou Asociace pro kapitálový trh České republiky Janou Brodani. Velmi mě těší, že nám Jana i přes svůj nabitý program poskytla rozhovor. Nežůstalo jen u DIPu (milovníky sals a dalších „namáčecích“ pochutin zklam, není DIP jako dip, řeč byla a v tomto čísle ještě bude o dlouhodobém investičním produktu) a spoření na stáří obecně, přišla řeč i na vzdělávání, pracovní zkušenosti z poradenství nebo to, jací jsme jako Češi investoři.

Z novinek v oblasti daně z příjmů nám nejprve Jana Osecká představí nová pravidla zdaňování zaměstnaneckých akcií. Přinese nová úprava a odklad okamžiku vzniku zdanitelného příjmu opravdu kýžené zjednodušení a podporu start-upového prostředí?

V dalším článku Filip Morcinek podrobněji představí dlouhodobý investiční produkt (DIP) z pohledu daně z příjmu. Navazuje na odpovědi Jany Brodani z úvodního rozhovoru a jednotlivá daňová pravidla rozebírá do detailu. Podobně jako u zaměstnaneckých akcií ani zde se legislativa neobešla bez nejasných a problematických oblastí.

Po novinkách, které přinesl zákon přijatý v souvislosti s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří, se přeci jen vrátíme ke konsolidačnímu balíčku. Autorská trojice Adéla Skočíková, Martin Bureš a Josef Žaloudek naváže praktickým článkem o osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a akcií od roku 2025 s řadou příkladů.

U osvobození příjmů z prodeje společností po zavedení stropu ve výši 40 mil. Kč zůstaneme i v dalším článku. Nová pravidla mají za cíl zdaňovat nárůst hodnoty investice po 1. lednu 2025. Jak prokázat a ocenit společnost ke konci roku 2024, představí znalec na oceňování podniků Josef Sklenář.

Trojici článků vztahující se ke konsolidačnímu balíčku uzavře Hana Zídková s problematikou změn DPH, které zasadí do širšího daňově teoretického kontextu a evropského srovnání. Dojde ale i na medializovanou sazbu DPH u café latte.

Kdo by si chtěl od daní trošku odpočinout třeba u kávy (s mlékem či bez), bude mít příležitost u dvou článků věnovaných změnám v oblasti pracovního práva. Nejprve Ľubica Čáp představí změny v oblasti dohod o provedení práce a pracovní činnosti, nová pravidla home-office a informační povinnost zaměstnavatelů při ukončení pracovního poměru. Dohodám se věnuje z pohledu pracovního práva a změn vyplývajících z loňské podzimní novely. Úpravou pojistného a daní u dohod se budeme zabývat někdy příště, až bude přijata (snad alespoň na nějakou dobu) finální úprava této oblasti.

Posunu pracovního práva do 21. století a možnostem digitalizace jednotlivých úkonů zaměstnavatelů a zaměstnanců (včetně výpovědi) se ve svém článku věnuje Milan Vodička. Až praxe ukáže, zda se e-maily stanou běžným nástrojem pro uzavírání pracovních smluv.

Je dobrou tradicí, že probíráme rovněž účetní témata. Tuto tradici aktuální číslo dodržuje. Richard Stiebal popisuje a na konkrétních příkladech ukazuje dopady konsolidačního balíčku do odložené daně.

Na závěr nabízí Jakub Charbulák zajímavé zamyšlení k řešení rozporů mezi správci daně a daňovými subjekty v oblasti převodních cen. Autor hledá odpovědi mj. na to, zda lze nalézt v oblasti převodních cen, která rozhodně není exaktní disciplínou, shodu nebo zda se může finanční úřad a daňový subjekt dohodnout.

Přeji hezké jarní čtení ■



JUDr. Jana Fuksová, LL.M.,
daňový poradce č. 5029, KPMG Legal s. r. o., advokátní kancelář

Obsah

■ Úvodník

JUDr. Jana Fuksová, LL.M. 1

■ Rozhovor

Rozhovor s JUDr. Ing. Janou Brodani, Ph.D., LL.M., MBA 3

■ Další novinky pro rok 2024

Změna zdanění nabytí zaměstnaneckých akcií
(Ing. Jana Osecká) 7

Dlouhodobý investiční produkt: Nová daňově
podporovaná alternativa spoření na stáří
(Mgr. Bc. Filip Morcinek) 10

Vybrané případy osvobození příjmů z prodejů cenných
papírů/obchodních podílů od 1. 1. 2025 u fyzických osob
v příkladech (Ing. Adéla Skočíková, Ing. Martin Bureš,
JUDr. Josef Žaloudek) 15

Ocenění akcií a podílů veřejně neobchodovaných
společností v kontextu daňového balíčku
(Ing. Josef Sklenář) 22

Změny sazeb DPH (Ing. Hana Zídková, Ph.D.,) 27

Vybrané změny novely zákoníku práce
(JUDr. Ľubica Čáp, LL.M.) 31

Digitalizace po novele zákoníku práce
(MVDr. Milan Vodička) 35

■ Ostatní

Změny v odložené dani v souvislosti s konsolidačním
balíčkem (Ing. Richard Stiebal) 40

Princip shody mezi správcem daně a daňovým
subjektem v případě úprav převodních cen
(Mgr. Jakub Charbulák) 48

■ Ze života KDP ČR

Online semináře na zajímavá daňová témata 53

Seminář Daňová kancelář budoucnosti 54

Přípravné kurzy ke kvalifikačním zkouškám
na daňového poradce 55

Seminář v hotelu Tři věžičky 56



Tištěný čtvrtletník

Komora daňových poradců České republiky

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

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **22. 3. 2024**,

Datum předání do tisku: **15. 3. 2024**.

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

Ilustrační fotografie:

Shutterstock.com a Pixabay.com.

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M., doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D., Ing. Jiří Kostohryz, LL.M., Mgr. Lenka Krupičková, Ing. Mgr. Vít Křivánek, Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D., Ing. Josef Nešleha, JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D., doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. – vedoucí redakční rady, doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D., Ing. Marie Velflová, MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusí 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. +420 606 404 953, mediakit a další informace na www.impax.cz.

Rozhovor s Janou Brodani

Otázky kladla Jana Fuksová.

Jani, Ty jsi mj. výkonná ředitelka Asociace pro kapitálový trh České republiky (AKAT), jak bys AKAT představila čtenářům, kteří ho neznají?

Na tuhle otázku se mě lidé ptají často. Ráda vysvětluji, že AKAT je vlastně něco jako zprostředkovatel. Zprostředkovává kontakt mezi subjekty, které působí na kapitálovém trhu, ať už jsou to banky, obchodníci, nebo investiční společnosti a jejich poradci. Vytváří místo, kde si mohou vyměňovat názory, sdílet nějaké obavy nebo připravovat společné návrhy. AKAT je také zprostředkovatel toku informací, a to obousměrně od subjektů, které působí na kapitálovém trhu, k orgánům veřejné správy, k regulátorům, a naopak. Dále zprostředkovává informace vůči veřejnosti – informuje odbornou veřejnost a investory, jak se vyvíjí trh, informuje také o nějakých nešvarech, které se dějí na trhu, s cílem upozornit, na co by si investoři měli dávat pozor. Když to shrnu, primárním cílem AKAT je zprostředkovávat toky informací mezi všemi zainteresovanými subjekty, ať už jsou to investoři, samotné subjekty působící na kapitálovém trhu, regulátoři, či široká veřejnost.

Jací jsme jako Češi investoři?

Toto téma prošlo v posledních 15 letech výrazným vývojem. Pokud se zaměříme na rozložení investic do fondů před 15 lety, většina investic byla tehdy umístěna do velmi konzervativních fondů a fondy peněžního trhu dominovaly. Oproti tomu dnes téměř třetina až čtvrtina investic směřuje do akciových fondů, další třetina do smíšených fondů a stejný podíl do dluhopisových fondů. Toto složení portfolia se za tuto dobu přiblížilo tomu, co je obvyklé na Západě, nebo alespoň se k tomu blíží.

Pokud se ale podíváme na nakládání s celkovými dostupnými finančními prostředky, máme stále co dohnět. Z hlediska objemu investic téměř na dvojnásobek. Celkové finanční úspory domácností ukazují, že asi 60% těchto úspor leží na bankovních účtech. Zajímavým faktem je, že podíl investic za posledních 5 let vzrostl z 11 na 18%. I když to představuje významný nárůst, stále se nacházíme pod standardem zemí s rozvinutým investičním trhem, kde podíl investic na bankovních účtech dosahuje kolem 30%. Shrnutí: roste podíl investic, neroste sice příliš rychle, ale klíčové je, že se hýbe tím správným směrem.

Sama se hodně věnuješ tématům spojení na stáří a investování žen. Jak celkově hodnotíš situaci kolem zabezpečení na stáří v České republice?

Myslím, že nikdo, kdo přímo nedělá propočty ohledně počtu lidí vstupujících do důchodového systému, si úplně neumí předsta-



vit, jak moc špatně se to vyvíjí. Problémy tzv. 1. pilíře (průběžného důchodového systému) se dají ukázat jednoduše na jedné domácnosti – dva pracující rodiče, který každý je ze dvou sourozenců, a jedno dítě. Už na tomto příkladu je zřejmé, že ten objem prostředků, který odvádí na průběžné důchody domácnost o dvou aktivně pracujících lidech (tj. každý v průměru na jednoho důchodce), je diametrálně odlišný, než když bude to jedno dítě odvádět pro dva důchodce.

Objevují se sice návrhy na to, jak ovlivnit porodnost, ale nemyslím, že v ČR bude člověk mít děti jen proto, aby zajistily na stáří veřejnost. Navíc s těmi čísly už teď nejde nic dělat. Už teď je zřejmé, kolik lidí bude zhruba aktivních za 20 let a kolik bude tou dobou cca důchodců. Tahle statistika prostě nikoho nepustí. Penzijní otázky jsou extrémně důležité. Bez penzijní reformy, která víme, že se nepřipravuje a nebude, a bez statisticky silně nepravděpodobných variant (jako že objevíme ropu nebo naše produktivita stoupne

závratným, ve světě nestandardním způsobem) bude úroveň důchodů současných pracujících lidí zhruba o třetinu nižší než nyní.

A vláda nemá moc možností, co s tím udělat. Může snížit počet důchodců, nemyslím tím nic drastického, ale zvýšit věk odchodu do důchodu. Může více zatížit pracující, ale to taky nejde donekonečna, protože se ztrácí motivátor vůbec pracovat a mohlo by to vést k šedé ekonomice. Nebo může výrazně ubrat důchodcům, což by mohlo vést k velké sociální nerovnosti. Asi nikdo nechce žít ve státě, kde máme miliony extrémně chudých důchodců, protože opravdu nemají co jíst. Takže ono je hrozně těžké dělat jakékoliv změny. Všechny jsou parametrické a vlastně ta jediná otázka momentálně zní, jaký najít jiný zdroj financování důchodů než průběžný pilíř.

Jak do stavu českých penzí zapadá DIP? Můžeš nám ho krátce představit?

Když se vrátíme k historii, před 8 lety začala diskuze o konceptu rozvoje kapitálového trhu. Cílem bylo zkoumat, jak by se český kapitálový trh mohl zlepšit, aby lépe sloužil rozvoji české ekonomiky. Jedna z hlavních věcí, která vyplynula, byl tristní stav penzí a tristní stav toho, kam se ubírají. Hledali jsme řešení, jak by kapitálový trh mohl přispět ke zmírnění této situace. To vedlo k vytvoření (současného) dlouhodobého investičního produktu. Myšlenka byla od začátku jednoduchá: minimalizovat zásahy do stávajících zákonů. Tento produkt byl postaven na třech klíčových principech: aby fungoval v rámci III. pilíře, byl standardním investičním nástrojem a zároveň reflektoval kapitálový trh. Výsledkem byl produkt, který se připojil k existujícímu systému jako třetí možnost, avšak s významnými odlišnostmi.

I název prošel za těch 8 let určitým vývojem, začínali jsme s investičním penzijním účtem. Tento název přesně vystihoval podstatu produktu: investice na penzi evidované na daňovém účtu, obdobně jako daňová evidence. Dalším názvem byl „Účet dlouhodobých investic“, tam zase nezněla moc přitažlivě zkratka ÚDI. Tak jsme skončili se současným DIP – tam může být matoucí, že se vlastně nejedná o samostatný produkt, a osobně mi tam chybí to slovo penzijní. Ale je rozhodně lepší muset trochu název vysvětlit než nemít nic.

Dlouhodobý investiční produkt není produktem ve smyslu tradiční investice, ale spíše je to daňová evidence umožňující investice do konkrétních, standardizovaných investičních nástrojů. Cílem státu je určitým způsobem motivovat lidi, kteří mohou odkládat, aby si více spořili na stáří. Dlouhodobý investiční produkt představuje relativně malou daňovou incentivu na to, aby si část svých prostředků odložili na stáří. Z daňového pohledu je celá logika postavená na tom, že pokud si lidé odloží za určitých podmínek, z nichž ta hlavní je čerpání až po 10 letech spoření a 60 letech věku, tak si mohou ty prostředky odečíst z daní a získat daňovou výhodu.

Zavedení DIPu přináší i další výhody – díky veřejným diskuzím o něm roste povědomí o tom, že je potřeba se individuálně zajišťo-

vat na stáří. Další výhodou je významnější motivace dodržovat investiční horizont. V ČR nyní nějakým způsobem pravidelně do fondů investuje přes jeden a čtvrt milionu domácností. U těchto investic, které by mohly sloužit jako forma penzijního zajištění, chybí ta drobná motivace, která by lidi odrazovala peníze průběžně vybrat, když si chtějí něco koupit (třeba nové hezké auto). Dlouhodobý investiční produkt je v tomto směru nesmírně motivující. Člověk si může bez větších problémů či dodatečných daní peníze vybrat, je pouze třeba vrátit státu to, co stát v podobě daňového odpočtu přispěl na účel spoření na stáří. To představuje důležitý podnět pro lidi. Když si uvědomím, že to má své komplikace, už si více rozmyslím, zda vyberu prostředky z DIPu, nebo je tam ponechám. Tato situace může pomoci lidem vnímat spoření na penzi jako aktivitu, při níž si peníze odkládají na stáří a začínají je čerpat až s nástupem důchodu. Nebudu s nimi mentálně spekulovat, jako třeba: „Aha, mám tady ještě nějakou rezervu.“ Tato rezerva není na aktuální potřeby nebo na něco, co mě láká a rád bych si to pořídil. Zároveň ale pro případ zásadních mimořádných životních situací se k těm penězům dokážu bez nějaké větší újmy dostat.

V rámci diskuzí o DIPu se hovořilo o tom, zda by neměl být povinný, resp. zda by do něj neměl být automatický vstup s možností nějakého opt-outu? Co si o těchto nápadech myslíš?

Toto je vcelku jeden z možných rozumných konceptů, který dává velký smysl, protože v podstatě jednou z věcí, kterou udělá, je ulehčení administrativy kolem spoření na stáří. Pro začátek spoření na stáří jsou v praxi potřeba psychologicky dva momenty. Prvním momentem je vědomá úvaha a řešení své budoucnosti, tj. propočítání dostupných prostředků, rodinného rozpočtu a zjištění přes správu sociálního zabezpečení, jaký budu mít důchod. Mnoho lidí však nemá čas na takové propočty kvůli každodenním starostem. Druhým momentem je nabídka zaměstnavatele na příspěvky k penzijnímu spoření. Ale i to je pro řadu lidí složitější proces. Mnoho lidí odkládá spoření na stáří, protože sjednání smlouvy s institucí poskytující tyto produkty trvá delší dobu, což považují za psychologickou bariéru. Automatické začlenění do systému třetího pilíře by mohlo pomoci a zjednodušit proces pro minimálně 100 000 lidí. Z pohledu behaviorálních financí by to byl pro lidi určitý „štouch“, ulehčená administrativa.

Tzv. opt-out a další aspekty, které se v souvislosti s DIPem objevovaly, např. povinné renty, státní penzijní fondy, nepatří do oblasti tzv. III. pilíře, ale primárně do oblasti II. pilíře. Tato část představuje střední segment ze tří penzijních pilířů, přičemž první pilíř je průběžný, třetí pilíř je zcela individuální a dobrovolný, a ten střední je částečně povinný s možností opt-outů. V tomto středním pilíři existuje typicky nějaké defaultní řešení, např. nějaký státní penzijní fond, avšak zároveň zůstává individuální. Ta největší motivace by tam byla, že člověk ví, že přispívá na svůj budoucí důchod. U prvního pilíře nyní ve stoprocentní míře ví, že to je pro současné důchodce, a není žádná garance ani jistota, že do budoucna bude někdo obdobně přispívat na jeho důchod. Naopak je dokonce vysoce pravděpodobné, že jeho budoucí důchod bude nižší, než odpovídá tomu, co ten člověk vlastně odvedl. V tomhle ohledu je I. pilíř vlastně demotivující.

Inspirovali jste se při vymyšlení a nastavování DIPu v zahraničí?

Tím původním vzorem byl tzv. ISA wrapper (Individual Savings Account) nebo SIPP (Self-Invested Personal Pension) v Británii a také se čerpala inspirace z amerického 401(k). Byla to ale jen taková úvodní inspirace, jakákoliv úprava se musela přizpůsobit našemu právnímu systému, aby se nevymýšlel úplně nový systém. Chtěli jsme využít již existující systém a vymezené subjekty i existující daňové podpory. Podívali jsme se i na každou zemi kolem nás, ať už se jedná o Německo, Polsko, Maďarsko, Slovensko. Všechny tyto země nějakým způsobem mají podobný produkt, penzijní nebo dlouhodobý investiční, upravený. Není to tak, že by DIP byl nějaká extrémní novinka. Bylo spíše zvláštní, že jsme v ČR nic takového neměli.

Jak moc je podle Tebe důležité, aby DIP a spoření na stáří byly podporovány daňově? Jsou daně tím správným nástrojem, jak lidi přesvědčit, že si mají na stáří spořit?

Když se nad tím zamyslíme, tak s DIPem se nijak nerozšířila daňová podpora investování na stáří. K dosavadním produktům se DIP jen přidal a stávající dva limity se sečetly do jednoho. Celková daňová podpora investování na stáří se ale nezvýšila. Daňová podpora je jedním z nástrojů, jak motivovat lidi k tomu, aby si na stáří spořili. Švédsko je v tomto ohledu zajímavým příkladem. Během diskuze s kolegy jsme zjistili, že až 90 % dospělé populace ve Švédsku investuje ve fondech, což nás opravdu překvapilo v porovnání s poměry u nás. Nejzajímavější bylo, že dokonce 70 % dětí do 18 let má nějaké investice ve fondech.

Při další debatě se švédskými kolegy o tomto fenoménu se ukázalo, že vliv daňové podpory ve Švédsku byl klíčový. V 80. letech tamní vláda zavedla malou daňovou incentivu ve výši kolem (dnešních) 10 eur měsíčně. I přes její relativně nízkou hodnotu se lidé postupně naučili tuto výhodu využívat. Po prvních 10 letech investování si uvědomili účinky složeného úročení a začali spořit ještě více. I když byla daňová výhoda po nějaké době zrušena, investoři již zůstali ve svém směru, protože si osvojili důležitost investování.

Vliv daní může být extrémní, buď podporuje, nebo komplikuje investiční prostředí. Někdy může odradit běžné lidi, kteří nejsou obeznámeni s komplikovanými daňovými postupy, od investování. Na druhou stranu může podnítit investice, jak tomu bylo ve Švédsku. Tato zkušenost hezky ukazuje, jak daně mohou mít dlouhodobý a výrazný vliv na investiční chování lidí.

Jak hodnotíš spolupráci s Ministerstvem financí na přípravě koncepce rozvoje kapitálového trhu a DIPu?

Spolupráce s Ministerstvem financí byla velmi pozitivní. Před 8 lety, kdy začala diskuze o koncepci, ministerstvo přišlo se základní myšlenkou a návrhy pro celý trh. Při následných jednáních s různými asociacemi, burzou atd. jsme přinesli konkrétní nápady. Skvělé bylo, že právě ministerstvo vnímalo potřebu nějakou



konkreci připravit. Byla to taková bota české ekonomiky, že jsme do roku 2019 žádnou koncepci rozvoje neměli.

Pozitivní a poměrně na české poměry nevídané je, že koncepci přijala předchozí vláda a ta současná z ní řadu parametrů dotáhla v podobě legislativního procesu. DIP je do určité míry výsledkem konsenzu ohledně potřeby jeho zavedení jak předešlé, tak i současné vlády.

Jani, byť to o Tobě možná naši čtenáři neví, Ty jsi začínala v daních jako asistent daňového poradce. Co Tě na daních bavilo a jak tuto etapu kariéry hodnotíš zpětně?

Když jsem byla mladší, nejvíce mě bavil consulting kvůli mé kreativitě a schopnosti přemýšlet komplexně. S postupem času jsem však začala oceňovat i strukturu a pořádek ve své práci. Na to byla zase krásná příprava daňového příznání, což bylo velmi organizované a mělo to jasnou strukturu. Mám ráda organizované prostředí. Dokonce i můj pracovní stůl je prázdný, což někdy vzbuzuje údiv u kamarádek daňových poradkyň, jestli tam někdo pracuje. Dříve jsem se spíše přikláněla k práci s komplexními problémy. Teď si však uvědomuji, že cenné jsou oba aspekty – jak velké přemýšlení, tak i organizace a rutina, mám to teď tak 50:50.

Práce v daních mě na začátku kariéry naučila hned několika klíčovými věcmi. Za prvé, proklientský přístup, kde je důležité brát ohled na potřeby klienta a věnovat mu dostatek pozornosti. Naučila jsem se, že dodat bezchybnou daňovou radu je jen základ, důležité je ji také umět podat tak, aby to pochopil a bylo to pro něj užitečné. Za druhé, umění organizace práce a stanovení priorit. Zkušenosti z velké čtyřky pro mě byly velmi cenné a považuji je za důležitou součást mé profesní kariéry. Byla to pro mě skvělá pracovní škola.

Tebe bychom my z velké čtyřky potřebovali citovat v rámci náborové kampaně (smích). Zůstaňme ještě chvíli u daní. Jaké jsou podle tebe největší neduhy českého daňového systému? A za co bys český daňový systém naopak pochválila?

Začnu pozitivně. Třeba vyplňování daňového přiznání pro fyzické osoby. Není to v ČR ta nejjednodušší věc na světě, ale když to porovnáme se Slovenskem, tak proces u nás je neskutečně intuitivní a mnoho věcí je předvyplněno, což činí celý proces pro občany velmi uživatelsky příjemný.

Problémy nastávají u těch komplexnějších, systémových věcí. Jedna z nich je, že většina státních úřadů tady prahne po formalismu a nejde tolik po podstatě. Když si promítnu zkušenosti z dozoru a kontrol, tak je často pomalu důležitější, aby člověk měl všechny potřebné papíry, než aby byla zajištěna skutečná podstata činnosti. Na tohle by se stát měl soustředit, a ne na vynucování slovíčkaření a administrativy kolem. Pokud se firma nebo člověk chová slušně a s nejlepším vědomím a svědomím, tak by měl mít určitou míru komfortu, že nebude mít problémy. Každý, kdo dělá jakoukoliv ekonomickou činnost, narazí na administrativní problémy. Nikdo nikdy nedokáže obsáhnout všechny předpisy a pokrýt všechny povinnosti do detailů. To platí ve všech oborech, nejen v daních a financích.

Tvůj životopis obsahuje širokou plejádu různých certifikací a vzdělávání napříč právními a ekonomickými disciplínami. Jak hodnotíš přínos formálních certifikací a programů pro svoji praxi? Je nějaké studium, které bys chtěla obzvlášť vyzdvihnout?

Zpočátku bylo mé vzdělání v podstatě jakousi oporou. V AKATU jsem začínala mladá a ještě k tomu žena v relativně mužském byznysu. Tehdy to vzdělání ukázalo – aha, tak ona má asi širší rozhled, jinými slovy to ukázalo, že nejsem na svém místě omylem. Certifikace následně měly určitý psychologický efekt. Pro mě znamenaly ukončení konkrétního vzdělávacího procesu a poskytovaly dobrý pocit na závěr.

Potkala jsem také spoustu lidí, kteří měli jen vysokoškolské vzdělání a neměli žádné certifikáty, a byli to extrémně inteligentní lidé. Certifikace nebo formální vzdělání nerovná se inteligence. Certifikace však mohou ukázat, že se člověk snaží něco naučit, dosáhnout určitého cíle a stále se posouvat dál. Vzdělání a znalosti, které jsem získala, mě vedou k větší skromnosti. Čím více se učím, tím více si uvědomuji, kolik věcí ještě nevím. Díky tomu více vnímám riziko spojené s tím, že nevím, že nevím. To je daleko nebezpečnější než ty věci nebo oblasti, kde vím, že nevím, a můžu si to dohledat.

U některých věcí člověk zase zjistí, že jsou jednodušší. Třeba já už teď vlastně mám jen minimální bázeň před jazyky. A to hlavně díky tomu, že jsem si vyzkoušela a do nějaké úrovně dotáhla kromě těch běžných evropských taky třeba čínštinu a arabštinu. Jazykové systémy jsou nějakým způsobem organizované a vím, že každý je sice jiný, ale prostě vím, jak na ty různé systémy, a to člověk před jazyky ztrácí vcelku pokoru. Víím, že kdybych se rozhodla naučit třeba hindštinu, tak do nějaké základní komunikační úrovně to půjde relativně rychle.

Moc děkuji za rozhovor. ■



JUDr. Ing. Jana Brodani, Ph.D., LL.M., MBA

je od roku 2009 výkonnou ředitelkou Asociace pro kapitálový trh České republiky. Před nástupem do Asociace v roce 2008 působila v oblasti právního a daňového poradenství. Kromě Fakulty mezinárodních vztahů VŠE absolvovala i Právníckou fakultu Univerzity Karlovy, studium LL.M. na University of London ve Velké Británii a postgraduální program – MASTER Management et Administration des Entreprises (francouzská obdoba MBA) na Francouzsko-českém institutu řízení (IFTG). Doktorát získala na katedře financí a účetnictví VŠE. Od roku 2009 rovněž zasedá v představenstvu mezinárodní asociace EFAMA (European Fund and Asset Management Association).

Změna zdanění nabytí zaměstnaneckých akcií

Těsně před koncem roku 2023 byl přijat zákon č. 462/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří. Jeho součástí je i změna zákona o daních z příjmů („ZDP“), týkající se nabytí podílů na obchodní korporaci zaměstnanci či opcí na nákup těchto podílů (dále v textu pro zjednodušení označováno také souhrnně jako „**zaměstnanecké akcie**“). Změna prakticky dopadá především na nabytí akcií či podílů v rámci motivačních zaměstnaneckých akciových plánů, pro které se v České republice v posledních letech vžila též zkratka ESOP (z anglického Employee stock ownership plans). Prostřednictvím těchto plánů nabývají zaměstnanci zpravidla akcie zaměstnavatele nebo jiné společnosti ze skupiny za zvýhodněnou cenu oproti tržní ceně těchto akcií či zcela zdarma. Novela ZDP je účinná od 1. 1. 2024 a vzhledem k absenci přechodného ustanovení tak dopadne již na zdanění zaměstnaneckých akcií nabytých po 1. 1. 2024. Níže stručně shrneme genezi a dopady této novely.



Ing. Jana Osecká,
daňový poradce č. 4137,
Deloitte Advisory s.r.o.

Historie a důvody novelizace

Do konce roku 2023 nebylo v ZDP nabytí zaměstnaneckých akcií zaměstnanci specificky upraveno. Jejich zdanění se tedy řídilo obecnými principy zdanění zaměstnaneckého příjmu, konkrétně § 6 odst. 1 a 3 ZDP, podle kterého je příjmem zaměstnance částka, o kterou je úhrada zaměstnavateli za poskytnuté plnění nižší, než je cena tohoto plnění určená podle zákona o oceňování majetku.

Vznik příjmu na straně zaměstnance v souvislosti se zaměstnaneckými akciovými plány byl v praxi dovozován zpravidla k okamžiku nabytí zaměstnaneckých akcií zaměstnancem za zvýhodněnou cenu, tedy většinou dříve, než z držby či prodeje zaměstnaneckých akcií zaměstnanec realizoval peněžní

prostředky. Pokud jde o opce na nákup zaměstnaneckých akcií, jejich zdanění bylo (a i nadále je) řešeno v pokynu GFŘ k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP (v současnosti pokyn D-59) k § 6 odst. 3 ZDP, dle kterého v případě bezúplatně poskytnutých opcí na nákup akcií zaměstnanecký příjem vzniká až v okamžiku uplatnění opce, nikoli při jejím přidělení.

Zdanění nabytí akcií zaměstnanci předtím, než zaměstnanec realizuje z jejich držby či prodeje peněžní prostředky, bylo již delší dobu terčem kritiky, zejména ze strany startupových společností.¹ Pro ty je motivace zaměstnanců prostřednictvím zaměstnaneckých akcií důležitým nástrojem především ve fázi rozjezdu jejich podnikání, kdy mají omezené finanční prostředky.

Ze strany startupů bylo také poukazováno na příznivější daňovou legislativu jiných evropských zemí (zejména pobaltských států), které v souladu s přístupy doporučenými v rámci EU iniciativy Startup Nations Standard, ke které Česká republika v minulosti také přistoupila, zavedly pro určité typy zaměstnaneckých akciových plánů daňově výhodnější režimy. Oproti společnostem z těchto zemí pak české startupové společnosti byly v přilákání klíčových zaměstnanců pomocí zaměstnaneckých akciových plánů v konkurenční nevýhodě.

¹ Viz např. iniciativa ESOPasap <https://www.esopasap.cz/>.

Novela zákona o daních z příjmů

Odložení okamžiku zdanění zaměstnaneckého příjmu

Právě na podporu startupových společností se snaží cílit zmíněná novela ZDP z dílny Ministerstva financí tím, že zavádí v § 6 odst. 14 ZDP odklad okamžiku zdanění nepeněžních příjmů z nabytí podílů na obchodní korporaci do prvního z tam definovaných okamžiků. Zaměstnanci by tak podle důvodové zprávy k návrhu novely v ideálním případě měli zaplatit daň ze zaměstnaneckého příjmu z nabytí akcií za zvýhodněnou cenu až v okamžiku, kdy z prodeje podílů realizují peněžní prostředky. Nicméně novela kromě okamžiku převodu nebo přechodu podílu nebo opce uvedeném v § 6 odst. 14 písm. d) ZDP definuje šest dalších okamžiků, které mohou nastat dříve než prodej, konkrétně:

- okamžik, ke kterému zaměstnanec přestane vykonávat činnost pro zaměstnavatele či jinou společnost ze skupiny (ve vztahu k zaměstnavateli se jedná o mateřskou společnost, dceřinou společnost či kapitálově spojenou osobu) [§ 6 odst. 14 písm. a) ZDP],
- okamžik vstupu tohoto zaměstnavatele do likvidace [§ 6 odst. 14 písm. b) ZDP],
- okamžik, ke kterému tento zaměstnavatel nebo zaměstnanec přestanou být daňovými rezidenty České republiky [§ 6 odst. 14 písm. c) ZDP],
- okamžik uplatnění opce (dle výkladu Ministerstva financí by se zde mělo jednat pouze o převoditelné opce či opční listy, ne o neprevoditelné opce – viz také níže) [§ 6 odst. 14 písm. e) ZDP],
- okamžik výměny podílu, při které se mění celková jmenovitá hodnota podílů zaměstnance [§ 6 odst. 14 písm. f) ZDP],
- okamžik uplynutí 10 let ode dne nabytí podílu nebo opce [§ 6 odst. 14 písm. g) ZDP].

Novela pro režim odloženého zdanění nepeněžního příjmu vznikajícího při nabytí zaměstnaneckých akcií definuje dvě podmínky. Jednak zaměstnanec musí pro některou ze společností ze skupiny (zaměstnavatel nebo jeho mateřská/dceřiná společnost či se zaměstnavatelem kapitálově spojená osoba) v okamžiku nabytí zaměstnaneckých akcií vykonávat činnost, ze které mu plynou příjmy podle § 6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP, a za druhé musí zaměstnanec nabývat zaměstnanecké akcie na společnosti právě z této skupiny (zaměstnavatel nebo jeho mateřská/dceřiná společnost či se zaměstnavatelem kapitálově spojená osoba).

Výše zdanitelného příjmu

Jak je popsáno výše, novela ZDP tedy u nabytí zaměstnaneckých akcií zaměstnanci za zvýhodněnou cenu nemění typ příjmu – stále se bude jednat vzhledem k souvislosti se současným, minulým či budoucím výkonem činnosti pro zaměstnavatele o zaměstnanecký příjem² – ani jeho výše – tzn. i nadále bude obecně zaměstnaneckým příjmem rozdíl mezi tržní cenou zaměstnaneckých akcií a cenou za ně zaplacenou zaměstnancem k okamžiku nabytí zaměstnaneckých akcií. Dochází tedy pouze k odložení okamžiku zdanění tohoto příjmu.

Ponovu však bude možné ve výši příjmu zdanitelného v odloženém budoucím okamžiku reflektovat případný pokles hodnoty nabytých akcií či podílů. Dle § 6 odst. 15 ZDP lze totiž zdanitelný příjem snížit o kladný rozdíl mezi hodnotou akcií či podílů k okamžiku jejich nabytí zaměstnanci a hodnotou těchto akcií či podílů k okamžiku jejich odloženého zdanění (první z výše uvedených okamžiků). Hodnotu akcií či podílů v odloženém okamžiku zdanění je však pro účely výpočtu rozdílu třeba zvýšit o úhrn příjmů z podílu na zisku, vypořádacího podílu, vrácení emisního ážia, vrácení příplatku mimo základní kapitál a z plnění obdobných těmto plněním vyplacených na základě držby těchto akcií či podílů snížených o daň z těchto příjmů.

Ilustrační příklad:

31. 5. 2024 – zaměstnanec nakupuje podíl v tržní hodnotě 100 Kč za cenu 60 Kč

Zaměstnanecký příjem ke zdanění činí $100 - 60 = 40$ Kč, zdanění se odkládá do okamžiku, kdy nastane první z definovaných momentů

31. 5. 2025 – zaměstnanec obdrží dividendu ve výši 10 Kč

31. 5. 2026 – zaměstnanec prodává podíl, jehož tržní hodnota v okamžiku prodeje je 60 Kč

Zdanitelný zaměstnanecký příjem lze snížit o $100 - (60 + 10) = 30$, tedy zaměstnanecký příjem ke zdanění činí $40 - 30 = 10$ Kč.³

Povinnosti zaměstnavatele a zaměstnance

Na základě novely [§ 38j odst. 2 písm. f) bod 8 ZDP] má zaměstnavatel, pokud je ve vztahu k příjmu z nabytí zaměstnaneckých akcií za zvýhodněnou cenu v pozici plátce daně, nově povinnost na mzdovém listu zaměstnance uvést výši příjmu z nabytí zaměstnaneckých akcií a den jejich nabytí. Do mzdové evidence pak zaměstnavatel příjem zahrne až v měsíci, ve kterém nastal u daného zaměstnance okamžik odloženého zdanění (např. prodej akcie).

Zaměstnanec má v souladu s § 6 odst. 16 ZDP povinnost zaměstnavatele informovat o uskutečněním prodeji zaměstnaneckých

2 Příjem z následného prodeje akcií či podílů zaměstnancem potom bude stále považován za ostatní příjem dle § 10 ZDP, ani na tomto režimu novela nic nemění.

3 Příjem z prodeje akcií se následně posoudí jako doposud jako příjem dle § 10 ZDP, na tomto režimu novela ZDP nic nemění.

akcií, na které se vztahuje režim odloženého zdanění, a to do konce měsíce, ve kterém k prodeji došlo.

Nejasnosti a praktické problémy při aplikaci novely

Opce

Odložení okamžiku zdanění se dle novely vztahuje nejen na nabytí samotných podílů na obchodní korporaci, ale také na nabytí opcí na nákup těchto podílů. Jako jeden z odložených okamžiků je pak definováno uplatnění opce. Použitý pojem „opce“ však není v novele ani jiných ustanoveních ZDP blíže definován, pouze z důvodové zprávy k novele vyplývalo, že opce je patrně myšlena převoditelná opce, a nikoli nepřevoditelné opční sliby. Vznikla tak otázka, zda se u opčních akciových plánů, v rámci kterých jsou zaměstnancům zpravidla bezúplatně poskytovány nepřevoditelné opce na nákup zaměstnaneckých akcií, u kterých dle dosavadního přístupu docházelo ke zdanění příjmů při uplatnění opce, také posouvá okamžik zdanění tohoto příjmu. Ministerstvo financí později neformálně upřesnilo, že pokud novela hovoří o opcích, má opravdu na mysli opce převoditelné či opční listy. U standardních nepřevoditelných opcí by se tedy okamžik zdanění měl také posunout z okamžiku uplatnění opce (současný postup v souladu s pokynem GFŘ D-59) do prvního z výše uvedených okamžiků (prodej akcie, odchod ze společnosti atp.). Tento výklad však prozatím nebyl promítnut do textu ZDP ani do důvodové zprávy.

Odvod pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Z následných analýz dopadů novely, potvrzených informacemi publikovanými Ministerstvem financí, vyplynulo, že pravděpodobně nezáměrně nebyla zákonodárci iniciována návazná novelizace předpisů upravujících vyměřovací základy pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Dle převládajícího výkladu současného znění těchto ustanovení tedy dochází u nabytí zaměstnaneckých akcií zaměstnanci za zvýhodněnou cenu k rozdílnému okamžiku zdanění pro daň z příjmů fyzických osob a okamžiku pro odvod pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Pokud jsou zaměstnavatelé vzhledem k příjmům z nabytí zaměstnaneckých akcií v pozici plátce příjmů ze závislé činnosti a zahrnují tyto příjmy do mzdové evidence, měli by mít povinnost odvést pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění již při nabytí zaměstnaneckých akcií zaměstnanci (tak jako u příjmů obdržených před účinností novely), daň by však odváděli až v okamžiku odloženého zdanění (např. až při prodeji akcií).

Tento rozdílný přístup by však byl zcela v rozporu s logikou novely, aby byl zaměstnanec zatížen odvody ideálně až v okamžiku, kdy získá z držby či prodeje zaměstnaneckých akcií peněžní prostředky. V souladu s tím Ministerstvo financí informovalo na svých webových stránkách, že společně s Ministerstvem zdravotnictví a Ministerstvem práce a sociálních věcí iniciuje návaznou nove-

lizaci předpisů upravujících pojistné, která by měla proběhnout při nejbližší příležitosti. V době zpracování článku byl předložen návrh na novelizaci pojistných předpisů v tomto smyslu do přípomínkového řízení.

Zvýšená administrativa pro nadnárodní korporace

Režim odloženého zdanění platí pro širokou škálu zaměstnaneckých akciových plánů, neboť novela jeho použitelnost neomezuje např. jen na podíly na lokálně vlastněných společnostech určité velikosti (nějakým způsobem vydefinované startupy), ale dopadá i na nabytí zaměstnaneckých akcií v rámci globálních zaměstnaneckých akciových plánů nadnárodních korporací.

Na nadnárodní korporace, resp. jejich lokální entity, jejichž zaměstnanci se akciových plánů administrovaných jejich mateřskými společnostmi často účastní, přitom novela dopadá vzhledem ke svému širokému pojetí a načasování poměrně zásadně. Tyto společnosti již mají okolo administrace globálních akciových plánů vybudované zpravidla poměrně robustní systémy a je pro ně velmi administrativně náročné v takto krátkém časovém horizontu tyto systémy přenastavit a sledovat u jednotlivých zaměstnanců okamžiky odloženého zdanění (např. změnu daňového rezidenství zaměstnance) tak, aby příjem z nabytí zaměstnaneckých akcií ve správném měsíci zahrnul do mzdové evidence. Společnosti se navíc musí spolehnout na to, že zaměstnanci je o uskutečněném prodeji akcií budou včas informovat. Je tedy pochopitelné, že se z důvodu této zvýšené administrativy některé společnosti zajímají o to, zda mohou i nadále postupovat podle starých pravidel. Dle současného znění zákona však není režim odloženého zdanění pro společnosti volitelný.

Závěr

Na závěr je třeba zdůraznit, že ani očekávání startupových společností ohledně výhodnějšího daňového režimu zaměstnaneckých akcií nebylo zcela naplněno, přesto je novela vnímána jako vykročení správným směrem. Především pro společnosti v počátcích rozvoje je dle jejich zkušeností problematické, že novela definuje další okamžiky odloženého zdanění, které mohou nastat ještě před prodejem zaměstnaneckých akcií, především pak odchod zaměstnance ze společnosti, ke kterým v této fázi jejich vývoje častěji dochází, nebo limit 10 let od nabytí zaměstnaneckých akcií, který nemusí stačit na úspěšný prodej společnosti. Ze strany těchto společností, ale i ze strany některých vládních zástupců (naposledy od ministryně pro vědu a výzkum) tak zaznívá apel na to, aby pro startupy vznikla nová, pro ně užitečnější, úprava. V následujících obdobích se tedy snad dočkáme nejen vyjasnění výkladů, ale i narovnání nesrovnalostí a návrhů nové legislativy příznivější pro startupy. ■

Dlouhodobý investiční produkt: Nová daňově podporovaná alternativa spoření na stáří

Dlouhodobý investiční produkt („DIP“) představuje novinku v českém právním prostředí, nabízející alternativní možnost spoření na stáří s daňovými výhodami. Tento článek poskytuje ucelený pohled na právní úpravu tohoto produktu v rámci zákona o daních z příjmů včetně daňových konsekvencí plynoucích z nastaveného právního rámce.



Mgr. Filip Morcinek,
advokátní koncipient
v KPMG Legal s.r.o.,
advokátní kancelář

1. Co je to dlouhodobý investiční produkt

Začátkem roku 2024 vstoupila v účinnost novela, kterou došlo ke změně vybraných zákonů v souvislosti s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří.¹ Jednou ze zásadních novinek této novely bylo zavedení dlouhodobého investičního produktu.

Nejedná se však o zbrusu nový finanční produkt, nýbrž o speciální režim pro již zavedené produkty investičního a spořicího typu, jehož nadstavbou je související daňové zvýhodnění.² Smyslem a účelem zavedení DIPu bylo rozvinutí zájmu o kapitálový trh v České republice a nabídnutí další daňově podporované alternativy k produktům III. důchodového pilíře.³

Na rozdíl od stávajících penzijních produktů se však jedná o flexibilnější produkt, který umožňuje poplatníkům investovat do širokého spektra finančních nástrojů s potenciálně vyššími výnosy, byť za cenu vyššího rizika. Občané tak budou moci investovat

na své stáří prostřednictvím veřejně obchodovaných akcií a dluhopisů, státních a krytých dluhopisů, podílových listů, přičemž budou moci využít i derivátů k zajištění kurzového rizika.⁴ Majetkem DIPu se však rozumí i peněžní prostředky, takže jej budou moci využít i konzervativnější investoři např. prostřednictvím spořicích účtů a jejich obdob.

DIP tedy představuje další z možností spoření na stáří, a to formou osobního investičního či spořicího účtu. Tento způsob spoření na stáří je v zahraničí velmi populární, neboť se jedná o vítanou alternativu zejména pro ty, kteří chtějí aktivně rozhodovat o svém spoření na důchod a hledají takový produkt, který jim umožní reflektovat individuální investiční preference. Hlavní motivací pro spoření na stáří pomocí DIPu však představuje související daňová podpora.

2. Daňová podpora

Vládní návrh zákona týkající se rozvoje finančního trhu a podpory zajištění na stáří novelizoval i vybraná ustanovení zákona o daních z příjmů. Za účelem včlenění DIPu do stávající úpravy přišel zákonodárce s novým termínem „produkt spoření na stáří“, který vymezuje okruh daňově podporovaných alternativ spoření na stáří. Těmi se pro účely daní z příjmů nově rozumí:

- penzijní připojištění se státním příspěvkem podle zákona upravujícího penzijní připojištění se státním příspěvkem,
- doplňkové penzijní spoření podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření, penzijní pojištění u instituce penzijního pojištění,
- soukromé životní pojištění,
- dlouhodobý investiční produkt.

1 Zákon č. 462/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří.

2 Lepší spoření na stáří, podpora zaměstnaneckých akcií a jasná pravidla pro předčasné splácení hypoték [online]. Ministerstvo financí ČR. 2023 [cit. 2024-02-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2023/lepsi-sporeni-na-stari-podpora-zamestnaneckych-akc-53607>.

3 Důvodová zpráva k zákonu č. 462/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří [online]. [cit. 2024-02-12]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=228464>.

4 § 134i zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů („ZPKT“).

Na tomto místě je vhodné poznamenat, že vedle daňově podporovaných produktů spoření na stáří nově stojí i daňově podporované pojištění dlouhodobé péče, které bylo do zákona o daních z příjmů zakotveno prostřednictvím totožné novely jako DIP. Jedná se o pojištění pro případ, že se poplatník nebo jeho osoba blízká stanou kvůli dlouhodobě nepříznivému zdravotnímu stavu závislí na pomoci někoho jiného při zvládnání každodenního života. V takovém případě budou moci poplatníci využívat obdobné daňové podpory, jako tomu je u produktů spoření na stáří.

Vrátíme-li se zpět k produktům spoření na stáří, lze říci, že tato nová terminologie slouží zejména ke sjednocení podmínek jejich daňové podpory. Ty obecně stanovují, za jakých podmínek jsou produkty spoření na stáří daňově podporovány a jaké jsou následky porušení těchto podmínek.

Pro DIP v tomto směru platí tzv. pravidlo „120+60“.⁵ Tzn., že DIP je daňově podporovaný pouze za předpokladu, že poplatník z něj nevybere majetek dříve než 120 kalendářních měsíců od jeho sjednání a zároveň tak učiní nejdříve po dosažení 60 let. Při splnění těchto předpokladů může poplatník využít daňového zvýhodnění ve formě od daně osvobozeného příspěvku zaměstnavatele a odpočtu příspěvku od základu daně.

V případě osvobozených příspěvků zaměstnavatele zaměstnanci dochází v rámci novely zákona o daních z příjmů pouze k formálním změnám spočívajícím v zahrnutí veškerých produktů spoření na stáří do stávajícího limitu 50 tis. Kč ročně.⁶ Ačkoli tedy nedochází ke změně stávajícího limitu, rozšíření okruhu daňově podporovaných produktů spoření na stáří mohou uvítat zaměstnavatelé, kteří svým zaměstnancům přispívají na nepeněžní zaměstnanecké benefity formou caterie. Vzhledem k omezení daňového zvýhodnění benefitů na tzv. „volnočasové“ aktivity (např. kultura, sport, zdravotnické prostředky, knihy) pouze do výše poloviny průměrné hrubé mzdy lze očekávat, že zaměstnanci tyto nepeněžní benefity budou využívat právě na příspěvky na produkty spoření na stáří. V takovém případě by pro tyto zaměstnavatele byl tento příspěvek daňově uznatelným nákladem, který by na rozdíl od hrubé mzdy nebyl zatížen pojistným a daní z příjmů.

U nároku na odpočet vlastních příspěvků fyzických osob od základu daně (nezdanitelná část základu daně) zákonodárce v rámci novely sjednotil limit pro všechny produkty spoření na stáří na 48 tis. Kč ročně.⁷ Poplatník tedy nově nebude muset za účelem vyčerpání celého zákonného limitu zakládat a přispívat si na vícero produktů spoření na stáří. Poplatníci u DIPu jistě ocení, že na rozdíl od stávajících produktů III. penzijního pilíře⁸ si budou moci

od základu daně odečíst příspěvek již od první investované koruny, což je dáno absencí státní podpory.

Aby však příspěvek na DIP mohl poplatník odečíst od základu daně v celé výši, musí se tento příspěvek stát majetkem DIPu. Jinými slovy, příspěvek poplatníka musí na DIP doputovat v nezmeněné výši. Pokud by poskytovatel strhával jakýkoli poplatek, měl by tak s ohledem na konstrukci právních norem činit až po připsání příspěvku na DIP. V opačném případě by docházelo ke vzniku rozdílu mezi výší zaslaného příspěvku a částkou, kterou si poplatník může odečíst od základu daně.

Závěrem je nezbytné zdůraznit, že ačkoli se limity pro čerpání daňové podpory vztahují souhrnně na všechny produkty spoření na stáří, splnění či porušení základního pravidla „120+60“ se posuzuje pouze ve vztahu ke konkrétnímu produktu. To je zásadní zejména v případě převodu majetku mezi DIPy, neboť u každého DIPu se počítá základní pravidlo „120+60“ samostatně. V praxi by se proto poplatníci starší 50 let měli dle současného znění zákona vyvarovat převádění majetku na DIPu na nový, neboť si tímto krokem pod sankcí navrácení získané daňové podpory efektivně mohou „uzamknout“ tento majetek na dalších 10 let.

3. Navrácení daňové podpory

Poruší-li poplatník základní pravidlo „120+60“, je povinen získanou daňovou podporu vrátit. To na poplatníka dopadá ve dvou rovinách, a to dodaněním získané daňové podpory a konzumací daňové podpory do budoucna.

Mechanismus dodanění uplatněného odpočtu od základu daně (nezdanitelné části základu daně) zůstává zachován v podobě, v jaké jej známe např. ve vztahu k produktům III. penzijního pilíře. Stále tak platí, že při porušení podmínek vzniká poplatníkovi příjem podle § 10 ZDP ve výši úhrnu zaplacených příspěvků, které byly poplatníkem odečteny od základu daně za bezprostředně předcházejících 10 zdaňovacích období.⁹

V případě příspěvků zaměstnavatele však zákonodárce musel přijít se zcela novým mechanismem dodanění, neboť ten stávající, který se uplatňoval v případě porušení podmínek daňové podpory u produktů III. penzijního pilíře a soukromého životního pojištění, nebyl u DIPu aplikovatelný. Je tomu tak proto, že v případech odbytného a odkupného docházelo k „dodanění“ osvobozených příspěvků zaměstnavatele srážkovou daní, kterou při jejich výplatě prováděla finanční instituce poskytující daný produkt. Při porušení podmínek daňové podpory však u DIPu

5 § 15b odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“)

6 § 6 odst. 9 písm. m) ZDP.

7 § 15 odst. 5 ZDP.

8 U těchto produktů si poplatník může od základu daně odečíst pouze výši příspěvku, která převyšuje částku, od které náleží poplatníkovi nejvyšší státní příspěvek.

9 § 15b odst. 5 písm. a) ZDP.

nevzniká poplatníkovi žádný srovnatelný zdanitelný příjem, neboť po celou dobu průběžně daní veškeré zdanitelné příjmy a výnosy z majetku držení na DIPu.

Zákonodárce tak v rámci sjednocení podmínek daňové podpory produktů spojení na stáří nově stanovuje, že při porušení těchto podmínek dochází ke zvýšení dílčího základu daně podle § 6 ZDP o příspěvky zaměstnavatele, které byly osvobozeny od daně z příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k navrácení daňové podpory, a v 10 bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích. Na rozdíl od vzniku příjmu podle § 10 ZDP zde vzniká příjem i ve výši příspěvků zaměstnavatele zaplacených ve zdaňovacím období, ve kterém k navrácení daňové podpory dochází.¹⁰ Takto vzniklý příjem se nicméně dle zákona nepovažuje za vyplacený plátcem daně. Neplatí se z něj tak pojistné a poplatníci se nemusí ani obávat překročení měsíční hranice pro progresivní zdanění. Za celé zdaňovací období však podle stávající úpravy může navrácení daňové podpory vést k překročení hranice pro aplikaci vyšší progresivní sazby daně. Součet zvýšení dílčího základu daně podle § 6 a příjem podle § 10 ZDP může činit nezanedbatelnou částku na základu daně, která z hlediska progresu nemá žádný zvláštní režim.

Dalším následkem porušení podmínek daňové podpory je tzv. konzumace daňové podpory. Jinými slovy, jedná se o nemožnost dalšího využití daňové podpory na konkrétním DIPu, na kterém poplatník nedodržel podmínky daňové podpory. Tzn., že i kdyby poplatník nebo jeho zaměstnavatel pokračovali v zaslání příspěvků na tento DIP, nelze zde uplatňovat žádné daňové zvýhodnění.¹¹

Každé odepsání majetku z DIPu před splněním základního pravidla „120+60“ nicméně nezakládá navrácení daňové podpory. Zákon stanovuje několik výjimek, přičemž v praxi se budeme setkávat zejména se dvěma.¹² První z nich je výjimka pro standardní obchodování na DIPu.¹³ Přestože poplatník technicky odpisuje majetek z DIPu, když nakupuje finanční instrumenty, činí-li tak za protiplnění, jehož obvyklá cena není podstatně nižší než obvyklá cena odpisovaného majetku, nezakládá obchodování povinnost navrácení daňové podpory.¹⁴ Druhá výjimka se vztahuje na převod majetku z jednoho DIPu na jiný.¹⁵ Zákon o daních z příjmů zde stanovuje, že převod majetku se nekvalifikuje jako porušení podmínek daňové podpory, pokud se jedná o převod veškerého majetku na DIPu. Zákonodárce

tak tímto krokem poměrně nesystémově znevýhodňuje přípa-
dy částečného převodu majetku.

Daňoví poplatníci mající DIP se nicméně nemusí obávat, že by jejich nedopatřením mohli dojít k porušení podmínek daňové podpory. Zákonodárce totiž zakázal poskytovatelům vykonat jakýkoli pokyn, který by měl za následek vrácení daňové podpory. Takový pokyn mohou poskytovatelé vykonat pouze po předchozím kvalifikovaném souhlasu majitele DIPu.¹⁶ K navrácení získané daňové podpory by tak vždy mělo docházet na základě vědomého rozhodnutí poplatníka.

4. Zdanění příjmů z majetku na DIPu

V původním vládním návrhu bylo uvažováno o osvobození veškerých příjmů z úplatného převodu majetku vedeného v rámci DIPu. To by znamenalo, že při dodržení základního pravidla „120+60“ by majitelé těchto produktů mohli obchodovat s majetkem na DIPu bez jakýchkoli daňových konsekvencí. Toto daňové zvýhodnění, které v zahraničí zpravidla bývá součástí osobních spořicíh účtů, nicméně neprošlo 2. čtením návrhu zákona s odůvodněním hrozícího rizika daňových optimalizací.

V důsledku nezavedení tohoto plánovaného daňového zvýhodnění tak byla zachována standardní pravidla zdanění investic. Tzn., že z obchodování s majetkem na DIPu mohou vznikat zdanitelné příjmy v rámci dílčích základů § 8 a 10 ZDP, přičemž bude možné uplatnit osvobození při splnění hodnotového nebo časového testu.¹⁷

Ač to zní úsměvně, možnost vzniku zdanitelných příjmů lze v současnosti považovat za hlavní problém DIPu, neboť nezavedení portfoliového přístupu v důsledku klade zvýšené nároky na majitele DIPu v mnoha ohledech. Za současných podmínek je totiž DIP vhodný zejména pro pasivní držbu tuzemských finančních instrumentů.

Pasivní proto, že není-li splněn časový test, musí se veškeré příjmy z úplatného převodu majetku vedeného v rámci DIPu danit. To však může představovat problém zejména u části populace, která nemá s investováním a jeho daněním moc zkušeností. Pád-
ným protiargumentem může být, že tito méně zkušení investoři využijí služeb poskytovatelů a vyberou si takový DIP, v rámci kterého bude poskytovatel investovat dle předem zvolené in-

10 § 15b odst. 5 písm. b) ZDP.

11 § 15b odst. 6 písm. a) ZDP.

12 Zákon nicméně v tomto smyslu pamatuje i na některé závažné situace na straně poplatníka či poskytovatele, u kterých nedodržení základního pravidla „120+60“ nepodmiňuje navrácení získané daňové podpory.

13 § 15b odst. 4 písm. b) bod 3 ZDP.

14 Platí však, že toto protiplnění zůstává součástí majetku na DIPu.

15 § 15b odst. 4 písm. c) bod 3 ZDP.

16 Dle § 134h ZPKT může poskytovatel takový pokyn provést pouze v případě, jestliže majitele produktu informuje na trvalém nosiči dat o těchto dopadech a majitel prohlásí na trvalém nosiči dat, že si je těchto dopadů vědom.

17 § 4 odst. 1 písm. t) a u) ZDP.

vestiční strategie nebo bude vykonávat aktivní správu portfolia majetku. Toto však nikterak neřeší primární problém. Zdanitelné příjmy z úplatného převodu majetku vedeného v rámci DIPu jsou totiž pořád přičitatelné majiteli tohoto produktu, přičemž poskytovatelé či správci nemají zákonem stanovenou povinnost hlídat či oznamovat majiteli vznik zdanitelných příjmů.¹⁸ Pokud by se poskytovatelé či správci při obchodování s majetkem DIPu striktně neřídili splněním časového testu,¹⁹ musejí majitelé těchto produktů bedlivě sledovat, zda jim z obchodování s majetkem nevznikají žádné příjmy, které by měly být zdaněny. To je však něco, čemu se méně zkušené investory určitě chtějí vyhnout. Lze proto důvodně předpokládat, že investiční strategie nabízených DIPů budou odrážet tuto skutečnost a zaměří se na dlouhodobou držbu finančních instrumentů bez aktivního obchodování. Nezavedení portfoliového přístupu tak značně omezuje investiční strategie, které majitel nebo poskytovatel DIPu mohou vykonávat.

Tuzemských proto, že výnosy z držby finančních instrumentů, typicky podíly na zisku a úroky, pokud plynou ze zdrojů na území České republiky, jsou zdaňovány na úrovni plátce srážkovou daní, a na DIP jsou tak připisovány již zdaněné. Poplatník tedy tyto příjmy nezdaňuje sám v rámci daňového přiznání. Jestliže však tyto příjmy plynou poplatníkovi ze zdrojů v zahraničí, jedná se o zdanitelné příjmy, které poplatník přiznává v dílčím základu daně dle § 8 ZDP nebo v rámci samostatného základu daně. Přestože poplatník obdrží tyto příjmy po odečtení zahraniční daně, je za určitých okolností²⁰ povinen podat daňové přiznání a zdanit tyto příjmy i jako tuzemský daňový rezident.²¹ Vzhledem k tomu, že kapitálový trh v České republice není natolik rozvinutý, aby investorům nabízel dostatek různorodých možností investic, lze očekávat, že součástí majetku DIPů budou zahraniční tituly (dividendové akcie, dluhopisy), které budou generovat tento druh pravidelného zdanitelného příjmu, který může být důvodem pro podání daňového přiznání.

To nás přivádí k dalšímu zásadnímu problému nezavedení portfoliového přístupu, který plyne z kombinace dlouhodobě „uzamčeného“ majetku na DIPu a vzniku zdanitelných příjmů z prodeje a zdanitelných výnosů z držby majetku. Majitelé DIPů totiž nemají jinou možnost než hradit svou vzniklou daňovou povinnost z finančních prostředků mimo DIP. Za současných podmínek by totiž úhrada daňové povinnosti z majetku na DIPu představovala porušení základního pravidla „120+60“, a poplatník by tak musel vrátit získanou daňovou podporu. Tento mechanismus však odporuje obecnému principu zdaňování příjmů fyzických

osob, který je postaven na předpokladu, že poplatník hradí svou daňovou povinnost z realizovaného zdanitelného příjmu. Jinými slovy, poplatník hradí daň, na kterou si vydělal. Nastavení podmínek upravujících navrácení daňové podpory tak v současnosti podstatně zvyšuje nároky na likviditu finančních prostředků poplatníků v případě vzniku zdanitelných příjmů.

Na základě výše uvedeného je proto evidentní, že nezavedením portfoliového přístupu došlo ke vzniku významných překážek, které u poplatníka zvyšují nároky jak na jejich daňové povědomí, tak i na likviditu finančních prostředků mimo DIP. Je sice pravda, že právo patří bdělým, nicméně pokud bylo cílem zákonodárce rozšířit zájem o kapitálový trh v České republice a motivovat občany k aktivnějšímu spoření na stáří, bylo by vhodné, pokud by odstranil překážky, které by poplatníky mohly odrazovat od využití DIPu. Monitorování vzniku zdanitelných příjmů, povinnost podávání daňových přiznání a úhrada daňové povinnosti z finančních prostředků mimo DIP těmito překážkami nepochybně jsou.

5. Konzumace daňové podpory DIPu po splnění pravidla „120+60“

Právní rámec, který stanoví podmínky daňové podpory pro produkty spoření na stáří, vyvolává určité nejednotné názory ohledně jednoho aspektu, kterým je otázka daňové podpory produktů spoření na stáří i po splnění základního pravidla „120+60“. I když řešení této problematiky má vliv na všechny produkty spoření na stáří, s ohledem na zaměření tohoto článku se budeme věnovat této otázce z hlediska DIPu.

V první řadě je nutné zdůraznit, že podmínky daňové podpory jsou koncipovány tak, že DIP je daňově podporován, pokud odepsání majetku ve prospěch poplatníka je sjednáno až po uplynutí 120 kalendářních měsíců od vzniku produktu a dosažení 60 let poplatníka. Jedná se o kumulativní podmínky, přičemž poskytnutí daňové podpory je vázáno na dlouhodobý charakter produktu, aniž by byla daňová podpora časově omezena. Dle litery zákona tak daňovou podporu mohou využívat poplatníci i po splnění základního pravidla „120+60“. Nicméně je otázkou, zda ji mohou čerpat i v případě, jestliže by po dosažení tohoto milníku došlo k odepsání majetku z DIPu.

Zákonodárce k daňové podpoře po splnění pravidla „120+60“ v důvodové zprávě uvádí, že „po uplynutí obou uvedených okamžiků již k navrácení daňové podpory nikdy nedojde, a to bez ohledu

18 Poskytovatelé mají pouze povinnost bez předchozího souhlasu neprovést úkony, jejichž provedení by mělo za následek navrácení získané daňové podpory.

19 Hodnotový test je z pohledu poskytovatelů či správců produktů irrelevantní, neboť z logiky věci nemohou mít úplné informace k posouzení jeho splnění.

20 Poplatník je v souladu s § 38g odst. 1 ZDP povinen podat daňové přiznání, jestliže jeho zdanitelné příjmy přesáhly 50 tis. Kč za rok, příp. vykazuje-li daňovou ztrátu.

21 Poplatník si v souladu s relevantní smlouvou o zamezení dvojího zdanění může započíst zaplacenou zahraniční daň a požádat zahraničního správce daně o vrácení rozdílu. To však nic nemění na tom, že se jedná o zdanitelný příjem, a bude-li sazba daně v rámci smlouvy o zamezení dvojího zdanění nižší než 15 %, bude muset poplatník tento rozdíl uhradit.

na důvod, ze kterého následně dojde k výplatě peněžních prostředků, plnění z produktu nebo odepsání majetku z dlouhodobého investičního produktu. (...) Dosažením uvedené doby trvání produktu a věku poplatníka totiž již produkt splnil svůj smysl, kterým je dlouhodobé (desetileté) spoření na stáří (tj. skutečnost, že poplatník má naspořené prostředky k dispozici po dosažení 60 let věku).“ Jinými slovy, v případě odepsání majetku z DIPu po splnění základního pravidla „120+60“ se dle současných pravidel nejedná o případ, kdy dochází k navrácení daňové podpory. Tzn., že v souladu se zákonnými pravidly v tomto případě nedochází ani ke konzumaci pravidel daňové podpory.²²

Po splnění základního pravidla by tak v případě odepsání majetku z DIPu (byť částečného) neměli být poplatníci sankcionováni navrácením získané daňové podpory ani konzumací daňové podpory do budoucna. Této interpretaci zákonných pravidel přitom neodporuje ani smysl a účel zavedení DIPu, kterým je motivace dlouhodobého spoření prostřednictvím související daňové podpory. Tuto daňovou podporu tak nepochybně využijí poplatníci i po splnění základního pravidla „120+60“. Vzhledem k postupně se zvyšující hranici odchodu do důchodu je rozumné předpokládat, že poplatníci budou i po dosažení věku 60 let nadále aktivně působit na pracovním trhu.

Přestože je nastavení podmínek čerpání daňové podpory DIPu zcela v kompetenci zákonodárce, lze jen stěží na základě současné právní úpravy a případných konsekvencí takového omezení

dovozovat, že by se daňová podpora měla konzumovat po dovršení 60 let. Pokud by však zákonodárce uvažoval o zavedení věkového omezení daňové podpory, bylo by nevhodnější takové omezení jednoznačně zakotvit i v zákonné úpravě podmínek čerpání daňové podpory.

6. Závěr

Zavedení DIPu lze nepochybně hodnotit jako krok správným směrem. Jedná se o vítanou daňově podporovanou alternativu ke stávajícím produktům III. penzijního pilíře, která svým potenciálním zájemcům přináší možnost flexibilnějšího spoření na stáří prostřednictvím investic na kapitálových trzích.

Přestože je daňová podpora u všech produktů spoření na stáří stejná, částečným problémem se může jevit současné nastavení režimu zdanění příjmů a výnosů z majetku DIPu, neboť nedošlo k zavedení jejich plošného osvobození. Tímto krokem zákonodárce ubral na atraktivitě DIPu zejména v očích méně zkušených investorů, kteří se tak pravděpodobně nevyhnou souvisejícím daňovým konsekvencím. DIP se tak nejspíš nestane masovou záležitostí, dokud se zákonodárce nerozhodne zavést zmiňované plošné osvobození, přičemž obavě z jeho případného zneužití by mohl předejít nastavením rozumného ročního limitu osvobozených příjmů plynoucích z majetku DIPu. O jak zdařilý produkt spoření na stáří se skutečně jedná, nicméně ukáže až praxe a zájem ze strany daňových poplatníků. ■

22 § 15b odst. 6 písm. a) ZDP.

Média Komory daňových poradců ČR



Bulletin: DO HLOUBKY TĚMATU

- / Tematické zaměření každého čísla
- / Vysoce odborné články
- / Recenzovaný obsah
- / Odborný garant každého čísla
- / Stavovská společenská rubrika

čtvrtletně
tištěná
a elektronická
verze



e-Bulletin: CO BYSTE NEMĚLI PŘEHLÉDNOUT

- / Zpravodajství ze světa daní a účetnictví
- / Aktuální daňová legislativa a praxe
- / Informace z dění v Komoře
- / Lifestyleová témata a zajímavosti
- / Osobní rozvoj

@
každý měsíc
elektronicky

Vybrané případy osvobození příjmů z prodeje cenných papírů/obchodních podílů od 1. 1. 2025 u fyzických osob v příkladech

V rámci sněmovního tisku č. 488 (tzv. konsolidačního balíčku) došlo k zavedení limitace osvobození příjmů z prodeje cenných papírů/obchodních podílů na obchodních korporacích při splnění daňového časového testu 3 roky, resp. 5 let, mezi jejich nabytím a úplatným převodem. Toto osvobození se bude od 1. 1. 2025 plně aplikovat pouze na příjmy poplatníka, fyzické osoby, do výše 40 mil. Kč za zdaňovací období (kalendářní rok). V našem článku se podíváme na vybrané specifické situace a jak při nich podle nám známých aktuálních výkladů postupovat právě s ohledem na znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), účinné od 1. 1. 2025.



Ing. Adéla Skočíková,
daňový poradce č. o. 6050
ve spolupráci s HAVEL &
PARTNERS Tax s. r. o.



Ing. Martin Bureš,
daňový poradce č. o. 4964
ve spolupráci s HAVEL &
PARTNERS Tax s. r. o.



JUDr. Josef Žaloudek,
advokát ve spolupráci
s HAVEL & PARTNERS s. r. o.,
advokátní kancelář

V souvislosti se zavedením tzv. konsolidačního balíčku (také dále jako „Novela“) toho bylo řečeno už mnoho, na nejrůznějších školeních, Sekcích Komory daňových poradců, či prostřednictvím odborných článků. My tedy rozvineme již dříve na tomto fóru zahájenou diskusi a podíváme se konkrétně na některé nevyjasněné a problematické situace související s limitací osvobození příjmů z prodeje cenných papírů/obchodních podílů od 1. 1. 2025. Text článku je napsán ve stavu a poznání výkladů k 14. 2. 2024, a nereflktuje tedy jejich případné další posuny, např. v důsledku budoucích interpretací daňové správy.

V rámci celého článku vycházíme z předpokladu, že:

- poplatníkem je fyzická osoba, český daňový rezident, který nemá vlastněné cenné papíry/obchodní podíly zahrnuté v obchodním majetku (§ 4 odst. 4 ZDP);
- příjmy z prodeje cenných papírů přesáhly limit 100 000 Kč, a není tedy možné uplatnit osvobození příjmu od daně z příjmů fyzických osob („DPFO“) podle § 4 odst. 1 písm. t) ZDP; a
- poplatník nevlastní žádné kmenové listy (tj. není řešena specifická oblast kmenových listů).

Platná právní úprava účinná do 31. 12. 2024

Na začátek si dovolíme krátce shrnout aktuální právní úpravu. Při prodeji cenných papírů/obchodních podílů je při splnění určitých podmínek možné uplatnit osvobození od DPFO. U cenných papírů při překročení limitu příjmů 100 tis. Kč je možné aplikovat osvobození od DPFO s tím, že základním kritériem je naplnění tzv. daňového časového testu držby:

- po překročení doby 3 let mezi jejich nabytím a úplatným převodem (za splnění ostatních podmínek) [§ 4 odst. 1 písm. u) ZDP].

- U podílů na obchodních korporacích, které nejsou představené cenným papírem („podíly“), je možné aplikovat osvobození po překročení doby 5 let mezi jejich nabytím a úplatným převodem (za splnění ostatních podmínek) [§ 4 odst. 1 písm. q) ZDP].

Platná právní úprava účinná od 1. 1. 2025

Pokud do konce roku 2024 nedojde k další novelizaci ZDP, s účinností od 1. 1. 2025 bude zaveden **limit pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a podílů od DPFO** po splnění daňového časového testu 3 roky, resp. 5 let (za splnění ostatních podmínek) [dle § 4 odst. 1 písm. q) a u) ZDP], a to ve výši 40 mil. Kč za zdaňovací období u daného poplatníka, fyzické osoby (§ 4 odst. 3 ZDP).

S tím vyvstává otázka uplatnění výdajů vůči příjmu, na který dopadá osvobození od DPFO pouze částečně. Odpověď nalezneme v novelizovaném § 10 odst. 4 ZDP, který říká, že „*Je-li příjem zahrnut do základu daně jen zčásti z důvodu, že je zčásti od daně osvobozen, výdaje [...] snižují příjem jen v části odpovídající poměru, v jakém tento příjem není od daně osvobozen.*“

Nové znění ZDP po Novele umožňuje alternativně stanovit prokazatelné výdaje uplatnitelné vůči zdanitelným „nadlimitním“ příjmům z prodeje cenných papírů/podílů. Fyzická osoba si bude moci určit, který způsob pro ni bude výhodnější. Nicméně tato volba bude možná pouze v případě, že příslušná fyzická osoba nabyla daný cenný papír/podíl do 31. 12. 2024. Fyzická osoba bude moci vůči zdanitelnému „nadlimitnímu“ příjmu uplatnit:

- daňovou nabývací cenu vč. souvisejících vedlejších nákladů; nebo
- tržní hodnotu cenných papírů/podílů k 31. 12. 2024 určenou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění („ZOM“), příp. k datu úplatného převodu při uskutečnění převodu před 31. 12. 2024, vč. souvisejících vedlejších výdajů (§ 10 odst. 9 ZDP).

Situaci si dovolíme demonstrovat na modelovém příkladu č. 1.

Modelový příklad č. 1

Pan Šťastný se rozhodl v roce 2021 zainvestovat a nakoupil celkem 10 000 ks akcií startupu po 1 000 Kč/ks (tj. celková daňová nabývací cena byla 10 mil. Kč). Panu Šťastnému se zadařilo a hodnota jeho akcií v průběhu let 2024 a 2025 významně vzrostla. Pan Šťastný se rozhodne na své narozeniny 8. 12. 2025 veškeré akcie prodat za prodejní cenu 10 000 Kč/ks – tedy celkově obdrží na bankovní účet v roce 2025 100 mil. Kč. Předpokládejme, že pan Šťastný nevykáže za rok 2025 jiné příjmy z prodeje cenných papírů/podílů.

Při zpracovávání daňového přiznání za rok 2025 si se svým daňovým poradcem ověří, že při prodeji akcií by splnil daňový časový test držby 3 let (i další podmínky pro uplatnění

osvobození od DPFO). Po zavedení limitu bude mít:

- osvobozenou od DPFO část příjmu v rozsahu 40 mil. Kč; a
- zdanitelnou část příjmu v rozsahu 60 mil. Kč.

V prvním kroku je nutné určit poměr zdanitelných „nadlimitních“ příjmů k celkovému příjmu pana Šťastného, který činí 60% (tj. 60 mil. Kč / 100 mil. Kč) s tím, že tímto poměrem se stanoví také uplatnitelný prokazatelný výdaj. Pan Šťastný si může vybrat, zda uplatní prokazatelné výdaje ve výši:

- daňové nabývací ceny (tj. 1 000 Kč/ks); nebo
- tržní hodnoty akcií k 31. 12. 2024 podle ZOM (předpokládejme 8 000 Kč/ks).

Pan Šťastný si zvolí po konzultaci se svým daňovým poradcem pro uplatnění prokazatelných výdajů variantu tržní hodnoty. Po vynásobení vypočteným poměrem (60%) si pan Šťastný může uplatnit oproti zdanitelnému „nadlimitnímu“ příjmu výdaj ve výši 48 mil. Kč (tj. 60% z 80 mil. Kč) a zbylých 32 mil. Kč „propadne“ jako výdaje související s osvobozeným příjmem, které jsou obecně daňově neúčinné [§ 25 odst. 1 písm. i) ZDP].

Celkový dílčí základ daně pro ostatní příjmy (§ 10 ZDP) pana Šťastného za rok 2025 tak bude ve výši 12 mil. Kč (tj. 60 mil. – 48 mil. Kč).

Pan Šťastný nesmí zapomenout oznámit místně příslušnému správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání část příjmu v rozsahu 40 mil. Kč jako osvobozený příjem od DPFO.

Součet příjmů různého druhu, možnost vzájemného „započtení“ zisků a ztrát po Novele

Jak bylo uvedeno výše, příjmy, které naplňují podmínky pro osvobození od DPFO podle § 4 odst. 1 písm. q) a u) ZDP, se budou s účinností od 1. 1. 2025 do základu daně zahrnovat pouze v rozsahu, ve kterém převyší limit 40 mil. Kč, tedy v poměrné části vypočítané podle podílu části úhrnu těchto příjmů převyšující 40 mil. Kč a celkového úhrnu těchto příjmů. V části, která nebude osvobozena od DPFO, se bude jednat o:

- příjmy z úplatného převodu cenných papírů [§ 10 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP]; a
- příjmy z úplatného převodu podílů [§ 10 odst. 1 písm. c) ZDP].

Jednotlivý druh příjmu podle § 10 odst. 1 písm. b) bodu 2 a písm. c) ZDP je možné snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Vzhledem k tomu, že tyto příjmy jsou zdanitelné pouze částečně, výdaje snižující tyto příjmy je možné uplatnit pouze v části, která odpovídá poměru, v jakém tento příjem přesahuje částku 40 mil. Kč (tj. v části, ve které tyto příjmy nejsou osvobozeny) (§ 10 odst. 4 ZDP).

Pokud fyzická osoba vykáže ztrátu z prodeje akcií a zároveň zisk z prodeje podílu na s. r. o., podle důvodové zprávy bude i po 1. 1. 2025 platit stejný přístup pro možnou kompenzaci zisků a ztrát

v rámci jednotlivých druhů příjmů jako doposud. Podle § 10 odst. 4 ZDP „*jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu [...] vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží*“. Poplatník tedy bude moci kompenzovat ztráty se zisky jen v rámci jednotlivých druhů příjmů, jak jsou uvedeny v § 10 odst. 1 ZDP [např. pouze zisky a ztráty z úplatného převodu cenných papírů (§ 10 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP)]. Není tedy možné kompenzovat zisky z prodeje podílů se ztrátami z prodeje cenných papírů.

Situaci si dovolíme demonstrovat na modelovém příkladu č. 2.

Modelový příklad č. 2

Pan Zahrádka vykázal za rok 2025 následující operace:

- příjmy z prodeje podílů v s. r. o. ve výši 21 mil. Kč [po konzultaci se svým daňovým poradcem si potvrdí naplnění podmínek pro osvobození od DPFO na základě § 4 odst. 1 písm. q) ZDP]; a
- příjmy z prodeje akcií ve výši 39 mil. Kč [po konzultaci se svým daňovým poradcem si potvrdí naplnění podmínek pro osvobození od DPFO na základě § 4 odst. 1 písm. u) ZDP];

tj. úhrn těchto příjmů bude 60 mil. Kč.

Pan Zahrádka prokazatelně vynaložil na dosažení:

- příjmu z prodeje podílů v s. r. o. 9 mil. Kč; a
- příjmu z prodeje akcií 42 mil. Kč.

Předpokládejme, že pan Zahrádka nevyužije možnosti stanovit alternativní prokazatelné výdaje ve výši tržní hodnoty k 31. 12. 2024 podle ZOM a nevykáže za rok 2025 jiné příjmy z prodeje cenných papírů/podílů.

Pan Zahrádka tak bude mít příjmy z prodeje **podílů v s. r. o.**

- osvobozeny od DPFO v poměru 2/3 (tj. 40 mil. Kč / 60 mil. Kč), tedy ve výši 14 mil. Kč; a
- zdanitelné v poměru 1/3 (tj. 20 mil. Kč / 60 mil. Kč), tedy ve výši 7 mil. Kč.

Zdanitelný příjem je možné snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení ve výši 3 mil. Kč (tj. 1/3 z 9 mil. Kč) a zbylých 6 mil. Kč (tj. 2/3 z 9 mil. Kč) „propadne“ jako výdaje související s osvobozeným příjmem, které jsou obecně daňově neúčinné.

Pan Zahrádka vykázal za rok 2025 dílčí základ daně pro ostatní příjmy (§ 10 ZDP) z prodeje podílů v s. r. o. ve výši 4 mil. Kč.

Pan Zahrádka tak bude mít příjmy z **prodeje akcií**

- rovněž osvobozeny od DPFO v poměru 2/3 (tj. ve výši 26 mil. Kč); a
- rovněž zdanitelné v poměru 1/3 (tj. ve výši 13 mil. Kč).

Zdanitelný příjem je možné snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení ve výši 14 mil. Kč (tj. 1/3 z 42 mil. Kč).

Přestože tedy pro účely nového limitu dochází k součtu příjmů různého druhu, i zde bude platit zavedené pravidlo, že pokud u příjmu z prodeje akcií výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení převyšují tento příjem, k rozdílu se nepřihlíží, a daňová ztráta tedy z tohoto titulu panu Zahrádkovi nevznikne. Nicméně pokud by panu Zahrádkovi plynuly oba příjmy pouze a výhradně z prodeje akcií (tj. v rámci stejného jednotlivého druhu příjmu), mohl by pan Zahrádka započíst zisk oproti ztrátě z prodeje.

Pan Zahrádka vykázal za rok 2025 celkový dílčí základ daně pro ostatní příjmy (§ 10 ZDP) ve výši 4 mil. Kč. Pan Zahrádka nesmí zapomenout oznámit místně příslušnému správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání část příjmu v rozsahu částky 40 mil. Kč jako osvobozený příjem od DPFO.

Příjem z prodeje cenných papírů/podílů inkasovaný ve splátkách

V praxi běžně nastávají situace, kdy dochází k prodeji cenných papírů/podílů, přičemž peněžní prostředky budou fyzické osobě vypláceny postupně ve sjednaných splátkách po dobu několika let. V takovém případě je rozhodující pro uplatnění limitace osvobození těchto příjmů (40 mil. Kč) okamžik skutečného obdržení příjmu, nikoli okamžik uzavření smlouvy o prodeji cenných papírů/podílů. Při naplnění podmínek pro osvobození takového příjmu od DPFO se posuzuje limit pro osvobození ve výši 40 mil. Kč zvláště v každém kalendářním roce, v němž je takový příjem fyzické osobě skutečně vyplacen.

Nová právní úprava explicitně neřeší (resp. v tomto směru platí dosavadní právní úprava), jakým způsobem určit v jednotlivých zdaňovacích obdobích prokazatelné výdaje uplatnitelné vůči zdanitelnému „nadlimitnímu“ příjmu (40 mil. Kč). Do doby napsání tohoto článku není v této souvislosti jeho autorům znám žádný publikovatelný výklad daňové správy.

Situaci si dovolíme demonstrovat na modelovém příkladu č. 3.

Modelový příklad č. 3

Pan Brzobohatý v roce 2025 uzavře s kupujícím kupní smlouvu na prodej akcií za celkovou prodejní cenu 200 mil. Kč s tím, že se s kupujícím dohodnou na průběžném splácení prodejní ceny ve formě 4 rovnoměrných ročních splátek po 50 mil. Kč, první splátka bude zaplácena již v roce 2025.

Pan Brzobohatý si po konzultaci se svým daňovým poradcem potvrdí naplnění podmínek pro osvobození příjmu z prodeje akcií od DPFO na základě § 4 odst. 1 písm. u) ZDP. Od roku 2025 bude mít pan Brzobohatý osvobozené příjmy pouze do limitu 40 mil. Kč. Každý rok tedy pan Brzobohatý bude zdaňovat příjem z prodeje akcií ve výši 10 mil. Kč. Před-

pokládejme, že pan Brzobohatý nevykáže za roky 2025–2028 jiné příjmy z prodeje cenných papírů/podílů.

Obecně si pan Brzobohatý může vybrat prokazatelné výdaje ve výši:

- daňové nabývací ceny akcií (předpokládáme ve výši 90 mil. Kč); nebo
- tržní hodnoty těchto akcií podle ZOM k 31. 12. 2024 (předpokládáme ve výši 150 mil. Kč).

Pan Brzobohatý se rozhodne uplatnit výdaje ve výši tržní hodnoty těchto akcií podle ZOM k 31. 12. 2024 (tj. ve výši 150 mil. Kč).

V prvním kroku je nutné určit poměr zdanitelných „nadlimitních“ příjmů vůči celkovému příjmu, u něhož jsou naplněny podmínky pro osvobození od DPFO na základě § 4 odst. 1 písm. u) ZDP pro každý kalendářní rok zvlášť. U pana Brzobohatého činí tento poměr v každém z let 2025–2028 20% (tj. 10 mil. Kč / 50 mil. Kč). Tímto postupem tedy v modelovém příkladu č. 3 může pan Brzobohatý uplatnit výdaje v maximální výši 30 mil. Kč z celkových výdajů 150 mil. Kč. Vypočteno jako výdaje související s nadlimitním příjmem, tedy 20% ze 150 mil. Kč.

Podle doslovného znění ZDP je možné uplatnit v příslušném zdaňovacím období prokazatelné výdaje vůči příjmům podle § 10 ZDP až do výše obdrženého příjmu s tím, že při příjmu na zálohy/splátky je možné uplatňovat tyto výdaje až do úplného vyčerpání veškerých prokazatelných výdajů.

V modelovém příkladu č. 3 tedy pan Brzobohatý vykáže za rok 2025 nulový celkový dílčí základ daně pro ostatní příjmy (§ 10 ZDP) (příjmy 10 mil. Kč – výdaje 10 mil. Kč). V dalších letech může oproti zdanitelným „nadlimitním“ příjmům uplatnit prokazatelné výdaje ve výši 20 mil. Kč (tj. zbývající část uplatnitelných výdajů).

Stejným způsobem bude pan Brzobohatý postupovat i v letech 2026 a 2027, kdy vykáže nulové celkové dílčí základy daně pro ostatní příjmy (§ 10 ZDP) s tím, že v roce 2028 nemůže oproti zdanitelným „nadlimitním“ příjmům uplatnit žádné prokazatelné výdaje.

V modelovém příkladu č. 3 tedy pan Brzobohatý vykáže za rok 2028 celkový dílčí základ daně pro ostatní příjmy (§ 10 ZDP) ve výši 10 mil. Kč.

Alternativně lze uvažovat o obdobné aplikaci § 10 odst. 4 ZDP (jakkoli ten specificky neřeší uplatnění výdajů na splátkované příjmy). V takovém případě by v letech 2025–2028 docházelo v každém roce k poměrnému uplatnění výdaje 7,5 mil. Kč (tj. 150 mil. Kč * 20% rozděleno rovnoměrně do 4 let).

Pan Brzobohatý nesmí zapomenout oznámit místně příslušnému správci daně za roky 2025–2028 ve lhůtě pro podání

daňového přiznání část příjmu v rozsahu částky 40 mil. Kč jako osvobozený příjem od DPFO.

Z praktického pohledu doporučujeme zejména v případech prodeje na větší množství splátek důkladně přistupovat a evidovat výši již využitých prokazatelných výdajů, aby se předešlo nemilým překvapením při případných daňových kontrolách.

Jelikož ZDP explicitně neobsahuje postup uplatňování výdajů (resp. v § 10 odst. 5 ZDP zřejmě stanoví pouze jeho limit), domníváme se, že lze použít také další možnosti (např. uplatňování výdajů v rovnoměrné výši na příslušná zdaňovací období). V modelovém příkladu č. 3 by při uplatnění této metody pan Brzobohatý rozdělil celkové uplatnitelné prokazatelné výdaje ve výši 150 mil. Kč podle počtu zdaňovacích období na 4 části podle očekávané doby výplaty příjmu (tj. každý kalendářní rok 37,5 mil. Kč). Následně by bylo nutné tuto částku vynásobit poměrem zdanitelného „nadlimitního“ příjmu k celkovému příjmu (tj. 20% x 37,5 mil. Kč). Tímto postupem by mohl pan Brzobohatý každý kalendářní rok uplatnit prokazatelné výdaje ve výši 7,5 mil. Kč a zbylých 30 mil. Kč by bylo daňově neúčinných (souvisí s osvobozeným příjmem). Tímto způsobem by pan Brzobohatý rozložil rovnoměrně svou daňovou povinnost do příslušných zdaňovacích období.

Tímto tématem se zabývá také článek „Podmínky prodeje cenných papírů a podílů budou přísnější. Kdo bude nově muset zaplatit daň a v jaké výši?“ od Mgr. Zenona Folwarczného (daňový poradce č. 3661) a Ing. Lukáše Voráčka (daňový poradce č. 5581) v e-Bulletinu Komory daňových poradců 1/2024. V obecné rovině je možné se ztotožnit s názorem těchto autorů uvedeným ve zmíněném článku, že v modelovém příkladu č. 3 si pan Brzobohatý může vybrat vhodný způsob uplatnění prokazatelných výdajů. Každá z metod uplatnění prokazatelných výdajů má své výhody a nevýhody a domníváme se, že je pouze na příslušné fyzické osobě, kterou variantu zvolí. Na druhou stranu při nejistotě ohledně počtu splátek nebo výše splátek se kloníme spíše k volbě metody uvedené v modelovém příkladu č. 3. Nemůžeme také vyloučit, že daňová správa vydá k uplatňování prokazatelných výdajů bližší postup (např. formou informace či pokynu) po vydání tohoto článku.

Příjem z prodeje cenných papírů/podílů na obchodní korporaci nově vzniklou v rámci přeměny

Jak bylo uvedeno výše, po Novele mohou fyzické osoby uplatnit alternativně oproti zdanitelným „nadlimitním“ (nad 40 mil. Kč) příjmům z prodeje cenných papírů/podílů jako prokazatelné výdaje kromě jejich daňové nabývací ceny jejich tržní hodnotu k 31. 12. 2024 podle ZOM a související vedlejší výdaje [§ 10 odst. 9 písm. a) ZDP].

Nicméně tato úprava explicitně neřeší, v jaké výši může fyzická osoba alternativně uplatnit prokazatelné výdaje v situaci, kdy nabyla příslušný cenný papír/podíl do 31. 12. 2024 a následně od 1. 1. 2025 ho nahradí jiným cenným papírem/podílem v důsledku:

- (i) přeměny obchodní korporace (§ 23c ZDP), kdy fyzická osoba nabude nové cenné papíry/podíly na nově vzniklé nástupnické obchodní korporaci (např. rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti či fúze splynutím); nebo
- (ii) výměny podílů (§ 23b ZDP), kdy fyzická osoba nabude cenné papíry/podíly na nabývající obchodní korporaci; a

prodá cenný papír/podíl na této nově vzniklé obchodní korporaci. Jak bylo již dříve potvrzeno, při prodeji cenných papírů/podílů

- vzniklých v rámci přeměny (např. rozdělení či fúze); nebo
- získaných na nabývající obchodní korporaci při výměně podílů;

zůstává i po Novele zachován běh daňového časového testu držby daného cenného papíru/podílu při splnění podmínek stanovených v § 23c ZDP (příp. § 23b ZDP). Tzn., že se do doby držby podílů na nástupnické obchodní korporaci, na niž přechází rozdělovaná část jmění/jmění zanikající obchodní korporace, započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti při rozdělení/doba držby podílu na zanikající společnosti při fúzi při splnění podmínek stanovených v § 23c ZDP (příp. § 23b ZDP).

Na tuto oblast upozornila již Komora daňových poradců ČR v rámci vypořádání připomínek k Novele:

„5.2.2. Řešení upravené v § 10 odst. 9 písm. a) ZDP neřeší situace, kdy poplatník tento podíl nebo cenný papír, který nabyl do 31. 12. 2023, následně od 1. 1. 2024

- (i) vloží do obchodní korporace [vklad do 5 let dle § 24 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP], nebo ho
- (ii) nahradí jiným cenným papírem nebo podílem v důsledku přeměny obchodní korporace (§ 23c ZDP), kdy poplatník nabyde nové cenné papíry nástupnické obchodní korporace, nebo v důsledku výměny podílů (§ 23b ZDP), kdy poplatník nabyde cenné papíry nabývající společnosti.“

Nicméně podle nám známých informací nebylo k této připomínce v rámci Novelu přihlédnuto a nebyla žádným způsobem reflektována ve finálním znění § 10 odst. 9 ZDP. Jeví se tedy, že se zákonodárci v této souvislosti otázkou přeměn nezabývali. To v praxi může způsobovat významné výkladové obtíže. S ohledem na výše uvedené v rámci našeho článku dále uvádíme jedny z možných způsobů řešení vycházející zejména z principu zachování daňové neutrality přeměn obchodních korporací, které se domníváme, že jsou aplikovatelné a je možné jimi argumentovat, přestože nevyplývají explicitně z textu ZDP, při

- příjmu z prodeje cenných papírů/podílů na obchodní korporaci nově vzniklé v rámci rozdělení; a
- příjmu z prodeje cenných papírů/podílů na obchodní korporaci nově vzniklé v rámci fúze sesterských společností.

Nemůžeme také vyloučit, že daňová správa vydá k uplatňování prokazatelných výdajů při přeměnách bližší postup (např. formou informace či pokynu) po vydání tohoto článku.

Pro účely tohoto článku předpokládáme, že jsou naplněny veškeré podmínky uvedené v § 23c ZDP (příp. § 23b ZDP).

Příjem z prodeje cenných papírů/podílů na obchodní korporaci nově vzniklé v rámci rozdělení

Po realizaci rozdělení bude mít fyzická osoba více cenných papírů/podílů (před realizací rozdělení pouze podíl v rozdělované obchodní korporaci). Domníváme se, že v případě prodeje cenných papírů/podílů na obchodní korporaci, která nově vznikne v rámci procesu **rozdělení odštěpením**, může fyzická osoba uplatnit jako jednu z možných variant alternativně prokazatelné výdaje ve výši tržní hodnoty cenných papírů/podílů k 31. 12. 2024 podle ZOM rozdělené mezi rozdělovanou společnost a nástupnické společnosti v poměru podle vhodně zvoleného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Domníváme se, že jako příklad ekonomicky zdůvodnitelného kritéria lze použít např. rozpočítání v poměru vlastních kapitálů před přeceněním, v poměru vlastních kapitálů po přecenění apod. Současně platí, že součet tržních hodnot cenných papírů/podílů po rozdělení musí být roven tržní hodnotě cenných papírů/podílů k 31. 12. 2024 podle ZOM původní rozdělované společnosti.

Domníváme se, že pro stanovení tržní hodnoty nástupnické společnosti je možné postupovat obdobně jako v současném znění ZDP pro rozdělení (daňové) nabývací ceny společníka (příp. pro rozdělení daňových ztrát a dalších odčitatelných položek) mezi rozdělovanou společnost a nástupnické společnosti (§ 23c odst. 6 ZDP). Tento postup byl potvrzen také v rámci závěru Koordináčního výboru č. 137/06.09.06 a nadále platí, že součet daňových nabývacích cen podílů po rozdělení musí být roven daňové nabývací ceně podílu původního.

Nicméně s ohledem na aktuální poměrně striktní znění § 10 odst. 9 ZDP a nedostupnost dalších výkladů je bezpečným řešením zřejmě jen uplatnění „historické“ daňové nabývací ceny cenného papíru/podílu podle § 23c odst. 6 ZDP jako prokazatelného výdaje. I přes deklarovanou daňovou neutralitu rozdělení obchodních korporací z právního pohledu vznikne cenný papír/podíl u nově vzniklé společnosti při rozdělení po 31. 12. 2024 a podle doslovného znění § 10 odst. 9 ZDP by nemusela být splněna podmínka § 10 odst. 9 ZDP, tedy nabytí cenného papíru/podílu do konce roku 2024. Stále se domníváme, že tímto případným omezením uplatnění alternativně prokazatelných výdajů ve výši tržní hodnoty pouze na podíly nabyté do konce roku 2024 bez reflektování dalších operací s těmito cennými papíry/podíly (např. přeměn) by došlo k neúmyslnému znevýhodnění a také k porušení daňové neutrality přeměn deklarované zákonodárci v ZDP.

Modelový příklad č. 4

Paní Podnikavá vlastní 100 % akcií dceřiné společnosti X, která podniká v oblasti IT, déle než 5 let. V průběhu roku 2025 bude realizováno rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti Y s tím, že:

- rozhodný den rozdělení bude 1. 1. 2025, den zápisu rozdělení do obchodního rejstříku bude 1. 7. 2025;
- z (rozdělované) společnosti X bude „odštěpena“ část je-

jího jmění (divize provozující marketing) a v rámci rozdělení vznikne nová společnost Y, přičemž paní Podnikavá obdrží akcie na této nově vytvořené společnosti;

- společnost X si „ponechala“ 80% vlastního kapitálu a 20% vlastního kapitálu bylo „odštěpeno“ do nově vzniklé společnosti Y;
- tržní hodnota akcií společnosti X podle ZOM k 31. 12. 2024 byla 35 mil. Kč; a
- daňová nabývací cena akcií společnosti X byla 25 mil. Kč.

Paní Podnikavá po 4 letech od účinnosti odštěpení (tj. v roce 2029) prodá akcie na společnosti Y za 60 mil. Kč.

Domníváme se, že paní Podnikavá může použít jako alternativní řešení výdaje ve výši tržní hodnoty těchto akcií podle ZOM k 31. 12. 2024, přestože tato varianta nevyplývá explicitně z textu ZDP. V takovém případě by mohl být postup následující:

Popis	Akcie společnosti X	Akcie společnosti Y
Tržní hodnota podle ZOM k 31. 12. 2024	35 mil. Kč	–
Kritérium rozdělení tržní hodnoty (poměr vlastních kapitálů po provedení rozdělení)	80%	20%
Rozdělení tržní hodnoty	28 mil. Kč (35 mil. Kč * 80%)	7 mil. Kč (35 mil. Kč * 20%)
Zdanitelné „nadlimitní“ příjmy	–	20 mil. Kč
Poměr zdanitelných „nadlimitních“ příjmů na celkových příjmech	–	33% (20 mil. Kč / 60 mil. Kč)
Prokazatelné výdaje vztahující se ke zdanitelným „nadlimitním“ příjmům	–	2,31 mil. Kč (7 mil. Kč * 33%)
Dílčí základ daně z prodeje akcií (§ 10 ZDP)	–	17,69 mil. Kč

Podpůrným argumentem pro výše uvedený alternativní postup může být také ekonomická logika věci. Jak je z popisu modelového případu č. 4 zřejmé, vyčleněná část jmění původní rozdělované společnosti X se přesunula do nástupnické společnosti Y. Domníváme se, že tento fakt musí reflektovat také rozdělení tržní hodnoty mezi rozdělovanou a nástupnickou společností. Upozorňujeme, že pokud by v modelovém příkladu č. 4 zůstala celá tržní hodnota podle ZOM k 31. 12. 2024 „fixována“ pouze na rozdělovanou společnost X, došlo by ke zjevnému nadhodnocení výdajů při případném prodeji podílu v rozdělované společnosti X.

Pokud by paní Podnikavá využila bezpečné řešení při využití daňových nabývacích cen podle § 23c odst. 6 ZDP, byl by postup následující:

Popis	Akcie společnosti X	Akcie společnosti Y
Daňová nabývací cena	25 mil. Kč	–
Kritérium rozdělení daňové nabývací ceny (poměr vlastních kapitálů po provedení rozdělení)	80%	20%
Rozdělení daňové nabývací ceny	20 mil. Kč (25 mil. Kč * 80%)	5 mil. Kč (25 mil. Kč * 20%)
Zdanitelné „nadlimitní“ příjmy	–	20 mil. Kč
Poměr zdanitelných „nadlimitních“ příjmů na celkových příjmech	–	33% (20 mil. Kč / 60 mil. Kč)
Prokazatelné výdaje vztahující se ke zdanitelným „nadlimitním“ příjmům	–	1,65 mil. Kč (5 mil. Kč * 33%)
Dílčí základ daně z prodeje akcií (§ 10 ZDP)	–	18,35 mil. Kč

Každá z výše uvedených metod uplatnění prokazatelných výdajů má své výhody a nevýhody a domníváme se, že je pouze na příslušné fyzické osobě, kterou variantu zvolí.

Příjem z prodeje cenných papírů/podílů na obchodní korporaci nově vzniklé v rámci fúze sesterských společností

Po realizaci fúze bude mít fyzická osoba pouze podíl v nástupnické obchodní korporaci (před realizací fúze měla více cenných papírů/podílů). Domníváme se, že v případě prodeje cenných papírů/podílů na obchodní korporaci, která nově vznikne v rámci procesu **fúze sesterských společností** (tj. situace, kdy fyzická osoba vlastní cenné papíry/podíly na dceřiných společnostech, které „zfúzuje“), může fyzická osoba uplatnit jako jednu z možných variant alternativně prokazatelné výdaje ve výši součtu tržních hodnot cenných papírů/podílů veškerých zanikajících společností a nástupnické společnosti (příp. v situaci fúze splynutím pouze zanikajících společností) podle ZOM k 31. 12. 2024. Domníváme se opět, že tento postup lze použít jako příklad stanovení tržní hodnoty nástupnické společnosti k 31. 12. 2024 podle ZOM podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Domníváme se též, že pro stanovení tržní hodnoty nástupnické společnosti je možné postupovat obdobně jako v současném

znění ZDP pro stanovení daňové nabývací ceny nástupnické společnosti při fúzi (§ 23c odst. 6 ZDP).

Nicméně stejně jako v případě rozdělení, s ohledem na aktuální poměrně striktní znění § 10 odst. 9 ZDP a nedostupnost dalších výkladů, se může jevit jako bezpečné řešení uplatnit jako prokazatelný výdaj ve výši součtu „historických“ daňových nabývacích cen cenných papírů/podílů veškerých zanikajících společností a nástupnické společnosti (příp. v situaci fúze splynutím pouze zanikajících společností) podle § 23c odst. 6 ZDP. I přes deklarovanou daňovou neutralitu fúzí obchodních korporací z právního pohledu vznikne cenný papír/podíl u nově vzniklé společnosti při fúzi po 31. 12. 2024 a podle doslovného znění § 10 odst. 9 ZDP by nemusela být splněna podmínka § 10 odst. 9 ZDP nabytí cenného papíru/podílu do konce roku 2024. Stále se domníváme, že tímto případným omezením uplatnění alternativně prokazatelných výdajů ve výši tržní hodnoty pouze na podíly nabyté do konce roku 2024 bez reflektování dalších operací (např. přeměn) s těmito cennými papíry/podíly by došlo k neúmyslnému znevýhodnění a také k porušení daňové neutrality přeměn deklarované zákonodárci v ZDP.

Modelový příklad č. 5

Paní Moudrá vlastní 100% podíly ve 2 dceřiných společnostech – (i) společnosti X a (ii) společnosti Y – déle než 5 let. V průběhu roku 2025 bude realizována fúze splynutím se vznikem nové společnosti Z s tím, že:

- rozhodný den fúze bude 1. 1. 2025, den zápisu fúze do obchodního rejstříku bude 1. 7. 2025;
- v rámci fúze vznikne nová společnost Z, přičemž paní Moudrá obdrží 100% podíl na této nově vytvořené společnosti; a
- tržní hodnota podílu podle ZOM k 31. 12. 2024 (i) společnosti X byla 30 mil. Kč a (ii) společnosti Y byla 20 mil. Kč; a
- daňová nabývací cena (i) společnosti X byla 20 mil. Kč a (ii) společnosti Y byla 10 mil. Kč.

Paní Moudrá po 4 letech od účinnosti fúze (tj. v roce 2029) prodá 100% podíl na společnosti Z za 80 mil. Kč a má záměr využít výdaje ve výši tržní hodnoty těchto akcií podle ZOM k 31. 12. 2024.

Domníváme se, že jeden z možných postupů může být tedy následující, přestože tato varianta nevyplývá explicitně z textu ZDP:

Popis	Podíl na společnosti Z
Stanovení tržní hodnoty podle ZOM k 31. 12. 2024	50 mil. Kč (20 mil. Kč + 30 mil. Kč)
Zdanitelné „nadlimitní“ příjmy	40 mil. Kč (80 mil. Kč – 40 mil. Kč)
Poměr zdanitelných „nadlimitních“ příjmů na celkových příjmech	50 % (40 mil. Kč / 80 mil. Kč)

Prokazatelné výdaje vztahující se ke zdanitelným „nadlimitním“ příjmům	25 mil. Kč (50 mil. Kč * 50%)
Dílčí základ daně z prodeje podílu (§ 10 ZDP)	15 mil. Kč

Podpůrným argumentem pro výše uvedený postup může být opět ekonomická logika věci. Jak je z popisu modelového příkladu č. 5 zřejmé, jmění původních zanikajících společností X a Y se přesunula do nástupnické společnosti Z. Domníváme se, že tento fakt musí reflektovat také stanovení tržní hodnoty nástupnické společnosti. Pokud by v modelovém příkladu č. 5 nebylo možné využít tržní hodnotu zanikajících společností podle ZOM k 31. 12. 2024, došlo by ke zjevnému znevýhodnění poplatníků s fúzí oproti situacím, kdy by k fúzi nedošlo, a také k porušení ekonomické logiky věci. Pokud by v modelovém příkladu č. 5 paní Moudrá prodala podíly na původních zanikajících společnostech X a Y zvlášť bez realizace fúze, mohla by využít prokazatelné výdaje ve výši jejich tržní hodnoty podle ZOM k 31. 12. 2024, zatímco při realizaci fúze by to již možné nebylo.

Pokud by paní Moudrá využila bezpečné řešení při využití daňových nabývacích cen, podle § 23c odst. 6 ZDP by byl postup následující:

Popis	Podíl na společnosti Z
Stanovení daňové nabývací ceny	30 mil. Kč (20 mil. Kč + 10 mil. Kč)
Zdanitelné „nadlimitní“ příjmy	40 mil. Kč (80 mil. Kč – 40 mil. Kč)
Poměr zdanitelných „nadlimitních“ příjmů na celkových příjmech	50 % (40 mil. Kč / 80 mil. Kč)
Prokazatelné výdaje vztahující se ke zdanitelným „nadlimitním“ příjmům	15 mil. Kč (30 mil. Kč * 50%)
Dílčí základ daně z prodeje podílu (§ 10 ZDP)	25 mil. Kč

Každá z výše uvedených metod uplatnění prokazatelných výdajů má své výhody a nevýhody a domníváme se, že je pouze na příslušné fyzické osobě, kterou variantu zvolí.

Závěr

Problematika omezení osvobození příjmů z prodeje cenných papírů/podílů je zatím stále v raném stadiu, a není tak ještě komplexně prodiskutována a podchycena pro složitější kombinace. Předpokládáme, že daňová správa v tomto ohledu může přistoupit ke zveřejnění bližších informací, jakým způsobem ve specifických situacích postupovat. ■

Ocenění akcií a podílů veřejně neobchodovaných společností v kontextu daňového balíčku

V rámci přijatého vládního konsolidačního balíčku dochází nově k omezení osvobození od daně z příjmů při prodeji cenných papírů/podílů. Poplatníci budou ale nově moci uplatnit jako daňově uznatelný výdaj tržní hodnotu cenného papíru nebo podílu ke stanovenému datu, a tím potenciálně výrazně snížit daňový základ. Primárním cílem tohoto článku je poskytnout vhled do problematiky stanovení tržní hodnoty akcií nebo podílů veřejně neobchodovaných společností.



Ing. Josef Sklenář,

ředitel, znalecká kancelář KPMG Česká republika, s.r.o.; znalec – oceňování podniků, cenných papírů, podílů v obchodních korporacích

Datum stanovení tržní hodnoty v kontextu vládního konsolidačního balíčku

Příjem z prodeje cenných papírů či podílů, při splnění časového testu tří let u cenných papírů (v našem případě akcií) a pěti let u podílů ve společnostech, bude s účinností od 1. 1. 2025 osvobozen pouze do výše 40 mil. Kč na poplatníka za zdaňovací období. Poplatníci budou nicméně moci nově, namísto historické ceny, uplatnit pro akcie nebo podíly nabyté před 31. 12. 2024, volitelně jako výdaj, tržní hodnotu akcie nebo podílu stanovenou dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, k datu prodeje (pokud se uskutečnil do konce roku 2024 a příjem z prodeje bude obdržen v roce 2025), anebo k 31. 12. 2024 (pokud se prodej uskutečnil po tomto datu). Takto určená nabývací cena se poté uplatní pouze v poměru, který se váže ke zdanitelnému příjmu překračujícímu uvedený limit 40 mil. Kč. Toto fakticky znamená, že se zdaní pouze nárůst hodnoty po 31. 12. 2024.

Forma stanovení tržní hodnoty

Ačkoli není stanoveno, v jaké formě by ocenění akcií či podílů mělo být připraveno, tj. zda v podobě oceňovací zprávy/odborného vyjádření či znaleckého posudku, v kontextu použití v da-

ňovém řízení a lepšího postavení znaleckého posudku v procesněprávní rovině se jako vhodnější jeví připravit ocenění formou znaleckého posudku v souladu se zákonem č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, ve znění pozdějších předpisů.

Kdy znalecký posudek připravit

Zákon přesně nedefinuje, kdy by k přípravě znaleckého posudku mělo dojít. Primárně lze doporučit brát v potaz dva faktory. Prvním je dostupnost informací pro přípravu vlastního ocenění. Druhým je hodnověrnost výstupu pro finanční úřad.

Z pohledu dostupnosti informací budou jedním z důležitých vstupů ocenění finanční informace o oceňované společnosti k datu ocenění, tj. k 31. 12. 2024, nebo k datu prodeje, pokud se uskutečnil do konce roku 2024. Pro datum ocenění 31. 12. 2024 (naprostá většina případů) lze za rozumné považovat použití finálních finančních informací k 31. 12. 2024; pokud společnost podléhá auditu, pak auditovaných finančních informací. Většina společností bude mít tyto finanční informace k dispozici do poloviny roku 2025.

Znalecký posudek s datem ocenění společnosti 31. 12. 2024 je možné připravit s několikaletým odstupem. Tento postup nicméně není běžný a je otázkou, jak bude finanční úřad znalecký posudek s datem ocenění 31. 12. 2024 připravený např. v roce 2030, při prodeji společnosti v roce 2030, vnímat, ve srovnání s alternativou znaleckého posudku s datem ocenění 31. 12. 2024, který byl připraven v roce 2025 a použit při prodeji společnosti v roce 2030. S delší časovou prodlevou mezi datem ocenění a přípravou posudku bude rovněž obtížnější získat informace potřebné pro ocenění. V tomto kontextu považuji za vhodné rovněž zmínit, že dalším důležitým vstupem pro přípravu ocenění bude finanční plán příslušné společnosti, přičemž tento finanční plán by měl pracovat s předpoklady známými k datu ocenění. Pokud

tedy např. v prvním pololetí 2026 dojde k neočekávané ztrátě klíčového zákazníka, finanční plán společnosti k datu 31. 12. 2024 by s tímto neměl počítat. Opět s delší časovou prodlevou mezi datem ocenění a datem přípravy znaleckého posudku může být obtížnější toto zajistit a potenciálně rovněž vysvětlit, že skutečnost známá v době přípravy znaleckého posudku v roce 2030 (již zmíněná ztráta klíčového zákazníka v první polovině roku 2026) nesmí být ve znaleckém posudku s datem ocenění 31. 12. 2024 zohledněna.

V kontextu obou těchto faktorů lze považovat za vhodné znalecký posudek připravit v průběhu roku 2025 v okamžiku, kdy budou dostupné finální finanční informace společnosti k 31. 12. 2024.

Rozsah informací pro ocenění

Jak již bylo zmíněno, důležitým vstupem pro ocenění jsou finanční informace o oceňované společnosti k datu ocenění. Konkrétně se jedná o výkaz zisků a ztrát, rozvahu, příp. výkaz cash flow, obratovou předvahu, výroční zprávu, výrok auditora, je-li společnost auditovaná, informace o neprovozním majetku společnosti a další. Obdobné informace o oceňované společnosti bude znalec požadovat rovněž pro několik předcházejících let. Vzhledem k tomu, že hodnota společnosti je do značné míry určována jejím budoucím potenciálem, patří mezi klíčové informace rovněž již uvedený finanční plán v podobě výkazu zisků a ztrát, plánovaných investičních výdajů a v ideálním případě i rozvahy.

Definice tržní hodnoty

Tržní hodnota je dle § 2 odst. 4 zákona o oceňování majetku definována následně: „Tržní hodnotou se pro účely tohoto zákona rozumí odhadovaná částka, za kterou by měly být majetek nebo služba směnny ke dni ocenění mezi ochotným kupujícím a ochotným prodávajícím, a to v obchodním styku uskutečněném v souladu s principem tržního odstupu, po náležitém marketingu, kdy každá ze stran jednala informovaně, uvážlivě a nikoli v tísní. Principem tržního odstupu se pro účely tohoto zákona rozumí, že účastníci směny jsou osobami, které mezi sebou nemají žádný zvláštní vzájemný vztah a jednají vzájemně nezávisle.“

Metodologie ocenění

Metody pro ocenění akcií a podílů společností, které nejsou veřejně obchodované, lze rozdělit do tří hlavních skupin:

1. Výnosové metody jsou založeny na oceňování budoucích výsledků hospodaření nebo peněžních toků oceňované společnosti. Výnosové metody jsou v praxi reprezentované především metodou diskontovaných budoucích peněžních toků (DCF z anglického *discounted cash flow*). Metoda DCF je nejčastěji používanou metodou ocenění akcií a podílů společností, u nichž je naplněn předpoklad pokračování v činnosti, primárně z toho důvodu, že dokáže nejlépe postihnout specifika oceňované společnosti.

2. Metody tržního porovnání, při nichž je hodnota oceňované společnosti odhadována na základě transakčních cen nedávno realizovaných transakcí se společnostmi srovnatelnými s oceňovanou společností nebo na základě cen akcií veřejně obchodovaných společností srovnatelných s oceňovanou společností. V praxi jsou ve většině případů metody tržního porovnání používány jako podpůrné či doplňkové k metodě DCF. Jejich hlavní limitací je srovnatelnost dostupných transakcí a veřejně obchodovaných společností s oceňovanou společností. Rovněž její aplikace předpokládá naplnění předpokladu pokračování společnosti v činnosti.

3. Metody nákladové, přičemž pro účely ocenění společnosti v praxi reprezentované především metodou čistých aktiv, v rámci které jsou oceňovány jednotlivé složky majetku a závazků oceňované společnosti. V praxi se tato metoda uplatňuje především u nemovitostních společností, jejichž hlavním aktivem je nemovitost, příp. u holdingových společností, které drží majetkové účasti v dalších společnostech. Pro běžné společnosti naplňující předpoklad pokračování v hospodářské činnosti není tato metoda vhodná, protože tržní hodnota takové společnosti není dána pouze prostým součtem tržní hodnoty jejího majetku a závazků, ale promlouvají do ní faktory jako tržní podíl, konkurenční pozice, know-how, výrobní procesy, schopnosti zaměstnanců atd. Její použití může být vhodné ve specifických případech, např. pokud není naplněn předpoklad pokračování v činnosti, a hodnota společnosti pak skutečně spočívá v odhadovaných realizačních cenách majetku ponížených o závazky a náklady spojené s likvidací. V tomto případě by se jednalo o likvidační metodu.

V naprosté většině případů je tak v běžné praxi, při naplnění předpokladu pokračování oceňované společnosti v činnosti, používána metoda DCF a metoda tržního porovnání, které jsou popisovány dále v textu.

Metoda DCF

Pro naprostou většinu společností je metoda DCF používána ve variantě entity, kdy je hodnota podniku společnosti stanovována z pohledu všech zdrojů financování, tj. společně z pohledu vlastních zdrojů poskytnutých vlastníky a cizích úročených zdrojů poskytnutých věřiteli (nejčastěji bankovní financování). Tato metoda pracuje s budoucími volnými provozními peněžními toky pro vlastníky a věřitele (FCFF z anglického *free cash flow to firm*), tj. před zahrnutím peněžních toků týkajících se financování (splátky a čerpání úvěrů a související úroky), které jsou diskontovány na současnou hodnotu váženými průměrnými náklady kapitálu (WACC z anglického *weighted average cost of capital*). WACC je váženým nákladem kapitálu všech poskytovatelů finančních zdrojů podniku, tj. vlastního kapitálu a úročeného dluhu.

Běžné společnosti připravují finanční plán na omezený počet let, rámcově tři až pět let (explicitní období). FCFF v jednot-

livých letech explicitního období jsou diskontovány WACC na jejich současnou hodnotu k datu ocenění. FCFF oceňované společnosti po explicitním období jsou vyjádřeny tzv. pokračující hodnotou. Cílem pokračující hodnoty je zachytit hodnotu FCFF společnosti po horizontu finančního plánu, tj. za tři až pět let od data ocenění. Existuje několik způsobů stanovení pokračující hodnoty. Jedním z nich je např. tzv. Gordonův vzorec kalkulující pokračující hodnotu jako perpetuitu při konstantním dlouhodobém tempu růstu FCFF a diskontní sazbě. Dlouhodobé tempo růstu se odhaduje s přihlédnutím ke specifickým oceňované společnosti, sektoru, ve kterém společnost působí, a makroekonomickému kontextu dané země a běžně se pohybuje mezi dlouhodobým očekávaným tempem inflace a nominálního růstu HDP. Pokračující hodnota musí být následně diskontována WACC na její současnou hodnotu k datu ocenění.

Hodnota podniku (anglicky rovněž *enterprise value*) oceňované společnosti k datu ocenění je pak tvořena součtem současné hodnoty FCFF v jednotlivých letech explicitního období a současné hodnoty pokračující hodnoty po konci explicitního období.

Pro účely stanovení hodnoty akcií či podílů (anglicky rovněž *equity value*) oceňované společnosti je hodnota podniku dále navýšena o neprovozní majetek oceňované společnosti (např. oceňovanou společností nevyužívaný pozemek, peněžní prostředky společnosti nad rámec běžných provozních prostředků) a ponížena o úročené dluhy oceňované společnosti.

Zjednodušená aplikace metody DCF ve variantě entity je popsána v následujícím příkladu. Pokračující hodnota je řešena Gordonovým vzorcem. Tržní hodnota vlastního kapitálu oceňované společnosti činí 155,2 mil. Kč.

Volný peněžní tok pro vlastníky a věřitele (FCFF)						
mil. Kč		2025	2026	2027	2028	2029
Provozní zisk (EBIT)	[1]	20,0	21,0	22,0	23,0	23,5
Daň z příjmů právnických osob	[2] = 0,21*[1]	-4,2	-4,4	-4,6	-4,8	-4,9
Provozní zisk po zdanění	[3] = [1] + [2]	15,8	16,6	17,4	18,2	18,6
Odpisy	[4]	5,0	5,5	6,0	6,5	7,0
Investiční výdaje	[5]	-5,5	-6,0	-6,5	-7,0	-7,5
Změna pracovního kapitálu	[6]	-1,0	-1,5	-2,0	-2,5	-3,0
Volný peněžní tok pro vlastníky a věřitele (FCFF)	[7] = [3] + [4] + [5] + [6]	14,3	14,6	14,9	15,2	15,1

Pozn.: Odpisy jsou nákladem, který nemá charakter výdajů, a proto jsou v kalkulaci peněžních toků přičítány k EBIT. Investiční výdaje jsou spojeny s pořízením dlouhodobého majetku a snižují volné peněžní toky. Změna pracovního kapitálu (zásoby, pohledávky a závazky) může dosahovat záporných i kladných hodnot – např. růst stavu zásob bude mít negativní dopad na peněžní toky společnosti.

Současná hodnota FCFF v explicitním období						
mil. Kč		2025	2026	2027	2028	2029
FCFF	[7]	14,3	14,6	14,9	15,2	15,1
WACC	[8]	10%	10%	10%	10%	10%
Perioda	[9]	1	2	3	4	5
Diskontní faktor	[10] = 1/ (1+[8]) ^[9]	0,9091	0,8264	0,7513	0,6830	0,6209
Diskontované FCFF	[11] = [7] * [10]	13,0	12,1	11,2	10,4	9,4
Současná hodnota explicitního období	[12] = suma [11] v letech 2025–2029	56,0				

Současná hodnota pokračující hodnoty po 2029		
mil. Kč		Pokračující hodnota
FCFF 2029	[13] = [7] pro rok 2029	15,1
Tempo růstu	[14]	2%
FCFF pokračující hodnoty	[15] = [13] * (1+[14])	15,4
WACC	[8]	10%
Pokračující hodnota	[16] = [15] / ([8] - [14])	192,1
Diskontní faktor	[17] = [10] pro rok 2029	0,6209
Současná hodnota pokračující hodnoty	[18] = [16] * [17]	119,3

Hodnota podílů či akcií oceňované společnosti (mil. Kč)		
Současná hodnota explicitního období	[12]	56,0
Současná hodnota pokračující hodnoty	[18]	119,3
Hodnota podniku (<i>enterprise value</i>)	[19] = [12] + [18]	175,2
Neprovozní peněžní prostředky	[20]	20
Neprovozní pozemek	[21]	10
Úročené dluhy	[22]	-50
Hodnota podílů či akcií společnosti (<i>equity value</i>)	[23] = [19] + [20] + [21] + [22]	155,2

Metoda tržního porovnání

V obou svých variantách tato metoda odhaduje hodnotu oceňované společnosti na základě srovnání buď s obdobnými veřejně obchodovanými společnostmi, anebo transakcemi s obdobnými veřejně neobchodovanými společnostmi (ve většině případů jsou zdrojem těchto informací placené databáze typu Capital IQ, mergermarket a další). Po identifikaci vhodných vzorků obdobných veřejně obchodovaných společností či transakcí s obdobnými společnostmi jsou odhadnuty hodnotové násobky, jako např. *enterprise value*/EBITDA (zisk před úroky, daněmi a odpisy), *enterprise value*/EBIT (zisk před úroky a daněmi, tj. provozní zisk) apod. Takto získané násobky se za účelem srovnatelnosti upravují a následně aplikují na oceňovanou společnost za účelem získání

hodnoty podniku (*enterprise value*) oceňované společnosti. Např. v případě volby násobku *enterprise value*/EBITDA, který je nejčastěji používaným násobkem pro většinu společností, je tento násobek aplikován na EBITDA oceňované společnosti, tj. EBITDA oceňované společnosti je tímto násobkem vynásobena.

Obdobně jako u metody DCF je pro účely stanovení hodnoty akcií či podílů (anglicky rovněž *equity value*) oceňované společnosti hodnota podniku dále navýšena o neprovozní majetek oceňované společnosti a ponížena o úročené dluhy oceňované společnosti. Zjednodušená aplikace metody tržního porovnání ve variantě obdobných veřejně obchodovaných společností je popsána v následujícím příkladu. Tržní hodnota vlastního kapitálu oceňované společnosti činí 158,6 mil. Kč.

Vzorek obdobných veřejně obchodovaných společností					
mil. Kč	Hodnota vlastního kapitálu	Úročené cizí zdroje	Hodnota podniku	EBITDA	Hodnota podniku / EBITDA násobek
	[1]	[2]	[3] = [1] + [2]	[4]	[5] = [3] / [4]
Společnost A	100	50	150	21	7,1
Společnost B	900	500	1 400	180	7,8
Společnost C	2 500	100	2 600	400	6,5
Medián					7,1

Hodnota podílů či akcií oceňované společnosti (mil. Kč)		
EBITDA oceňované společnosti	[6]	25
Hodnota podniku/EBITDA násobek	[7] = [5] medián	7,1
Hodnota podniku (<i>enterprise value</i>)	[8] = [6] * [7]	178,6
Neprovozní peněžní prostředky	[9]	20
Neprovozní pozemek	[10]	10
Úročené dluhy	[11]	-50
Hodnota podílů či akcií společnosti (<i>equity value</i>)	[12] = [8] + [9] + [10] + [11]	158,6

Zjednodušená aplikace metody tržního porovnání ve variantě transakcí s obdobnými společnostmi je popsána v následujícím příkladu. Klíčovým rozdílem oproti předchozímu příkladu je použitý vzorek, kterým jsou realizované transakce s veřejně neobchodovanými společnostmi. Tržní hodnota vlastního kapitálu oceňované společnosti činí 153,1 mil. Kč.

Vzorek transakcí s obdobnými společnostmi					
mil. Kč	Hodnota vlastního kapitálu	Úročené cizí zdroje	Hodnota podniku	EBITDA	Hodnota podniku / EBITDA násobek
	[1]	[2]	[3] = [1] + [2]	[4]	[5] = [3] / [4]
Transakce se společností A	300	80	380	50	7,6
Transakce se společností B	500	250	750	150	5,0
Transakce se společností C	800	100	900	130	6,9
Medián					6,9

Hodnota podílů či akcií oceňované společnosti (mil. Kč)		
EBITDA oceňované společnosti	[6]	25
Hodnota podniku/EBITDA násobek	[7] = [5] medián	6,9
Hodnota podniku (<i>enterprise value</i>)	[8] = [6] * [7]	173,1
Neprovozní peněžní prostředky	[9]	20
Neprovozní pozemek	[10]	10
Úročené dluhy	[11]	-50
Hodnota podílů či akcií společnosti (<i>equity value</i>)	[12] = [8] + [9] + [10] + [11]	153,1

Shrnutí

Za účelem snížení daňového základu při prodeji cenných papírů a podílů ve společnostech lze s účinností od 1. 1. 2025 uplatnit jako daňově uznatelný výdaj pro akcie nebo podíly nabyté před 31. 12. 2024 tržní hodnotu akcie nebo podílu k 31. 12. 2024 nebo k datu prodeje, pokud se uskutečnil do konce roku 2024 a příjem z prodeje bude obdržen v roce 2025. Za rozumné lze považovat stanovit tržní hodnotu formou znaleckého posudku v průběhu roku 2025 v okamžiku,

kdy budou dostupné finální finanční informace společnosti k 31. 12. 2024 (příp. k datu prodeje před koncem roku 2024). Metoda DCF ve variantě entity je nejčastěji používanou metodou ocenění společností při naplnění předpokladu pokračování v činnosti primárně z toho důvodu, že dokáže nejlépe postihnout specifika oceňované společnosti. Metoda tržního porovnání ve variantách srovnatelných veřejně obchodovaných společností a transakcí se srovnatelnými společnostmi je ve většině případů používána jako podpůrná či doplňková k metodě DCF, a to z důvodu možné omezené srovnatelnosti vzorku s oceňovanou společností. ■

Změny sazeb DPH

V rámci konsolidačního balíčku,¹ který byl přijat na konci minulého roku, byly mj. sjednoceny dvě snížené sazby daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) do jediné ve výši 12 %. Kromě toho byla řada zboží a služeb přesunuta ze snížené sazby do základní sazby, ale i opačným směrem. S tím souvisí i nové definice některých položek a řada interpretačních problémů. Právě sazbám DPH se bude věnovat tento článek, nejprve z makroekonomické perspektivy daňové teorie a politiky a pak i z praktického hlediska konkrétních změn v uplatnění sazeb DPH na vybrané služby a zboží.



Ing. Hana Zídková, Ph.D.,
daňový poradce č. 3160,
Ernst & Young, s.r.o.

Nová pravidla pro sazby DPH podle Ministerstva financí² sníží daňové příjmy z DPH přibližně o 2,1 mld. Kč v roce 2024. Takže i když jsou změny sazeb DPH součástí konsolidačního balíčku, ke konsolidaci veřejných rozpočtů přímo nepřispívají. Nové sazby DPH měly však snížit efektivní daňovou zátěž konečných spotřebitelů, kteří platí DPH v cenách nakoupených služeb a zboží. Podle důvodové zprávy k zákonu o konsolidaci veřejných rozpočtů³ se má efektivní (tzn. vážená průměrná) sazba DPH placená domácnostmi z jejich spotřebního koše snížit ze 14,44 % v roce 2023 na 14,30 % v roce 2024.

Sazby DPH z hlediska daňové teorie

Z hlediska daňové teorie se má obecně za to, že DPH dopadá regresivně na konečné spotřebitele jako subjekty skutečně zatížené touto daní. Tzn., že nízkopříjmové skupiny obyvatel platí relativně vyšší částku DPH v poměru ke svému výdělku než vysokopříjmové skupiny obyvatel. Logika je jasná, chudší rodiny větší část svých příjmů věnují na spotřebu, která podléhá DPH, kdežto bohatší rodiny část svých příjmů ušetří a úspory DPH nepodléhají. Jinak řečeno, DPH má regresivní dopad vzhledem k důchodům poplatníků, neboť sklon ke spotřebě s růstem důchodu klesá. Většina vlád se proto v zájmu spravedlnosti daňového systému snaží omezit tento regresivní dopad implementací snížených sazeb DPH na nezbytné zboží a služby, jako jsou např. potraviny,

voda, léky nebo hromadná přeprava osob. Kromě toho členské státy Evropské unie osvobozují od DPH veřejně prospěšné služby, jako je zdravotnictví, vzdělání nebo sociální pomoc.

Regresivní působení DPH zkoumala i česká vláda při navrhování změn sazeb od roku 2024. Výše zmiňovaná důvodová zpráva se podrobně zabývá dopadem těchto změn na různé typy domácností. Podle typu výdělečné činnosti byly domácnosti rozděleny na zaměstnance, OSVČ, důchodce a ostatní. V roce 2023 platila nejvyšší efektivní sazbu DPH ve výši 14,8% kategorie zaměstnanců a nejnižší sazbou 13,2% byly zdaněny OSVČ. V roce 2024 poklesne efektivní sazba DPH nejvíce důchodcům z 13,6% na 13,3%. Zaměstnancům poklesne zatížení DPH jen nepatrně (na 14,7 %). Pro OSVČ zůstane efektivní sazba DPH stejná jako v roce 2023. Z hlediska spravedlnosti daňového systému je však důležitější rozdělení domácností podle výše jejich příjmů. Toto rozdělení (do pěti kvantilů) bylo provedeno jen pro domácnosti zaměstnanců, protože pro ostatní skupiny nebyla k dispozici dostatečně vypovídající data. V roce 2023 platily horní dva kvantily (tedy 40% domácností s nejvyššími příjmy) efektivní sazbu DPH ve výši 15%. Spotřeba domácností ve třech dolních kvantilech (zbyvajících 60% domácností s nižšími a nejnižšími příjmy) byla zdaněna sazbou v rozmezí 14,3 až 14,8%. V roce 2024 se má podle autorů zprávy snížit zatížení hlavně ve třech dolních kvantilech, které budou nově platit efektivní sazbu DPH v rozmezí 14,0 až 14,6%. Pro dva horní kvantily zůstane efektivní sazba téměř nezměněna (14,9% a 15%). Nové sazby DPH platné od ledna 2024 by podle těchto výpočtů tedy měly být pro chudší domácnosti příznivější.⁴

Spravedlnost však není jedinou žádoucí vlastností daňového systému. Jedním z dalších požadavků na optimální zdanění je jeho efektivita. Pod tímto pojmem se skrývá jednak efektivita výběru daně, tzn. poměr vynaložených nákladů vzhledem k vybrané částce daně, ale také minimalizace tzv. distorzního působení daně na ekonomické subjekty. Nákladnost výběru daně se měří přímými administrativními náklady Finanční správy a náklady vy-

1 Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

2 Informace k ozdravnému balíčku dostupné na: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/ozdravny-balicek>.

3 Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (RIA).

4 Výše efektivní sazby vyjadřuje zaplacenou DPH vzhledem ke spotřebě domácnosti, nikoli celkovému důchodu, proto neříká nic o regresivním působení.

naloženými daňovými subjekty na správný odvod daně a všechny související povinnosti (tzv. vyvolané náklady zdanění). Z vědeckých studií, ale i zcela jednoduché úvahy, vyplývá, že menší množství sazeb DPH je pro efektivitu výběru DPH příznivější a ideální by byla jediná sazba.⁵ Plátcí daně by při aplikaci pouze jedné sazby daně nemuseli složitě zjišťovat, do jaké kategorie spadá jejich produkce. Správci daně by nemuseli kontrolovat, zda daňový subjekt uplatňuje správnou sazbu DPH.

Druhý aspekt, kterým se projevuje neefektivita více sazeb DPH v daňovém systému, jsou ekonomické distorze způsobené tím, že spotřebitelé a výrobci se chovají jinak, než když platí stejná sazba DPH na všechny produkty. Uvalení odlišných sazeb daně mění cenové poměry na trhu, a tím i nabídku a poptávku po různých komoditách. Nastává totiž substituční efekt a spotřebitelé nahrazují více zdaněné (dražší) zboží jinými produkty, které jsou zdaněny méně a jsou levnější. Dalším souvisejícím problémem je pak daňový přenos neboli incidence.⁶ Zákon o DPH sice předpokládá, že DPH je přenášena v celé své výši na zákazníka, a pokud je zvýšena či snížena její sazba, celý tento rozdíl se promítne v ceně, ale v praxi to tak není. Záleží na elasticitě poptávky po daném zboží nebo službě. Pokud je poptávka dostatečně elastická, kupující reagují na změny cen velmi citlivě a při zdražení zboží (či služeb) si je přestávají kupovat. Proto výrobci nemohou přenášet celé zvýšení sazby daně do ceny svých produktů a částečně musí snižovat svoji marži. Funguje to i opačně, při neelastické poptávce po určitém zboží nebo službách zákazníci kupují produkty nehlédě na zvýšení jejich ceny. V tom případě dodavatelé přenášejí celé zvýšení sazby daně do ceny produktů, a naopak při snížení sazby ceny nesnižují a zvyšují svoji marži.

Jak bylo vysvětleno, snížené sazby jsou mnohdy aplikovány záměrně kvůli redistribuci příjmů ve společnosti, avšak z hlediska efektivity výběru DPH a tržního mechanismu nejsou ideální.

Existence více sazeb je nákladnější jak pro Finanční správu, tak pro plátce DPH, a navíc způsobuje tržní distorze. Přičemž není jisté, zda skutečně přispívá ke spravedlnosti systému. Záleží totiž na volbě položek, které budou podléhat snížené sazbě a struktuře spotřebního koše nízkopříjmových a vysokopříjmových domácností. Navíc nemusí být snížení sazby na některé nezbytné zboží jako léky či potraviny promítnuto do cen zákazníků, protože poptávka po nich je neelastická. To se ukázalo např. při snížení sazby DPH na bezlepkové potraviny z 15% na 10% v roce 2015.⁷ V některých studiích byla na konkrétních datech o spotřebě domácností nalezena velice slabá regresivita DPH, pokud jsou aplikovány dvě sazby.⁸ Každopádně redistribuční funkci lépe plní progresivní důchodová daň, u které lze navázat vyšší sazbu daně přímo na vyšší důchod.

Sazby DPH z hlediska daňové politiky

Přestože odborníci doporučují aplikovat méně sazeb DPH, ideálně dokonce pouze jednu, politici většinou v daňovém systému svých zemí zavádějí více sazeb DPH. To je způsobeno obecným předpokladem, že snížené sazby pomáhají chudším vrstvám obyvatel, příp. podporují některé druhy podnikání (např. ubytovací a restaurační služby). Zavedením snížených sazeb se vlády snaží vyjádřit důraz na sociální citění a podporu podnikatelů, a tím získat voliče. Zavedení jedné sazby DPH je politicky odvážný krok a v Evropské unii se k němu neodhodlala žádná země.

V tabulce, kde jsou znázorněny základní a snížené sazby aplikované v členských státech EU v roce 2022, lze nalézt pouze Dánsko, které používá jednu sazbu DPH. Avšak Dánsko osvobozuje řadu služeb a zboží od DPH s nárokem na odpočet (např. hromadnou osobní přepravu, kulturní a sportovní akce, časopisy). Takže ve skutečnosti uplatňuje vlastně dvě sazby, základní a nulovou.

Tabulka: Sazby DPH v členských státech EU v roce 2022

Země	Základní sazba	Snížená sazba	2. Snížená sazba	3. snížená sazba	Parkovací sazba
Belgie	21	12	6		12
Bulharsko	20	9	–		
Česká republika	21	15	10		
Dánsko	25	–	–		
Německo	19	7	–		
Estonsko	20	9	–		
Irsko	23	13,5	9	4,8	13,5
Řecko	24	13	6		
Španělsko	21	10	4		
Francie	20	10	5,5	2,1	

5 European Parliament, 2021. VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers: European implementation assessment, European Parliament. ISBN 978-92-846-8441-0. Dostupné z: <https://data.europa.eu/doi/10.2861/76928>.

6 MUSGRAVE, R. A. General equilibrium aspects of incidence theory. *American Economic Review*, 1953, 43 (2): 50–517.

7 ŠÁLKOVÁ, D., KUČERA, P., MORAVEC, L. Effect of Introducing Second Reduced Rate of VAT on Consumer Purchase Behaviour with Gluten-free Food. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2017, 65 (3), 1045–1053. doi: 10.11118/actaun201765031045.

8 SLINTÁKOVÁ, B., KLAZAR, S. Impact of Harmonisation on Distribution of VAT in the Czech Republic. *Prague Economic Papers*, 2010, 19 (2): 133–149. doi: 10.18267/j.pep.368.

Chorvatsko	25	13	5		
Itálie	22	10	5	4	
Kypr	19	9	5		
Lotyšsko	21	12	5		
Litva	21	9	5		
Lucembursko	17	8	3		14
Maďarsko	27	18	5		
Malta	18	7	5		
Nizozemsko	21	9			
Rakousko	20	13	10		13
Polsko	23	8	5		
Portugalsko	23	13	6		13
Rumunsko	19	9	5		
Slovinsko	22	9,5	5		
Slovensko	20	10			
Finsko	24	14	10		
Švédsko	25	12	6		

Zdroj: European Commission. VAT rates applied in the Member States of the European Union. Dostupné z https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat_en?prefLang=cs.

I přes harmonizaci sazeb zakotvenou ve Směrnici o DPH⁹ existuje mezi členskými státy řada rozdílů. V tabulce je vidět, že kromě snížených sazeb používají některé státy ještě tzv. parkovací sazbu, což je sazba na zboží a služby, které musí být podle Směrnice o DPH zdaňovány základní sazbou, ale uvedené státy si při vstupu do EU dojednaly výjimku, že mohou na určité položky aplikovat tuto parkovací sazbu, ne nižší než 12 %.

Členské státy měly a stále mají zájem na svobodném rozhodování o sazbách DPH, protože jde o politickou otázku. Do budoucna lze očekávat, že rozdíly v sazbách DPH budou ještě významnější kvůli novelizaci Směrnice o DPH přijaté v roce 2022,¹⁰ která umožňuje větší počet a rozsah snížených sazeb a zároveň ruší výjimky pro původní členské státy. Podle nových pravidel mohou členské státy aplikovat dvě snížené sazby v minimální výši 5 %. Tyto sazby mohou být použity na 24 položek vyjmenovaných v rozšířené příloze III. Směrnice o DPH. Kromě toho mohou uplatňovat i sazbu nižší než 5 % a osvobození s nárokem na odpočet (tedy sazbu 0 %) u sedmi položek ze specifického seznamu zboží a služeb.

V souladu se zelenou dohodou pro Evropu jsou v nové verzi Směrnice o DPH položky, které podléhají snížené sazbě, rozšířeny o zboží a služby šetrné k životnímu prostředí (např. solární panely), a naopak se snížená sazba DPH nebude moci v budoucnosti uplatňovat na zboží a služby, které životní prostředí poškozují (např. některé chemikálie a herbicidy). Dále je zavedena možnost

osvobození od DPH s nárokem na odpočet pro zboží a služby potřebné k řešení různých náhlých krizí (např. zdravotní nebo humanitární krize). Pro podporu digitalizace je umožněna snížená sazba u služeb přístupu k internetu a také u služeb akcí přenášejících online, které by byly způsobilé pro sníženou sazbu při osobní účasti (např. kulturní nebo sportovní akce).

Změny českých sazeb DPH od 1. 1. 2024

Místo dvou snížených sazeb DPH ve výši 15 % a 10 % je v České republice od 1. 1. 2024 aplikována pouze jedna snížená sazba ve výši 12 %. Této sazbě podléhá většina zboží a služeb, které byly dříve zdaňovány jednou ze snížených sazeb, ale došlo i k řadě přesunů zejména směrem k základní sazbě.

Služby podléhající snížené sazbě 12 % jsou vyjmenovány v příloze č. 2 k zákonu o DPH, nově se tam dostala nepravidelná pozemní hromadná doprava osob. Konkrétně se může jednat o příležitostnou hromadnou osobní přepravu (zájezdy) a zvláštní linkovou osobní přepravu, která nemá jízdní řády (např. doprava zaměstnanců) podle zákona o silniční dopravě.¹¹ Je třeba upozornit na to, že za hromadnou přepravu osob se nepovažuje taxislužba (a alternativní dopravní služby), pokud jsou cestující přepravováni ve vozidle, kde je maximálně 9 míst k sezení včetně řidiče. Tento typ přepravy podléhá základní sazbě DPH 21 %.

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

10 Směrnice Rady (EU) 2022/542 ze dne 5. 4. 2022, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a (EU) 2020/285, pokud jde o sazby daně z přidané hodnoty.

11 Zákon č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě, ve znění pozdějších předpisů.

Naopak řada služeb, které byly dříve zdaněny první nebo druhou sníženou sazbou, je přesunuta do základní sazby. Jde např. o sběr, přepravu, zpracování a likvidaci komunálního odpadu, tuzemskou leteckou hromadnou pravidelnou přepravu, služby autorů a výkonných umělců, čištění vnitřních prostor a mytí oken v domácnostech, opravy obuvi, kožených výrobků, oděvů a textilních výrobků, opravy jízdních kol a kadeřnické a holičské služby. Přesun těchto služeb do základní sazby DPH vláda odůvodnila tím, že nemají prokazatelný sociální či zdravotní význam a v minulosti byly zařazeny do snížené sazby kvůli povinnosti vést elektronickou evidenci tržeb a později pandemií covid-19. Jelikož tyto skutečnosti již pominuly, není důvod uplatňovat na ně nadále sníženou sazbu.

Zboží zdaňované sníženou sazbou 12% je uvedeno v příloze 3 k zákonu o DPH, ke změnám došlo především u zdravotnických prostředků, které podléhají snížené sazbě v širším rozsahu než dříve. Nově jsou zařazeny např. zdravotnické prostředky na jedno použití, diagnostické zdravotnické prostředky *in vitro* na jedno použití a malé přístroje (např. dýchací, masážní). Naopak nealkoholické nápoje (džusy, limonády, čaj, káva) s výjimkou tzv. vybraných nápojů, točené pivo, dextriny a jiné modifikované škroby, letáky a prospekty, palivové dřevo, řezané květiny a také dovoz uměleckých děl a starožitností se nově zdaňují základní sazbou DPH.

V souvislosti s přeřazením nealkoholických nápojů do základní sazby DPH vznikl interpretační problém ohledně toho, co lze zařadit do vybraných nápojů, a také, co je ještě nápoj a co již potravina v případě různých potravinových doplňků, sirupů a instantních nápojů. Podrobně se k tomu vyjadřuje informace Generálního finančního ředitelství¹² (dále jen „GFŘ“), kde je vysvětlen také postup při poskytnutí stravovací služby vč. nápojů a ubytovací služby vč. polopenze. V takových případech je nutné rozdělit základ daně na plnění ve snížené a základní sazbě. Pokud je účtována jedna cena, musí se postupovat podle § 36 odst. 9 ZDPH, tedy základ daně se stanoví v poměrné výši odpovídající poměru cen určených podle zákona o oceňování majetku. Jedině ubytování se snídaním může být celé zdaněno ve snížené sazbě bez ohledu na to, že si host k snídaní vezme také čaj nebo kávu, které podléhají 21% sazbě DPH. To je odůvodněno konceptem jednoho hlavního plnění, kterým je ubytování.

Diskuse se vedla ohledně café latté, které obsahuje velké množství mléka, a nebylo jasné, zda jde o vybraný (mléčný) nápoj zdaněný sníženou sazbou nebo kávu podléhající základní sazbě. V informaci GFŘ je uvedeno, že café latté je předmětem základní sazby. Aby nápoj zůstal vybraným nápojem, může obsahovat pouze přísady (např. cukr, ovoce či kakao), které nemění jeho charakter z pohledu průměrného spotřebitele. Podobný přístup za-

ujímá informace k pitné vodě, která je zdaněna sníženou sazbou, pokud je pouze „dekorována“ např. plátkem citronu či lístkem máty, a nikoli ochucena šťávou nebo sirupem. Pitná voda je pak definována v příloze č. 2 k zákonu o DPH v podstatě jako kohoutková voda, která je dodávána odběratelům vodovodem a splňuje požadavky zákona o ochraně veřejného zdraví.¹³ Pro podrobnější definici bych čtenáře odkázala na informaci GFŘ, která ji podrobně vysvětluje.

Důležitou změnou je nově zavedené osvobození s nárokem na odpočet u knih (tištěných i elektronických) zakotvené v novém § 71i ZDPH. Podmínkou je, že pokud kniha obsahuje reklamu, nesmí představovat více než 50% jejího obsahu a také se nesmí výlučně nebo převážně sestávat z hudebního zvukového nebo audiovizuálního obsahu. Toto osvobození se týká i brožur, obrázkových knih, omalovánek, hudebnin a map a také půjčování těchto produktů. V souvislosti s tím vznikla např. otázka, jak odlišit brožuru od letáku či prospektu, které podléhají základní sazbě DPH. Pokud si plátce daně není jistý tím, zda může uplatnit na své produkty osvobození od DPH s nárokem na odpočet, může požádat GFŘ o závazné posouzení podle § 71j a 71k ZDPH. Od roku 2024 je tedy na knihy aplikována nulová sazba DPH, což nově umožňuje Směrnice o DPH. Knihy jsou totiž uvedeny mezi sedmi položkami (spolu s potravinami, léky, osobní dopravou, zdravotnickými prostředky, rozvodem vody a sociálním bydlením), u kterých je dovoleno použít sazbu nižší než 5% či osvobození s nárokem na odpočet.

Závěr

Kromě výše uvedených příkladů nejistoty ohledně správné sazby DPH existuje mnoho dalších nejasných situací, se kterými si plátci DPH a jejich daňoví poradci neví rady. Např. v oblasti zdravotnických prostředků není jasné, jak postupovat u produktů, které mají několik částí, z nichž některé jsou určeny pro jedno použití a jiné se dají použít opakovaně. Nebo u pitné vody dodané v cisterně, a nikoli vodovodem, není jasné, zda podléhá také snížené sazbě. To opět potvrzuje administrativní náročnost více sazeb DPH v daňovém systému. Důvodová zpráva uvádí jako jeden z motivů zavedení jedné snížené sazby odstranění absurdit, jako bylo použití tří sazeb DPH u točeného piva. Avšak je jasné, že vznikly nové absurdity, např. rozdílné zdanění vody nebo mléčných nápojů podle intenzity jejich ochucení, která může být vnímána (průměrnými) spotřebiteli různě. Nejčistším řešením by tedy bylo opravdu uplatňovat jedinou sazbu DPH. Ta by mohla být stanovena na úrovni efektivní sazby. Tím by se celková daňová zátěž obyvatel ani výnosy veřejných rozpočtů nezměnily. Výběr DPH by byl výrazně efektivnější. Možná by se mírně zvýšil regresivní dopad na domácnosti, ale ten by mohl být vyvážen progresivní daní z příjmů, příp. sociálními dávkami. ■

12 Informace GFŘ ke změnám sazeb DPH od 1. 1. 2024, dostupná zde: <https://www.financnisprava.cz/cs/financi-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2024/informace-gfr-ke-zmenam-sazeb-dph-od-20240101>.

13 Zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví.

Vybrané změny novely zákoníku práce



JUDr. Lubica Čáp, LL.M.,

advokátka v KPMG Legal s. r. o.,
advokátní kancelář

Tzv. transpoziční novela zák. č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jako „zákoník práce“), která nabyla účinnosti ve věci většiny změn k 1. 10. 2023, ohledně zbytku k 1. 1. 2024, přinesla řadu novot pro zaměstnavatele i zaměstnance, a to v různých otázkách pracovního práva. Autorka se v článku věnuje vybraným novinkám týkajícím se následujících oblastí:

- **dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr (dále jen „dohody“);**
- **výkon práce na dálku/home office;**
- **informační povinnost zaměstnavatele o obsahu pracovního poměru.**

Dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr

Povinnost rozvrhovat pracovní dobu předem

Rezonující změnou v praxi je, že zaměstnavatel je nově povinen zaměstnanci pracujícím na dohodu (dále jako „dohodář“) předem rozvrhovat pracovní dobu. Zároveň je povinen dohodáře s tímto rozvrhem písemně seznámit, a to nejpozději do tří dnů před začátkem směny nebo období, na něž je pracovní doba rozvržena, nedohodnou-li se strany na jiné době.

Dosavadní úprava zákoníku práce nic takového neznala. Na jednu stranu tedy zaměstnavatel již nemůže bez souhlasu zaměstnance měnit rozvržení směn v horizontu několika hodin před jejím začátkem, což činí nastavení práce dohodáře předvídatelnějším. Na druhou stranu se tím pojmově i prakticky vytrácí smysl a účel dohod, a to sjednat směnu v podstatě kdykoli a jakkoli oběma stranám „na míru“ dle potřeby.

Tato nová povinnost nicméně neznamená, že by zaměstnavatel musel předem vypracovat dohodáři rozvrh na celý týden, nebo dokonce celé vyrovnávací období. Může příp. rozvrhnout i jen jednu směnu.

Dohoda ohledně doby seznámení s rozvrhem může být mezi stranami uzavřena ve smyslu paušálním, kdy s odkazem na důvodovou zprávu je dovozován minimální požadavek na znalost rozvrhu 24 hodin předem. Ve smyslu individuálním je přípustná mezi stranami dohoda o změně již rozvržené směny, kdy podmínkou je ale souhlas obou stran s takovou změnou, a lze tak učinit i v době kratší než jeden den před začátkem směny. Takový případ *ad hoc* potřeby změny již provedeného rozvrhu a seznámení s takovou změnou si lze v praxi představit za situace, kdy zaměstnanec z opodstatněných důvodů nezládá dostavit se na směnu dle rozvrhu (např. zaměstnanci prasklo topení v domě a musí čekat na instalatéra) a požádá o posun směny. Nebo naopak je ten důvod na straně zaměstnavatele, např. když zaměstnavatele kontaktoval dopravce, že má s vykládkou zboží zpoždění, pročež zaměstnavatel pozdější příchod zaměstnance do práce uvítá.

Nárok na placenou dovolenou

Od 1. 1. 2024 mají dohodáři ze zákona právo na placenou dovolenou. Podmínkou vzniku nároku na dovolenou za kalendářní rok je skutečnost, že pracovníprávní vztah mezi dohodářem a zaměstnavatelem trval nepřetržitě v daném roce alespoň 28 kalendářních dní a dohodář odpracoval minimálně 4násobek fiktivně stanovené 20hodinové týdenní pracovní doby.

Konkrétní počet hodin dovolené, na které dohodáři vznikne nárok, se odvíjí od výměry dovolené poskytované mu zaměstnavatelem a počtu odpracovaných hodin. Do odpracovaných hodin se počítá i čerpaná dovolená či „placené“ svátky. Důvodová zpráva k transpoziční novele zákoníku práce uvádí pro praxi návodný vzorec, který může zaměstnavatel, resp. jeho účetní oddělení, při výpočtu dovolené následovat:

počet odpracovaných celých násobků fiktivní 20hodinové týdenní pracovní doby* / 52 × 20 × výměra dovolené;

* „X“; přičemž „X“ se zjistí tak, že celkový počet odpracovaných hodin se vydělí číslicí 20 a výsledek se zaokrouhlí na celé číslo dolů.

Příklad:

Pokud má dohodář 5týdenní výměru dovolené a odpracoval 500 hodin, pak odpracoval 500:20 = 25 celých násobků 20hodinové týdenní pracovní doby, a tedy mu vznikne nárok na 25/52 × 20 × 5 = 48,08, resp. 49 hodin dovolené (zaokrouhluje se na celé hodiny nahoru).

Podmínky pro vznik práva na dovolenou se hodnotí zvláště ke každé dohodě, má-li jich dohodář uzavřených více. Výjimkou je při-

pad, kdy na sebe takovéto pracovněprávní vztahy bezprostředně navazují. Za takové situace se tyto pracovněprávní vztahy považují za jeden nepřetržitě trvající vztah.

Jinak platí, že se pro dohodáře ohledně dovolené uplatní v podstatě stejná pravidla jako u zaměstnanců pracujících na pracovní smlouvu. Mj. tedy to, že nedojde-li k vyčerpání dovolené v průběhu trvání pracovněprávního vztahu, bude taková nevyčerpaná dovolená dohodáři při skončení pracovněprávního vztahu placena.

Přestávky v práci na oddech a jídlo

Dohodáři mají nově nejdéle po šesti hodinách (u mladistvého zaměstnance je tomu tak po 4,5 hodinách) nepřetržitě práce právo na přestávku v práci na jídlo a oddech v trvání nejméně 30 minut. Nově tedy i u dohodáři má zákonodárce za to, že odpočatý zaměstnanec pracuje soustředěněji, pravděpodobně efektivněji, s čímž se zároveň úzce pojí i předpoklad poklesu rizika vzniku pracovního úrazu.

Přestávka může být čerpána jak vcelku, tak i po částech, nicméně vždy alespoň v délce 15 minut, neboť účelem je, aby zaměstnanec měl možnost se najíst, nebo si alespoň trochu odpočinout. Poskytování kratších nebo více rozdrobených přestávek do kratších časových úseků by bylo v rozporu s úmyslem zákonodárce.

Obdobně jako u jiných zaměstnanců i v případě dohodáři platí, že přestávka na jídlo a oddech se nezapočítává do odpracované doby. Dohodář musí přestávku čerpat. Nemůže se rozhodnout, že ji čerpat nebude, např. proto, aby mohl odejít z pracoviště domů o délku takové přestávky dříve. To možné není, neboť by se tím fakticky čerpání přestávky posunulo na konec pracovní doby, což je zákoníkem práce zakázáno.

Nárok na písemné odůvodnění výpovědi

Pokud má dohodář za to, že obdržel výpověď z pracovněprávního vztahu proto, že se domáhal práv garantovaných evropskými směrnicemi TPWC¹ a WLB,² nebo požádal o přechod na pracovní poměr, o čerpání mateřské dovolené, otcovské nebo rodičovské dovolené (příp. je čerpal), má právo požádat zaměstnavatele o písemné odůvodnění takové výpovědi.

Platnost výpovědi je pak dohodář následně oprávněn napadnout u soudu žalobou na neplatnost. Důkazní břemeno je v takovém případě na straně zaměstnavatele. Zaměstnavatel je tím, kdo je povinen prokázat, že výpověď nebyla dána dohodáři z diskriminačního důvodu. Zaměstnavatel tak bude nově muset odůvodňovat některé výpovědi, ačkoli k tomu nebyl dříve povinen.

Dohodář může o takové odůvodnění zaměstnavatele požádat ve lhůtě jednoho měsíce od doručení výpovědi a zaměstnavatel by měl reagovat svým zdůvodněním bez zbytečného odkladu.

Žádost o přechod na pracovní poměr

Zákonné změny zvýšily právní ochranu dohodáři i v oblasti ukončení pracovněprávního vztahu. Dohodář je nově oprávněn požádat zaměstnavatele o přechod na „klasický“ pracovní poměr. Může tak postupovat za splnění předpokladu, že v předchozích 12 měsících pracoval u zaměstnavatele na základě dohody nejméně 180 kalendářních dní. Na přechod na pracovní poměr nemá dohodář právní nárok. Zaměstnavatel tedy není povinen jeho žádosti vyhovět, nicméně má povinnost dohodáři odůvodněně písemně reagovat, a to do jednoho měsíce od obdržení žádosti.

Příplatky a překážky

Dohodář má nově nárok na identické druhy kompenzace za práci v noci, ve svátek, ve ztíženém pracovním prostředí, jakož i o víkend, jaké náleží zaměstnanci v pracovním poměru. Nadále je u dohodáře vyloučena práce přesčas, proto mu ani po novele nemůže vzniknout nárok na příplatek za práci přesčas.

Pokud byl dle „staré“ právní úpravy zaměstnavatel zvyklý, že dohodáři běžně pracovali o víkendech, v noci nebo ve státní svátky za základní smlouvenou hodinovou mzdu, pak již takovéto praxi zazvonil s příchodem novely zvonec. Za práci ve zmiňovaných případech náleží dohodáři po novu příplatek ze zákona ve výši min. 10% průměrného výdělku, a za práci ve státní svátek nárok na placené náhradní volno, příp. příplatek 100%.

Příklad:

Dohodář v době „staré“ úpravy odpracoval 20 hodin měsíčně, při sazbě 500 Kč/hod., za což obdržel odměnu ve výši 10 000 Kč čistého. To pro obě strany pracovněprávního vztahu znamenalo absenci platby jinak povinných odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Pokud nově dohodář odpracuje v daném měsíci byť i pouhou jedinou hodinu o víkend, vzniká mu za tuto hodinu nárok na příslušný příplatek (ze zákona min. 10%). Jeho odměna tak bude činit 10 050 Kč, což přesahuje desetitisícovou hranici, a za této situace je pak dohodář již povinen k úhradě odvodů.

Dohodáři mají nově nárok také na tzv. jiné překážky na straně zaměstnance a na překážky z důvodů obecného zájmu. To jinými slovy znamená, že v pracovní době mohou např. navštívit lékaře či darovat krev, a zaměstnavatel jim musí na to poskytnout pracovní volno, nikoli však náhradu mzdy, resp. odměny z dohody.

1 Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/1152 ze dne 20. 6. 2019 o transparentních a předvídatelných pracovních podmínkách v Evropské unii.

2 Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/1158 ze dne 20. 6. 2019 o rovnováze mezi pracovním a soukromým životem rodičů a pečujících osob a o zrušení směrnice Rady 2010/18/EU.

Práce „na černo“?

V důsledku zatížení dohod odvodů a nárůstu administrativní náročnosti spojené s novými pravidly se lze obávat ztráty popularity tohoto dříve hodně oblíbeného institutu.

Administrativní zátěž může u některých zaměstnavatelů způsobit navýšení počtu osob HR oddělení, příp. potřebu oslovit HR agentury, které za ně tuto administrativu vyřídí. Obojí nepochybně zvyšuje náklady zaměstnavatele, což zaměstnavatelé určitě nevitají s otevřenou náručí. Za účelem eliminace zvýšených nákladů nelze vyloučit, že se někteří z nich uchýlí k využívání práce „na černo“, tedy bez odpovídajícího smluvního podkladu a s výplatou odměny na ruku, bez úhrady příp. obligátních odvodů. Taktéž nelze vyloučit krajní variantu, že se zaměstnavatelé rozhodnou od práce na dohody upustit zcela, což od zaměstnavatelů ne výjimečně již teď zaznívá. V takovém případě na to doplatí typicky maminky s dětmi, studenti či osoby v důchodu, tedy skupiny osob, které práci na dohodu vyhledávaly nejvíce.

Rovněž tak uvedené může znamenat přechod na nedovolenou spolupráci s OSVČ či fingované smlouvy o dílo, což s sebou nese riziko nelegálního zastřené agenturního zaměstnávání či švarcsystému. Obojí je inspekcí práce již nějakou dobu velice přísně monitorováno a v případě zjištění protiprávního jednání pak v nemalých částkách sankcionováno.

Výkon práce na dálku/home office

Úprava výkonu práce na dálku v pravém slova smyslu až do transpoziční novely absentovala. Zákoník práce upravoval pouze tzv. domácí zaměstnance neboli zaměstnance, kteří si rozvrhovali pracovní dobu sami a mimo pracoviště zaměstnavatele pracovali stabilně a dlouhodobě. Novela přináší úpravu práce na dálku obecně, nikoli pouze home office, tedy práci z domova ve smyslu bydliště zaměstnance. Práci na dálku tak nutno rozumět práci odkudkoli mimo pracoviště zaměstnavatele.

Obligátní podmínkou výkonu práce na dálku je nově písemná dohoda mezi stranami pracovněprávního vztahu. Ta může být sjednána samostatně, nebo být součástí pracovní smlouvy či dohody. Nedohodnou-li se strany jinak, platí, že i v případě práce na dálku rozvrhuje zaměstnanci pracovní dobu zaměstnavatel. Možností je i kombinace rozvrhu zaměstnavatele a rozvrhu zaměstnance, např. tak, že v pondělí, úterý se bude zaměstnanec řídit vlastním rozvrhem, a ve středu až pátek rozvrhem zaměstnavatele.

Dle prvotního znění návrhu novely měl zákoník práce definovat *essentialia negotii* dohody. Posléze byly z textu návrhu zákona vypoštěny, nicméně lze se jimi v praxi inspirovat.

Co by měla taková dohoda obsahovat:

- místo či více míst, odkud bude práce mimo pracoviště zaměstnavatele vykonávána,
- rozsah režimu práce na dálku (tj. např. počet dnů v týdnu/ měsíci),

- způsob rozvržení pracovní doby,
- způsob náhrady nákladů zaměstnanci ze strany zaměstnavatele,
- způsob a pravidla, jakým bude spolupráce na dálku probíhat, tedy zadávání, reportingu a kontroly práce,
- dobu reakce a dostupnost zaměstnance (např. na pracovním telefonu, e-mailu apod.),
- způsob účasti zaměstnance na jednáních (např. online přes aplikaci Teams apod.),
- ochranu dat a informací zaměstnavatele, s nimiž zaměstnanec přichází do styku,
- nastavení podmínek a vykazování pracovní doby, omezení práce v noci či přes víkend apod.

Na co by se v dohodě určitě nemělo zapomínat, je způsob zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci zaměstnavatelem (dále jen „BOZP“), a to včetně průběžné kontroly místa výkonu práce a také pro účely šetření případného pracovního úrazu. Režim vzdáleného pracoviště zaměstnance totiž nezbavuje zaměstnavatele jeho povinnosti uložené mu zákoníkem práce, což je povinnost zajistit zaměstnanci bezpečné pracovní prostředí, a s tím spjaté případné odpovědnosti, dojde-li ke vzniku pracovního úrazu.

Lze proto důrazně doporučit zahrnout do dohody odpovídající úpravu povinností zaměstnance v souvislosti s BOZP a taktéž prohlášení zaměstnance, kterým zaměstnavatel v případě kontroly doloží, že byl zaměstnanec náležitě v BOZP proškolen a že jeho „domácí pracoviště“ splňuje všechny předpoklady BOZP, požadavky na požární ochranu apod.

Pokud jde o možnost nařídit práci na dálku, to lze výhradně na základě opatření orgánu veřejné moci podle zvláštního zákona. Takovým zákonem může být typicky zákon o ochraně veřejného zdraví, a opatřením v souvislosti např. s pandemií obdobné té, jakou byl koronavirus SARS-Cov-2 a onemocnění covid-19. Práci na dálku lze za takové situace nařídit pouze za zákoníkem práce stanovených podmínek, tj.: i) na nezbytně nutnou dobu, ii) povaha vykonávané práce to musí umožňovat a iii) vzdálené pracoviště bude pro výkon předmětné práce způsobilé.

Dohodu o výkonu práce na dálku lze ukončit písemnou výpovědí z jakéhokoli důvodu nebo i bez důvodu. Výpovědní dobu stanoví zákoník práce v délce 15 dnů, nicméně přípustná je i domluva stran na jiné délce. Zákon také nevylučuje dohodu stran na tom, že dohoda je nevypověditelná. Byla-li dohoda uzavřena v případech, kdy o ni požádala zaměstnankyně/zaměstnanec pečující o dítě mladší 15 let, těhotná zaměstnankyně a zaměstnankyně nebo zaměstnanec, který sám převážně dlouhodobě pečuje o zdravotně postiženou osobu závislou na pomoci jiné osoby, a zaměstnavatelem bylo takové žádosti vyhověno, pak platí, že zaměstnavatel může závazek z této dohody vypovědět ve dvou případech; neumožňuje-li to povaha vykonávané práce nebo jsou-li dány vážné provozní důvody. Dohodu lze ukončit rovněž dohodou stran ke sjednanému dni.

Náhrada nákladů při výkonu práce na dálku

Zákoník práce nově stanoví, že si strany mohou písemně sjednat, nebo tak může zaměstnavatel stanovit formou interního předpisu, že náklady zaměstnance spojené s výkonem práce na dálku mu budou kompenzovány sjednaným/určeným způsobem. V úvahu přichází několik variant.

Náklady je možné zaměstnanci hradit buďto v prokázané výši (příčemž takové prokazování lze mít v realu za náročné pro obě strany), nebo v paušální výši, anebo si lze sjednat, že zaměstnanci náhrada nákladů vůbec nenáleží (což je nově výjimka z obecné zásady, že závislá práce je vykonávána zásadně na náklady zaměstnavatele).

Paušální částka za každou započatou hodinu je nová možnost kompenzace nákladů vzniklých zaměstnanci při práci na dálku. Takto hrazené náklady nemusí zaměstnanec zaměstnavateli prokazovat, resp. je přímo vyloučena povinnost či možnost v takovém případě náklady dokládat. Paušální částka je stanovena podle údaje zveřejněného Českým statistickým úřadem o spotřebě domácností upraveného pro model práce na dálku, a to za jednu dospělou osobu v průměrné domácnosti v ČR za 1 hodinu. Konkrétní částka je pak určena vždy pro daný kalendářní rok, a to vyhláškou Ministerstva práce a sociálních věcí (dále jen „MPSV“). Pro zbytek roku 2023 (novela nabyla účinnosti k 1. 10. 2023) byl tento paušál představován částkou 4,60 Kč. MPSV ve vyhlášce³ pro rok 2024 navrhlo paušální náhrady nepatrně ponížít, a to ve výši 4,50 Kč za hodinu výkonu práce na dálku. „Částka stanovená na základě aktuálních údajů Českého statistického úřadu za říjen 2023 byla s ohledem na následný vývoj cen příslušných komodit a služeb stanovena na 4,45 Kč za hodinu, tj. 4,50 Kč po zaokrouhlení“, uvádí se pro vysvětlení v důvodové zprávě k vyhlášce.

Paušál v novelou odsouhlaseném znění zahrnuje všechny a jakékoli náklady zaměstnance při výkonu práce na dálku. Původně přitom vládní návrh počítal pouze s několika přesně vyjmenovanými náklady jako plyn, elektřina, pevná paliva, dodávka tepla a teplé vody, dodávka vody a odvod, odvoz odpadních vod a čištění jímek, odvoz komunálního odpadu. Jiné náklady (např. internet) by musel zaměstnanec za účelem náhrady i nadále prokazovat.

Paušál stanovený jako ekvivalent má v praxi proces kompenzace zjednodušit. Odchylná smluvní úprava v nižší výši není možná. Naopak více poskytovat lze, nicméně pouze v soukromé sféře. Paušál hrazený zaměstnanci ve výši stanovené právním předpisem nepodléhá dani z příjmu. Pokud by zaměstnavatel v soukromé sféře hradil zaměstnanci částku vyšší, pak předmětný rozdíl se již ale předmětem daně stane. Paušál je každopádně možností, nikoli povinností, a obdobně je tomu i s jeho přiznáním zaměstnanci ve výši nad zákonný limit.

Zaměstnancům pracujícím na dohodu (DPČ/DPD) náhrada nákladů ze zákona nepřísluší, a to ani případně prokázaných. Nicméně nárok na náklady by dohodáři vznikl, pokud by si to strany mezi sebou výslovně sjednaly.

Změny ohledně informační povinnosti zaměstnavatele o obsahu pracovního poměru

Novelou zákoníku práce došlo také ke změně spočívající v rozšíření stávající informační povinnosti zaměstnavatele vůči zaměstnanci o obsahu uzavřeného pracovního poměru. Zaměstnavatel je vedle informací již doposud sdělovaných nově povinen k poskytnutí dalších. Musí tak učinit písemně ve lhůtě nejpozději do sedmi dnů od započetí výkonu práce, s výjimkou, pokud jsou již tyto informace obsaženy v pracovní smlouvě. Jedná se o následující informace o:

- trvání a podmínkách zkušební doby, je-li mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem sjednána,
- postupu při rozvazování pracovního poměru, a to vč. údaje o výpovědních dobách a postupu při neplatném rozvazání pracovního poměru,
- odborném rozvoji, pokud je zaměstnavatelem poskytován,
- vyrovnávacím obdobím při nerovnoměrném rozvržení pracovní doby a rozsahu práce přesčas,
- době odpočinku, tzn. rozsahu minimálního nepřetržitého denního odpočinku a nepřetržitého odpočinku v týdnu a o poskytování přestávky v práci na jídlo a oddech,
- orgánu sociálního zabezpečení, kterému zaměstnavatel odvádí pojistné na sociální zabezpečení v souvislosti s pracovním poměrem zaměstnance.

Tyto informace mohou být zaměstnavatelem zaměstnanci poskytnuty i elektronicky. V takovém případě zákon stanoví, že zaměstnanec musí mít možnost si elektronicky poskytnutou informaci uložit a vytisknout. Zaměstnavatel je současně povinen v případě např. kontroly inspekce práce být schopen předání takové informace doložit.

V případě, že dojde ke změnám údajů, o nichž je zaměstnavatel povinen informovat, musí o tom zpravit zaměstnance znovu písemnou formou a bezodkladně. Nejzazším termínem je den, kdy taková změna některého z údajů nabývá účinnosti. Tato povinnost se nevztahuje na změny právních předpisů a kolektivních smluv.

Nově rozšířená informační povinnost zaměstnavatele dopadá na všechny pracovněprávní vztahy, tzn. přiměřeně rovněž na dohody, a to bez ohledu na dobu, na kterou jsou uzavřeny.

3 Vyhláška MPSV č. 397/2023 Sb., o stanovení výše paušální částky náhrady nákladů při práci na dálku pro rok 2024.

Závěr

Novelizace zákoníku práce v posledních měsících přinesly zcela nepochybně výrazné změny jak co do obsahu, tak i rozsahu.

Přiblížení dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr „klasickému“ pracovnímu poměru, resp. z toho plynoucí vyšší míru ochrany dohodáři, lze mít na jednu stranu za posun vpřed. Na druhou stranu to s sebou nese větší administrativu a náklady zaměstnavatelů. Vytrácí se původní flexibilita dohod a zvyšuje se riziko případného švarcsystému. Jak to bude s jejich využíváním v praxi dále? O reálných dopadech hodně rozhodne ekonomická křivka a procentní hodnota nezaměstnanosti.

Práce na dálku je již delší dobu oblíbenou formou spolupráce pro obě strany pracovněprávního vztahu. Z pohledu zaměstnanců se nepochybně jedná o vyhledávaný benefit, který dává zaměst-

nanci primárně možnost lépe sladit pracovní a osobní život, jakož i např. šetří čas strávený na cestě do práce či náklady s tím spojené. Nicméně každá mince má dvě strany. Práce na dálku zároveň klade značné požadavky na sebedisciplínu či organizaci času zaměstnancem, hrozbu prokrastinace. Na straně zaměstnavatele může znamenat typicky např. zvýšené náklady na IT a jiné technické vybavení. Nové překročení obecné zásady, že práce je v zásadě vykonávána na náklady zaměstnavatele, je v praxi zaměstnanci přijímáno vesměs kladně, když si uvědomují převažující výhody možnosti takto pracovat.

Nejen rozšíření informační povinnosti zaměstnavatele o pracovním poměru směrem k zaměstnanci, ale i všechny další změny zákoníku práce nelze opomínat a naopak je potřeba, aby zaměstnavatelé i zaměstnanci v tom smyslu aktualizovali svoji dosavadní praxi. ■

Digitalizace po novele zákoníku práce



MVDr. Milan Vodička,
daňový poradce č. 1366,
vedoucí Sekce IT KDP ČR,
člen TTC Europe

Motto: „Mnohý ti dá radu, jak přeplavat moře, ale málokdo tě vytáhne z louže.“ Karel Poláček

Elektronický svět proniká do dalších a dalších oblastí, výjimkou není ani komunikace a právní úkony mezi zaměstnavatelem a jeho zaměstnanci. Další posun přinesla novela zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen ZPr), která zásadně změnila úpravu týkající se:

- dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr (DPP a DPČ),
- výkonu práce na dálku, tzv. home office,
- rozsahu informační povinnosti zaměstnavatele,
- chráněných zaměstnanců,
- přesčasové práce ve zdravotnictví a úpravy nepřetržitého odpočinku,
- elektronického doručování a digitálních právních úkonů.

A právě poslednímu z výše uvedených bodů se budu věnovat v tomto článku a zaměřím se na právní úkony a komunikaci v elektronické podobě mezi zaměstnavatelem a zaměstnanci. Relevantní jsou především takové úkony, pro které je vyžadována písemná forma.

Úvod

Možnost využít prostředků digitální komunikace i pro účely pracovněprávních vztahů není v našem právu nová a existovala i v dřívějších zněních zákoníku práce, ovšem v podobě, která byla v praxi jen stěží realizovatelná. Tím mám na mysli např. dřívější úpravu doručování prostřednictvím elektronické pošty, kdy přijetí písemnosti podepsané uznávaným elektronickým podpisem musel zaměstnanec potvrdit ve lhůtě tří dnů e-mailem podepsaným svým uznávaným elektronickým podpisem. Zaslání písemnosti prostřednictvím datové schránky zaměstnance bylo zase vázáno na jeho předchozí písemný souhlas s tímto druhem doručování. Použitelnost digitálních technologií byla proto velmi omezena a v podstatě k ní docházelo jen výjimečně.

Impuls ke změně

Do této reality pak zasáhly dle mého názoru dvě zásadní události. Za prvé se jednalo o plošná protiepidemická opatření související s šířením nákazy covid-19, která mj. přinutila zaměstnavatele i zaměstnance k distanční komunikaci včetně úkonů právního jednání. Za druhé pak rozhodnutí Nejvyššího soudu, které se při-

klonilo k preferenci seznatelných znaků projevu vůle bez ohledu na formální nedostatky písemnosti nebo způsobu elektronické komunikace.

V rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2022, čj. 21 Cdo 2061/2021-117, byla posuzována situace, kdy k ukončení pracovního poměru uzavřeného na dobu určitou došlo dohodou, která byla spojena s vyplacením odstupného. Komunikace mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem probíhala prostřednictvím elektronické pošty, touto cestou byla zaměstnanci zaslána naskenovaná listina podepsaná statutárními zástupci zaměstnavatele, která obsahovala návrh dohody (oferta) o ukončení pracovního poměru a odstupném. Zaměstnanec přijetí dohody i podmínky v ní obsažené potvrdil e-mailem bez použití uznávaného elektronického podpisu. Ze strany zaměstnavatele byla následně napadena platnost dohody z důvodu nedodržení náležitostí stanovených tehdejšími zněním zákoníku práce.¹ Konkrétně se jednalo o absenci písemného souhlasu zaměstnance s doručováním e-mailem, nepřipojení uznávaného elektronického podpisu zaměstnavatele a defektní potvrzení zasláné zaměstnancem ohledně převzetí písemnosti. Nejvyšší soud ale došel k závěru, že je nutné posuzovat daný případ především prizmatem souhlasného projevu vůle obou stran dohodu uzavřít v souladu se zněním zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále také jen OZ).² Případné nedostatky zvoleného způsobu komunikace (forma) nemohou mít fatální dopad na samotný obsah právního jednání (vůli jednajících). Z rozsudku NS 21 Cdo 2061/2021-117:

„Z uvedeného též vyplývá, že pro úvahu o vzniku (existenci) společného (vícestranného) právního jednání je významný pouze úsudek (poznání) o společné vůli (úmyslu) jednajících, nikoliv o ‚cestě‘, která ke shodě jednajících o obsahu právního jednání vedla;“

V novele zákoníku práce pak došlo k zásadnímu rozlišení dvou skupin pracovněprávních úkonů na ty, které jsou založeny dvoustranným projevem vůle zaměstnavatele a zaměstnance, a na takové, které mají povahu jednostranného úkonu.

Jednodušší postup ve shodě obou stran

První skupina, kterou definuje § 21 ZPr, obsahuje následující úkony:

- uzavření pracovní smlouvy,
- uzavření dohody o provedení práce,
- uzavření dohody o pracovní činnosti,
- změny těchto smluv a dohod,
- dohoda o rozvázání pracovního poměru,
- dohoda o zrušení právního vztahu založeného dohodou o provedení práce a
- dohoda o zrušení právního vztahu založeného dohodou o pracovní činnosti.

V těchto případech se vychází z předpokladu shodné vůle obou stran daný právní úkon řádně provést a stvrdit. Podmínky pro právní účinnost takových úkonů vyplývají ze znění občanského zákoníku, který stanoví, že musí být nezpochybnitelně zachycen obsah právního jednání (§ 545 a násl. OZ) a určeny jednající osoby (§ 562 OZ). Z pohledu doručování je pak nezbytné, aby se projev vůle dostal do dispozice druhé strany (§ 570 OZ). V případě distančního průběhu přicházejí pro realizaci v elektronické podobě v úvahu tři komunikační kanály – elektronická pošta, datové schránky nebo webový portál (či obdobné prostředí).

Elektronickou poštou (e-mailem)

V případě, že je k uzavírání nebo ke změnám smluv a dohod využíváno „služeb elektronických komunikací“, tedy elektronické pošty (e-mailu), musí být dodrženo několik podmínek:

- zaměstnanec písemně sdělí zaměstnavateli svou elektronickou adresu, která nesmí být v dispozici zaměstnavatele, není tedy přípustný „pracovní/firemní“ e-mail,
- zaměstnavatel odeslal zaměstnanci kompletní vyhotovení uzavřené smlouvy nebo dohody na tuto elektronickou adresu a
- zaměstnanec nevyužil práva od smlouvy či dohody písemně odstoupit ve lhůtě sedmi dnů od dodání jejího vyhotovení na adresu své elektronické pošty. Odstoupení ale není možné, pokud zaměstnanec započal s plněním.

V těchto případech na rozdíl od předchozí úpravy již není vyžadován předchozí písemný souhlas zaměstnance s využíváním elektronické pošty, stačí, pokud zaměstnavateli pro tyto účely písemně sdělí svůj e-mail. Přijetí zprávy elektronické pošty není nutné potvrzovat, ale určitě nebude na škodu si takové potvrzení vyžádat.

Prostřednictvím datové schránky

Pro použití datové schránky není potřeba žádné předchozí ujednání ani souhlas, pokud je tedy mají zaměstnavatel i zaměstnanec zpřístupněny, lze veškeré písemnosti doručovat touto spolehlivou a průkaznou cestou.

Je nezbytné ale připomenout jednu zásadní odlišnost při použití datových schránek pro soukromoprávní úkony mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Na rozdíl od úkonů vůči orgánům veřejné moci se totiž nelze dovolávat fikce podpisu podle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, tzn., že písemnosti doručované prostřednictvím datové schránky musí být z důvodu určení jednajících osob podepsány.

1 Jednalo se o § 334 až 337 ZPr ve znění platném do 30. 6. 2019.

2 Především s přihlédnutím k § 545, 562 a § 1721 a násl. OZ.

S využitím portálu

Pro vícestranné právní jednání přichází v úvahu využití portálových řešení, která mohou být v dispozici zaměstnavatele nebo třetích stran. K identifikaci jednajících osob lze využít různorodé prostředky, včetně elektronických podpisů, digitální identity apod. Jak takový proces může probíhat, si lze velmi dobře vyzkoušet na stránkách Bankovní identity,³ které nabízejí zkušební dokument, kdy identita jednající osoby je zjištěna pomocí BankID, tedy stejnými prostředky a způsoby, jaké jsou používány pro přihlášení do elektronického bankovníctví. Podobné postupy a metody nabízejí i další poskytovatelé, jako jsou Signi.com, Acrobat Sign, MujPodpis od Komerční banky, InSign ad.

V diki zákoníku práce se jedná o procesy uzavření nebo změny smluv a dohod „prostřednictvím sítě“, které musí být podle § 21 odst. 1 završeny zasláním konečného vyhotovení písemnosti na elektronickou adresu zaměstnance sdělenou pro tyto účely zaměstnavateli.

Jak je to s podpisem?

Zákoník práce ani občanský zákoník výslovně pro tyto případy dvoustranného právního jednání nestanoví druh (úroveň) elektronického podpisu. Je tedy namísto řídit se § 7 zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, podle něhož lze použít zaručený elektronický podpis, uznávaný elektronický podpis, ale také jiný typ elektronického podpisu, což zahrnuje i naskenovaný vlastnoruční podpis, parafu, podpis s použitím vlastního certifikátu apod.

Další dvoustranné úkony

Zákoník práce výslovně neuvádí další dohody a smlouvy, které vznikají mezi zaměstnavatelem a jeho zaměstnanci, ale z logiky věci lze stejným způsobem postupovat i v případech, jako jsou:

- dohoda o odpovědnosti za svěřené hodnoty (§ 252 ZPr),
- dohoda o odpovědnosti za ztrátu svěřených věcí (§ 255 ZPr),
- dohoda o práci z domova (home office),
- dohoda o zvýšení nebo prohloubení kvalifikace (§ 234 ZPr),
- dohoda (souhlas) o srážkách ze mzdy,
- dohoda o přidělení k jinému zaměstnavateli,
- dohoda o používání silničního motorového vozidla i pro soukromé účely,
- dohoda (závazek) o mlčenlivosti,
- dohoda o vykonávání konkurenční činnosti (§ 304 ZPr).

Zásadní zjednodušení pro distanční uzavírání smluv a dohod je založeno na smluvní volnosti obou stran, které si dohodnou podmínky i způsob komunikace, tedy obsah i formu právního jednání. Jak bylo uvedeno, vztahuje se tento režim nejen na uzavírání takových smluv a dohod, ale i na jejich následné dodatky a změny.

Jednostranné úkony

Druhou skupinu úkonů právního jednání představují takové, které jsou učiněny jednostranně. Zákoník práce v § 334 výslovně uvádí písemnosti, na které se vztahuje přísnější režim doručování do vlastních rukou podle § 334a až 337 ZPr. Jedná se především o písemnosti, které mají vztah ke skončení pracovního poměru nebo právních vztahů založených dohodou o provedení práce nebo dohodou o pracovní činnosti, konkrétně:

- výpověď (§ 50 a násl. ZPr),
- okamžité zrušení (§ 55 a násl. ZPr),
- zrušení ve zkušební době (§ 66 ZPr),
- další písemnosti týkající se skončení pracovního poměru nebo právních vztahů založených dohodami,
- odvolání z pracovního místa vedoucího zaměstnance (§ 73 ZPr),
- vzdání se pracovního místa vedoucího zaměstnance (§ 73 ZPr).

Do stejného režimu byly zařazeny i písemnosti v podobě výměrů, tedy:

- mzdový výměr (§ 113 ZPr),
- platový výměr (§ 136 ZPr).

Pro posouzení, které případy spadají mezi „další písemnosti týkající se skončení pracovního poměru“, je vhodné sáhnout po judikatuře Nejvyššího soudu. Ten v rozsudku ze dne 24. 1. 2017, sp. zn. 21 Cdo 4689/2016, dovodil, že se mezi ně řadí také jiné písemné úkony zaměstnavatele (tzv. faktická právní jednání), jako je např. upozornění na možnost výpovědi podle 52 písm. g) ZPr. Obdobně v rozsudku ze dne 9. 4. 2013, sp. zn. 21 Cdo 3693/2012, Nejvyšší soud konstatoval, že upozornění zaměstnance na možnost výpovědi je hmotněprávním předpokladem pro samotnou výpověď z pracovního poměru danou zaměstnavatelem zaměstnanci z důvodu soustavného méně závažného porušování pracovních povinností, a proto se i na toto upozornění vztahuje povinnost doručování do vlastních rukou.

Z výše uvedených důvodů lze mezi takové písemnosti zařadit i písemný záznam zaměstnavatele podle § 192 odst. 6 ZPr o porušení povinností ze strany zaměstnance zjištěném při kontrole dodržování režimu dočasně práce neschopného pojištěnce, což může být důvodem k výpovědi v souladu s § 52 písm. h) ZPr. Stejnopis takového záznamu je zaměstnavatel povinen doručit zaměstnanci, který režim porušil, a opět se bude jednat o „přísnější“ režim doručování podle § 334a a násl. ZPr.

Zákoník práce pro doručování uvedených písemností stanoví povinnost doručení do vlastních rukou zaměstnance, jedná se o zákonný požadavek, který nelze obejít náhradním způsobem.⁴

³ Viz <https://demo.bankid.cz/>.

⁴ Viz náleží Ústavního soudu ze dne 7. 11. 2017, sp. zn. IV. ÚS 2535/17, nebo usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 2. 2013, sp. zn. 21 Cdo 4188/2011.

Jak doručuje zaměstnavatel

Pokud písemnosti spadající do režimu dle § 334 ZPr doručuje zaměstnavatel, má k dispozici několik možností doručení:

- předáním na pracovišti zaměstnavatele,
- předáním kdekoli zaměstnance zastihne,
- prostřednictvím sítě nebo služby elektronických komunikací (e-mailem),
- prostřednictvím datové schránky,
- prostřednictvím provozovatele poštovních služeb.

Všechny výše uvedené způsoby jsou dnes na rozdíl od minulosti zcela rovnocenné a žádný není legislativně upřednostněn. Jedinou výjimku představuje využití provozovatele poštovních služeb, které je přípustné pouze v případě, kdy nelze písemnost předat na pracovišti zaměstnavatele.

Zaměstnavatel doručuje elektronickou poštou (e-mailem)

Zákoník práce umožňuje doručení písemností uvedených v § 334 prostřednictvím sítě nebo elektronické pošty při splnění několika podmínek dle § 335 ZPr:

- zaměstnanec s tímto způsobem doručování souhlasil,
- souhlas zaměstnanec udělil v samostatném písemném prohlášení, ve kterém uvedl svou elektronickou adresu (e-mail), která nesmí být v dispozici zaměstnavatele,
- zaměstnanec byl písemně informován o podmínkách doručování, včetně lhůty pro uplatnění fikce doručení,
- zaměstnanec svůj souhlas neodvolal (musel by tak učinit písemně),
- doručovaná písemnost je podepsána uznávaným elektronickým podpisem zaměstnavatele, poznámka pod čarou k tomuto ustanovení odkazuje na zákon č. 297/2016 Sb., a to nejen na § 6 odst. 2 definující uznávaný elektronický podpis, ale také na § 9 odst. 2 upravující uznávanou elektronickou pečeť,
- odeslaný e-mail se zaměstnavateli nevrátil jako nedoručitelný, v takovém případě by se doručení považovalo za neúčinné.

Pokud zaměstnanec potvrdí zaměstnavateli datovou zprávu (e-mailem), že písemnost obdržel, považuje se za doručenu dnem, kdy bylo takové potvrzení učiněno. Pokud zaměstnanec přijetí nepotvrdí ve lhůtě 15 dnů od dodání, považuje se písemnost za doručenu posledním dnem této lhůty, u elektronické pošty tedy dochází k nastolení fikce doručení, jak ji známe z listinného doručování nebo z prostředí datových schránek.

Zaměstnavatel doručuje prostřednictvím datové schránky

Zákoník práce v § 335a umožňuje zaměstnavateli, aby písemnost určenou do vlastních rukou zaměstnance doručil pro-

střednictvím jeho datové schránky. Takové doručování může fyzická osoba (zaměstnanec) ve své datové schránce znemožnit tak, že v nastavení příjem poštovních datových zpráv nepovolí, to lze ale učinit pouze u datových schránek zřizovaných na žádost, nikoli takových, které byly zřízeny ze zákona (z moci úřední).

K využití datových schránek není potřeba souhlasu zaměstnance, účinky doručení nastávají okamžikem, kdy se přihlásí do své datové schránky, anebo uplynutím lhůty 10 dnů od dodání písemnosti (fikcí doručení). Pokud by poslední den této lhůty připadl na den pracovního klidu nebo státní svátek, uplatní se fikce doručení v nejbližší následující pracovní den.⁵

Jak doručuje zaměstnanec

V případě, že písemnost doručuje zaměstnanec svému zaměstnavateli, může tak v souladu s § 337 ZPr učinit prostřednictvím e-mailu na elektronickou adresu, kterou mu zaměstnavatel pro tyto účely oznámil. Písemnost musí být podepsána, není ale stanoveno, o jakou úroveň podpisu by se mělo jednat, a proto může být použit jakýkoli typ elektronického podpisu. Písemnost se považuje za doručenu dnem, kdy zaměstnavatel datovou zprávou potvrdí její převzetí, anebo se považuje za doručenu posledním dnem lhůty v délce 15 dnů od dodání. Neúčinné je doručení v případě, pokud se písemnost odeslaná na elektronickou adresu zaměstnavatele vrátila jako nedoručitelná.

Znění § 337 ZPr dále umožňuje zaměstnanci využít pro zaslání písemnosti datovou schránku, v takovém případě nastává doručení okamžikem, kdy se do datové schránky zaměstnavatele přihlásí osoba, která má k dokumentu přístup, anebo posledním dnem desetidenní lhůty pro uplatnění fikce doručení.⁶

Několik otázek

Novela zákoníku práce přinesla do oblasti právních úkonů mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem zjednodušení, především v oblasti dvoustranných jednání, kdy lze předpokládat, že strany jednájí ve shodě. Několik otázek k zamyslení ale přesto zůstává.

Volba elektronického podpisu

Zákoník práce s výjimkou písemnosti doručované ze strany zaměstnavatele prostřednictvím elektronické pošty nestanoví, jaká úroveň elektronického podpisu má být použita. Zmíněný zákon č. 297/2016 Sb. připouští, aby se vedle zaručeného nebo uznávaného podpisu jednalo také o *jíný typ elektronického podpisu* (tzv. prostý). Je ale nutno vzít v potaz prokazatelnost této nejnižší úrovně elektronického podpisu ve vztahu k určení jednajících osoby. Současná judikatura konstantně naznačuje, že

⁵ Viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 5. 2022, čj. 4 Afs 264/2018-85, nebo rozhodnutí pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. Pls 1/2015.

⁶ V souladu s § 18a odst. 2 a 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

takto podepsaná digitální písemnost má *sama o sobě* nedostatečnou důkazní hodnotu.⁷

Tato otázka se týká např. i jednostranných úkonů ze strany zaměstnanců, které činí vůči zaměstnavateli a které mají dopad do oblasti daní ze závislé činnosti, srážených a odváděných plátcem. V lednu roku 2021 Finanční správa zveřejnila informace ohledně prohlášení poplatníka k dani ze závislé činnosti a žádosti o provedení ročního zúčtování, v níž pro tyto písemnosti v digitální podobě předávané zaměstnavateli prostřednictvím elektronické pošty doporučila připojení uznávaného elektronického podpisu. Jako důvod je uvedena nezbytnost jednoznačné identifikace poplatníka ze strany plátce, který pak na základě této písemnosti bude uplatňovat daňová zvýhodnění nebo slevy na dani. Osobně zastávám názor, že k identifikaci postačuje i elektronický podpis založený na komerčním certifikátu (zaručený), příp. využití prostředků pro distanční identifikaci, které jsou považovány za spolehlivé (např. Bankovní identita nebo MojeID).

Podobně v situaci, kdy by zaměstnanec odeslal zaměstnavateli prostřednictvím elektronické pošty výpověď z pracovního poměru, je namísto zvážit, zda naskenovaný obrázek podpisu nebo vložená parafa naplní požadavek na účinky vlastnoručního podpisu, který nemůže být v případě jednostranného právního úkonu v pracovněprávních vztazích nahrazen mechanickými prostředky,⁸ a zda lze (i z pohledu dlouhodobé prokazatelnosti) považovat identitu jednatelky osoby za dostatečně spolehlivě určenou.⁹

Fikce doručení u elektronické pošty

Uplatnění doručovací fikce po uplynutí lhůty v délce 15 dnů je novinkou pro doručování prostřednictvím elektronické pošty v pracovněprávních vztazích. Je ale nutné respektovat fakt, že systémy elektronické pošty nejsou zcela a naprosto spolehlivé, takže není vyloučeno, že se odeslaný e-mail nedostane do dispozice adresáta, díky čemuž nebude naplněna podmínka pro účinky právního jednání podle § 570 OZ. Nespolehlivost elektronické pošty přitom opakovaně konstatoval i Ústavní soud, který zpochybnil možnost, aby samotné odeslání e-mailu vedlo k právním účinkům.¹⁰ Z toho plyne nutnost prokazovat okamžik dodání do schránky elektronické pošty příjemce, protože od něj se odvíjí běh patnáctidenní lhůty k uplatnění fikce doručení. Jsem na pochybách, zda je v případě sporu dostatečné *Potvrzení o dodání* a *Potvrzení o přečtení*, které může odesílatel e-mailu požadovat, ale které navíc ani nemusí obdržet, bezpečnější bude vyžádat si od příjemce potvrzení v podobě datové zprávy.

Datové schránky a naplnění funkce doručení

Obecně lze konstatovat, že datové schránky nabízejí vysoce nadstandardní parametry doručování, nejen z hlediska spolehlivosti, ale i z pohledu prokazování jak obsahu, tak i časových údajů. Informační systém datových schránek využívá elektronické pečeti a kvalifikovaná časová razítka, která garantují neměnnost obsahu datových zpráv i okamžiky odeslání, dodání a doručení.¹¹ Je potřeba nepamětnat na fakt, že tyto bezpečnostní prvky jsou obsaženy na tzv. obálce s doručenkou, a ukládat proto celé zprávy z datových schránek, nikoli pouze přílohu (samotnou písemnost).

Během prvního čtvrtletí roku 2023 došlo k bezprecedentnímu nárůstu počtu datových schránek až na současných 3,6 milionu. Důvodem bylo především zřizování datových schránek z moci úřední osobám zapsaným v základním registru osob, zahrnujícím všechny právnické osoby a podnikající fyzické osoby. Díky tomu lze mít důvodně za to, že datovou schránkou disponuje drtivá většina zaměstnavatelů, ale také řada fyzických osob, tedy zaměstnanců. Nejjednodušší je samozřejmě stav, kdy zaměstnanec má zpřístupněnou datovou schránku nepodnikající fyzické osoby zřízenou na žádost a má povolen příjem soukromých poštovních datových zpráv (jedná se o placenou službu České pošty). V takovém případě může zaměstnavatel využít datovou schránku a příp. bez obav uplatnit i fikci doručení po uplynutí zákonné desetidenní lhůty.

Naskýtá se ale otázka, jaké budou účinky doručení v případě, kdy zaměstnavatel odešle některou z písemností určenou do vlastních rukou zaměstnance do datové schránky podnikající fyzické osoby. Dostupná judikatura řeší doručování do datových schránek vesměs v případech komunikace ze strany orgánů veřejné moci, dovolím si ale analogicky dovodit, že i pro soukromoprávní doručování v pracovněprávních vztazích bude platit preference materiální funkce doručení. Tzn., že jako klíčový je upřednostněn fakt dodání do dispozice adresáta, který se s písemností po přihlášení do datové schránky mohl seznámit, byť je doručení zatíženo vadou, když zaměstnavatel písemnost, která nemá souvislost s podnikáním, odeslal do „nepříslušné“ datové schránky podnikající fyzické osoby.¹² Jiná situace by ale nastala, pokud by se na písemnost dodanou zaměstnavatelem do datové schránky podnikající fyzické osoby měla uplatnit fikce doručení uplynutím příslušné lhůty. Přikláním se k názoru, že v takovém případě zaměstnavatel nemůže předpokládat právní účinky doručení a měl by pro komunikaci se zaměstnancem zvolit jiný prostředek. Fikci doručení zmíněnou v § 335a ZPr lze tedy bezpečně uplatnit jen

7 Např. rozsudky KS v Praze 27 Co 327/2018, 2 Co 387/2015, KS v Plzni 64 Co 485/2015, MěS v Praze 18 Co 187/2020, KS v Ústí n. L. 14 Co 268/2014, 11 Co 703/2014 a řada dalších.

8 Viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 12. 2018, čj. 21 Cdo 682/2018-217.

9 Viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 10. 2009, sp. zn. 33 Cdo 3210/2007.

10 Nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 23/20, a ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

11 Viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2012, sp. zn. II. ÚS 3518/11.

12 Viz rozhodnutí pléna Nejvyššího soudu Plsn 1/2015, rozsudky NSS 1 Ad 90/2010-95, 1 Ans 7/2012-43 a 1 AfS 148/2008-73 nebo nálezy Ústavního soudu II. ÚS 1577/16, IV. ÚS 3807/11 a IV. ÚS 2594/11.

při dodání písemnosti do datové schránky nepodnikající fyzické osoby – zaměstnance.

Další otázkou je, jak by měl postupovat zaměstnavatel, pokud obdrží některou z písemností uvedených v § 334 ZPr z datové schránky podnikající fyzické osoby, kdy dle osobních údajů uvedených na doručence je schopen identifikovat, že odesílatelem je některý z jeho zaměstnanců. Opět analogicky s judikáty z veřejnoprávní oblasti docházím k závěru, že v takovém případě jsou splněny všechny legislativní požadavky a nic nebrání zaměstnancům, aby pro komunikaci se zaměstnavatelem využili kteroukoli svou datovou schránku fyzické osoby, protože každá z nich dostatečně určitě identifikuje odesílatele.¹³

V této souvislosti je ale nutné zopakovat, že se mezi zaměstnanci a zaměstnavatelem odehrává soukromoprávní komunikace, kdy se při využití datových schránek nelze dovolávat fikce podpisu¹⁴

a veškeré písemnosti zasílané prostřednictvím informačního systému datových schránek musí být podepsány. Na druhou stranu by měl postačovat jakýkoli typ elektronického podpisu, protože ve spojení s údaji z doručky datové zprávy je nezpochybnitelné, kdo byl odesílatelem (jednající osobou) a příjemcem, obsah je navíc bezpečně chráněn proti jakýmkoli změnám.

Závěr

Novela zákoníku práce bezpochyby umožní častější využívání digitálních písemností a elektronického doručování mezi zaměstnavateli a zaměstnanci, především v situacích, kdy projevují shodnou vůli učinit právní úkon. Na druhou stranu je ale myslím praktické dodržovat určitý stupeň obezřetnosti ve smyslu dlouhodobé použitelnosti písemností a prokazatelnosti identity jednajících osob, okamžiku dodání nebo doručení apod. Nicméně další krok směrem k plné digitalizaci personalistiky a mezd byl učiněn. ■

13 Viz rozhodnutí Nejvyššího soudu 33 Cdo 2743/2013 nebo 27 Cdo 143/2020.

14 Ta se použije jen v případě úkonů vůči orgánům veřejné moci v souladu s § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb.

Změny v odložené dani v souvislosti s konsolidačním balíčkem

Odložená daň jako účetní nástroj inherentně závisí na daňových předpisech daného státu a rozsah jejího vzniku je dán v první řadě objemem rozdílů mezi účetním a daňovým pohledem na jednotlivé položky výnosů a nákladů. Při změnách daňových předpisů pak může přirozeně docházet ke vzniku nových situací, které působí na odloženou daň. Zatímco pro některé z těchto situací bude možné najít oporu přímo v účetních předpisech, pro ostatní situace bude nutné hledat řešení na pozadí obecných pravidel pro odloženou daň.



Ing. Richard Stiebal,
Katedra finančního účetnictví
a auditingu VŠE v Praze

Jednu ze změn daňových předpisů s vlivem na odloženou daň představuje také zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zá-

kony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (dále jen „konsolidační balíček“), v němž lze identifikovat tři hlavní vlivy z důvodu:

1. zvýšení sazby daně z příjmů právnických osob,
2. zavedení režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů a
3. limitace daňové uplatnitelnosti výdajů u vozidel kategorie M₁.

Uvedené pořadí dílčích změn lze přitom rozebrat z několika hledisek. Prvním hlediskem je počet účetních jednotek, jichž se změny přímo dotknou. Z tohoto hlediska je uvedené pořadí sestupné, neboť zatímco zvýšení sazby daně se bude týkat drtivé většiny společností účtujících o odložené dani, k pořízení vozidla

kategorie M₁ se vstupní cenou převyšující 2 mil. Kč naopak dojde pravděpodobně jen u malého počtu účetních jednotek.¹

Dalším hlediskem je složitost samotného účetního řešení odložené daně v dané situaci, mj. také ve vazbě na účetní předpisy – zde je pořadí vzestupné. Změna sazby daně vyžaduje pouze použití nové sazby daně při výpočtu odložené daně a daňová neuznatelnost nerealizovaných kurzových rozdílů představuje standardní situaci vzniku přechodných rozdílů. Naproti tomu uplatnění pouze poměrné části daňových odpisů dává vzniknout přechodnému rozdílu při zařazení vozidla, což vede ke specifickému způsobu použití nástroje odložené daně.

Vzestupné pořadí v neposlední řadě platí také z hlediska náročnosti pro účetní jednotku, a to především v následných obdobích. Změna sazby daně je zde opět zredukována na použití správné sazby daně při výpočtu. Nerealizované kurzové rozdíly v režimu vylučování budou způsobovat přechodné rozdíly až do doby úhrady cizoměnové pohledávky nebo cizoměnového závazku. U vozidla s výchozím přechodným rozdílem, tj. rozdílem existujícím již při samotném zařazení vozidla, bude nutné navíc specificky zohledňovat tento výchozí přechodný rozdíl po celou dobu životnosti vozidla, a to až do chvíle, kdy budou účetní i daňová zůstatková cena nulové (resp. do data pozbytí, pokud by k němu došlo dříve).

V následujícím textu jsou tři výše uvedené situace detailněji popsány z pohledu teoretického i praktického, vč. jejich ilustrace na dvou modelových příkladech. Účetní řešení vychází z českých účetních předpisů, především z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), z mezinárodního účetního standardu IAS 12 Daně ze zisku a také z vybraných interpretací Národní účetní rady. Předmětné daňové změny představují novelu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). V dalším textu jsou jednotlivé situace prezentovány vždy v kontextu rozvahového přístupu (což je rovněž i v souladu s § 59 odst. 2 a 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.), podle něhož jsou přechodné rozdíly identifikovány u jednotlivých položek aktiv a závazků, přičemž výsledná odložená daň představuje zůstatek odložené daně k příslušnému datu.

S ohledem na těsný vztah splatné a odložené daně z příjmů je přitom možné, že klient využije služby svého daňového poradce i v oblasti odložené daně. Z tohoto důvodu tak může být článek užitečný pro daňové poradce. V článku jsou rovněž v patřičném

detailu shrnuty dopady do výpočtu splatné daně vyvolané výše uvedenými změnami, neboť jsou to právě úpravy základu daně, které vyvolávají nestandardní budoucí daňové efekty reflektované v odložené dani.

1. Zvýšení sazby daně

Konsolidační balíček přináší zvýšení sazby daně z příjmů právnických osob z dosavadních 19 % na 21 %. Z pohledu odložené daně to znamená, že budoucí daňové efekty – úspory na dani nebo naopak vyšší odvody daně – zapříčiněné existencí přechodných rozdílů budou realizovány již při platnosti vyšší sazby daně.

Tato změna se dotkne naprosté většiny společností, její účetní řešení je však relativně snadné a je přímo podchyceno i v § 59 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Podle zmíněného ustanovení se změna odložené daně vyvolaná změnou sazby daně promítne jako zvýšení nebo snížení výsledku hospodaření, což je konzistentní s obecným pohledem na tuto situaci jakožto na změnu účetního odhadu. Účetní jednotka v době vzniku přechodného rozdílu použila tehdy známou sazbu daně, která představovala nejlepší odhad pro určení budoucích daňových efektů. Přepočtení odložené daně za použití nové sazby je důsledkem nových informací o nové sazbě daně, a proto je zde uplatňováno prospektivní zobrazení.²

V praxi účetní jednotka nemusí přepočítávat zůstatek odložené daně nutně v okamžiku, kdy je pravděpodobná změna sazby daně. K naplnění požadavku na prospektivní zobrazení dojde automaticky tím, že zjištěné přechodné rozdíly k rozvahovému dni budou vynásobeny novou sazbou daně. Proúčtování meziroční změny odložené daně vyjádřené jako rozdíl mezi počátečním zůstatkem zjištěným za použití původní sazby daně a konečným zůstatkem vypočteným s použitím nové sazby daně prostřednictvím příslušného nákladového účtu z účtové skupiny 59 tak zajistí prospektivní zobrazení. Změna sazby daně je ilustrována v příkladu č. 1 souhrnně s kurzovými rozdíly v další sekci.

U přechodných rozdílů, které jsou vyvolány transakcemi s dopadem přímo do vlastního kapitálu (např. přecenění derivátů účtované na účty účtové skupiny 41), by měl být vliv změny sazby daně promítnut rovněž přímo do vlastního kapitálu, tj. nikoli do výsledku hospodaření. Toto řešení sice odporuje znění § 59 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve kterém je zmíněno pouze použití účtu v účtové skupině 59, nicméně české účetní předpisy stále postrádají vymezení základního pravidla pro účtování odložené daně³ – aby daňové efekty byly promítnuty stejným způsobem jako transakce nebo jiné události, které tyto efekty vyvolaly.⁴

1 Co se týče režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů, lze v tuto chvíli pouze odhadovat, v jaké míře účetní jednotky tuto možnost využijí. Pravděpodobně se však bude jednat pouze o jednotky procent účetních jednotek.

2 Při prospektivním zobrazení dochází k tomu, že dopad změny odhadu se projeví v běžném období a příp. v budoucích obdobích, ne ve srovnávacích údajích. Podrobněji viz ŠRÁMKOVÁ, A., PELÁK, J. *Interpretace NÚR: I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách*. Národní účetní rada, 2019. Dostupné z: http://nur.cz/wp-content/uploads/2020/10/I-29_updated.pdf.

3 Viz např. IAS 12 Objective.

4 Toto řešení zároveň není v rozporu s prospektivním zobrazením, neboť změna daňové sazby se projeví v příslušné položce vlastního kapitálu až v běžném období, srovnávací údaje nejsou upravovány.

2. Režim vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů

Novela ZDP přináší účetním jednotkám možnost vstoupit do režimu vylučování kurzových rozdílů. Účetní jednotky v tomto režimu nebudou do základu daně zahrnovat nerealizované kurzové zisky a ztráty, což povede k rozdílnému okamžiku uznání těchto výnosů a nákladů v účetnictví a v daních. V období úhrady cizoměnových pohledávek nebo závazků následně dojde při stanovení základu daně k zahrnutí všech dosud vyloučených kurzových rozdílů, čímž dojde současně k vyrovnání přechodných rozdílů a k zániku související odložené daně. V následujícím textu nejprve není uvažována tvorba opravných položek.

Stejně jako v jiných případech je zde zásadním krokem správné vymezení daňové základny předmětné pohledávky nebo závazku. Obecně lze říci, že v režimu vylučování kurzových rozdílů bude daňová základna cizoměnové pohledávky nebo cizoměnového závazku vycházet z kurzu k datu uskutečnění účetního případu (deního či pevného) a nebude se měnit vlivem pohybu měnového kurzu.⁵ Účetní hodnota naopak bude vliv změny kurzu obsahovat, čímž vznikne přechodný rozdíl. Podle obecných pravidel rozvahového přístupu pak bude u cizoměnových pohledávek (závazků) s kumulovanými kurzovými zisky vznikat zdanitelný (odčitatelný) přechodný rozdíl a v případě kumulovaných kurzových ztrát naopak vznikne odčitatelný (zdanitelný) přechodný rozdíl. Pro přehlednost lze účetním jednotkám doporučit použití analytických

úctů u cizoměnových pohledávek a závazků pro samostatné zachycení nerealizovaných kurzových rozdílů. Tento postup umožní určit daňovou základnu tak, že k těmto analytickým účtům nebude přihlíženo. U ostatních cizoměnových aktiv, u kterých jsou kurzové vlivy také promítány výsledkově (např. cizoměnové dluhopisy držené do splatnosti), by se postupovalo analogicky.

Příklad č. 1 – Nerealizované kurzové rozdíly a změna sazby daně

Společnost BCD, s. r. o., která je malou účetní jednotkou s povinným auditem a poplatníkem v režimu vylučování kurzových rozdílů, sestavuje řádnou účetní závěrku za účetní období od 1. 7. 2023 do 30. 6. 2024.⁶ BCD používá při transakcích v cizí měně denní kurzy ČNB a k datu účetní závěrky přeceňuje aktiva a závazky vyjádřené v cizí měně kurzem ČNB k rozvahovému dni. K 30. 6. 2024 BCD eviduje tyto nevypořádané cizoměnové pohledávky a závazky:

- Pohledávka za zákazníkem z poskytnuté služby, zbývá uhradit 30 000 EUR, kurz k datu vzniku pohledávky 25,400 Kč/EUR.
- Závazek vůči zahraničnímu dodavateli materiálu, zbývá uhradit 12 000 EUR, kurz k datu vzniku závazku 25,200 Kč/EUR.

Pohledávka i závazek jsou ve splatnosti. Kurz ČNB k rozvahovému dni je 25,000 Kč/EUR. Počáteční zůstatek odložené daně k 1. 7. 2023 představoval odloženou daňovou pohledávku ve výši 140 600 Kč a byl stanoven za použití tehdy očekávané sazby daně 19%. Pro zdaňovací období započatá 1. 1. 2024 a dále došlo ke zvýšení sazby daně na 21 %.

Zaúčtování transakcí souvisejících s cizoměnovými položkami

Datum	Popis účetní operace	EUR	Kurz	Kč	MD	Dal
27. 4. 2024	Vystavena faktura za poskytnutou službu	30 000	25,400	762 000	311/1	602
11. 6. 2024	Přijata faktura za materiál	12 000	25,200	302 400	111	321/1
30. 6. 2024	Nerealizovaný kurzový rozdíl (kurzová ztráta) u pohledávky		25,000	12 000	563	311/2
30. 6. 2024	Nerealizovaný kurzový rozdíl (kurzový zisk) u závazku		25,000	2 400	321/2	663

Stanovení odložené daně k rozvahovému dni (v Kč)

Titul	Účetní hodnota	Daňová základna	Přechodný rozdíl
Cizoměnové pohledávky	750 000	762 000	12 000 (odčitatelný)
Cizoměnové závazky	300 000	302 400	2 400 (zdanitelný)
Ostatní tituly – aktiva	7 900 000	6 340 000	1 560 000 (zdanitelný)
Ostatní tituly – závazky	600 000	0	600 000 (odčitatelný)
Celkový přechodný rozdíl	950 400 (zdanitelný)		
Výsledná odložená daň	950 400 × 21 % = 199 584 (odložený daňový závazek)		
Meziroční změna odložené daně	140 600 + 199 584 = 340 184		

⁵ IAS 12.7–9 uvádí včetně příkladů obecný přístup k identifikaci daňové základny, který však nevyhovuje plně zkoumané situaci. Nicméně IAS 12.10 doporučuje účetním jednotkám postupovat v případech, kdy daňová základna není jednoduše určitelná, podle základních principů rozvahového přístupu. Způsob určování daňové základny představený v tomto článku lze považovat za intuitivní a plně v mezích rozvahového přístupu.

⁶ Podle nového znění ZDP by nemohlo ve skutečnosti dojít ke vstupu do režimu vylučování kurzových rozdílů hned v tomto období. Dané období zde ovšem bylo zvoleno pro ilustraci dopadu změny daňové sazby, která odpovídá skutečnosti.

Pozn.: Ostatní tituly představují standardní tituly vzniku odložené daně s dopadem do výsledku hospodaření (stejně tituly, ze kterých byl určen počáteční stav odložené daně). Tabulka výše ilustruje postup výpočtu odložené daně k rozvahovému dni.

Po identifikaci titulů vzniku přechodných rozdílů a vyčíslení těchto rozdílů je celkový přechodný rozdíl zjištěn kompenzací odčitatelných a zdanitelných rozdílů. Následně je možné proučtovat meziroční změnu odložené daně.

Zaúčtování transakcí souvisejících s odloženou daní

Datum	Popis účetní operace	Kč	MD	Dal
30. 6. 2024	Meziroční změna odložené daně	340 184	592	481

Jelikož jsou v tomto příkladu původcem přechodných rozdílů u cizoměnové pohledávky a cizoměnového závazku kurzové rozdíly zachycené ve výsledku hospodaření, jsou i související daňové efekty součástí výsledku hospodaření. Prostřednictvím odložené daně zde rovněž dochází k přiřazení daňového nákladu do příslušného účetního období. Tuto skutečnost lze ilustrovat např. u uvedeného cizoměnového závazku tak, že pokud by byl v následujícím účetním období uhrazen tento závazek přesně při kurzu 25,000 Kč/EUR, v účetnictví by nedošlo ke vzniku žádného nákladu ani výnosu. Správné použití nástroje odložené daně by zde zajistilo jednak „vynulování“ daňového nákladu v roce úhrady, jednak přesunutí daňového nákladu do období uznání kurzového zisku v účetnictví. Analogicky by to platilo pro daňový efekt kurzové ztráty u předmětné cizoměnové pohledávky. Z pohledu splatné daně by společnost BCD při stanovení základu daně za účetní období končící 30. 6. 2024 měla upravit výsledek hospodaření mj. o nerealizované kurzové rozdíly (v souhrnu zvýšení o 9 600 Kč z důvodu vyloučení kurzové ztráty ve výši 12 000 Kč a kurzového zisku ve výši 2 400 Kč).

Co se týče změny sazby daně, výše zmíněné prospektivní zobrazení bylo dodrženo zaúčtováním celé meziroční změny na výsledkový účet 592. Společnost BCD by zde mohla také nejprve přepočítat počáteční zůstatek odložené daně, přičemž nový zůstatek by činil 155 400 Kč, tj. 140 600 Kč (počáteční stav) / 19% (pů-

vodní sazba) × 21 % (nová sazba). Toto zvýšení odložené daňové pohledávky by bylo zaúčtováno souvztačně s účtem 592, načež by došlo k zaúčtování vyšší meziroční změny odložené daně. Výsledný dopad do účetních výkazů by tak byl totožný.

Za zmínku zde dále stojí situace, kdy poplatník v režimu vylučování kurzových rozdílů bude tvořit k cizoměnové pohledávce účetní nebo daňovou opravnou položku. Výše nerealizovaných kurzových rozdílů zde bude primárně záviset na přístupu, který účetní jednotka uplatňuje při kurzovém přepočtu pohledávek s již vytvořenou opravnou položkou. Na tomto místě lze odkázat na interpretaci Národní účetní rady *I-42 Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou*,⁷ která doporučuje podrobit kurzovému přepočtu pouze netto hodnotu pohledávky. Při tomto přístupu může účetní jednotka opět sledovat nerealizované kurzové rozdíly na samostatném analytickém účtu, pouze s tím rozdílem, že tyto kurzové rozdíly se budou vztahovat jen k netto hodnotě pohledávky. Formalizovaný postup pro zjištění účetní hodnoty a daňové základny pohledávky⁸ při použití postupu podle interpretace I-42 může vypadat jako v tabulce níže.

Zatímco účetní opravná položka povede ke vzniku přechodného rozdílu i nadále pouze za předpokladu, že její výše se stane v budoucnu daňovým nákladem, nerealizované kurzové rozdíly budou zakládat vznik přechodného rozdílu vždy.⁹

Účetní hodnota	Daňová základna (za předpokladu, že výše účetní opravné položky bude v budoucnu daňově uplatněna)	Daňová základna (za předpokladu, že výše účetní opravné položky nebude v budoucnu daňově uplatněna)
Neuhrazená část pohledávky k rozvahovému dni přepočtená kurzem k datu vzniku pohledávky		
– Daňová opravná položka	– Daňová opravná položka	– Daňová opravná položka
– Účetní opravná položka		– Účetní opravná položka
± Kumulované nerealizované kurzové rozdíly		

7 ČOUKOVÁ, P., VAŠEK, L. *Interpretace Národní účetní rady: I-42 Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou*. Národní účetní rada, 2020. Dostupné z: <https://nur.cz/wp-content/uploads/2020/11/I-42.pdf>.

8 Představený postup pracuje s podkladovým aktivem – pohledávkou. Lze očekávat, že účetní jednotky budou ovšem v rozpisu titulů vzniku odložené daně možná častěji uvádět přímo účetní opravné položky a nerealizované kurzové rozdíly. Tento způsob prezentace není nesprávný a může uživateli poskytnout i dodatečné informace, není ovšem zcela konzistentní s tím, jak často se uvádějí ostatní tituly vzniku přechodných rozdílů (dle tohoto pohledu by např. účetní jednotka uváděla rozdíl mezi účetními a daňovými opravkami).

9 Nutno podotknout, že novela ZDP nicméně neupřesňuje, co se rozumí realizací kurzového rozdílu a zda k realizaci kurzového rozdílu dochází kromě úhrady třeba také při odpisu nebo postoupení pohledávky.

3. Limitace daňově uplatnitelných výdajů u vozidel kategorie M₁

Poslední zde analyzovanou dílčí změnu daňových předpisů s dopadem do odložené daně představuje limitace daňové uznatelnosti výdajů spojených s pořízením vozidel kategorie M₁. Hned na úvod je třeba zdůraznit, že se nejedná o situaci zcela identickou se stavem do roku 2007, kdy ZDP limitoval vstupní cenu vozidla. Současná situace se zdá být složitější, neboť dochází nejen ke vzniku přechodného rozdílu při zařazení vozidla, ale výše výchozího přechodného rozdílu je navíc **závislá na úsudku účetní jednotky ohledně budoucího užívání vozidla**. Příčinou toho je přitom variabilní výše daňové základny, která v první řadě závisí na očekávaném užití vozidla. Zmíněná kombinace tak vede ke vzniku velmi specifické situace, se kterou je ovšem možné se vypořádat s využitím základních pravidel rozvahového přístupu. V dalším textu jsou nejprve stručně představeny oba problémy – variabilní daňová základna a výchozí přechodný rozdíl – samostatně, načež dochází k jejich propojení v rámci příkladu č. 2. Pro přehlednost je abstrahováno od vlivu daně z přidané hodnoty.

Limitace výdajů a určení daňové základny

Jako výchozí bod v této části může dobře posloužit srovnání se stavem platným do roku 2007 a zdůvodnění, proč tyto dvě situace nejsou identické. Podle znění nového § 30e ZDP nedochází k limitaci vstupní ceny a snižována rovněž nijak není ani zůstatková cena. Pokud by bylo např. uvažováno pořízení vozidla kategorie M₁ v roce 2024 za částku 4 mil. Kč, toto vozidlo bylo zařazeno do 2. odpisové skupiny a poplatník by zvolil rovnoměrné daňové odpisy dle § 31 ZDP, tak by podle znění tohoto ustanovení byl pohled následující:

- vstupní cena by byla 4 mil. Kč,
- daňový odpis za první rok by byl 440 tis. Kč a
- daňová zůstatková cena na konci prvního roku by byla 3 560 000 Kč.

Do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu by pak byla zahrnuta pouze poměrná část odpisu, určená podle poměru limitu ve výši 2 mil. Kč a vstupní ceny vozidla. Z tohoto poměru $2\,000\,000 : 4\,000\,000$ vyplývá koeficient 0,5. Daňově uplatnitelná by tedy byla pouze polovina odpisu, pro rok 2024 konkrétně $440\,000\text{ Kč} \times 0,5 = 220\,000\text{ Kč}$. Neznamená to však, že by se k limitaci přihlíželo při určování vstupní ceny nebo zůstatkové ceny vozidla. **Daňová zůstatková cena je nadále určena jako vstupní cena snižená o dosavadní daňové odpisy bez ohledu na to, zda byla daňově uplatnitelná pouze poměrná část odpisu z důvodu jejich limitace.** Zde je tedy zásadní rozdíl ve vnímání oproti stavu do roku 2007.

Tento nový pohled podstatně mění dosavadní vymezení daňové základny u odpisovaných aktiv, která je standardně odvozována od daňové zůstatkové ceny. Daňová základna aktiva je obecně vymezena jako částka, která bude v budoucnu uplatnitelná pro daňové účely. Ve výše zmíněném příkladu ovšem daňová zůstatková cena ve výši 3 560 000 Kč (zjištěná jako rozdíl vstupní ceny 4 mil. Kč a odpisu za první rok 440 tis. Kč) na konci prvního roku nepředstavuje daňovou základnu. Správné vymezení daňové základny na konci prvního roku by zde vyžadovalo určit, resp. odhadnout, budoucí daňově uplatnitelné náklady u vozidla.

Výše uvedené ovšem samo o sobě ještě nepoukazuje na to, že by daňová základna mohla být ovlivněna úsudkem účetní jednotky. Úsudek ovlivňuje daňovou základnu skrze fakt, že poměr, který je používán u odpisů, není používán u zůstatkové ceny, pokud je uplatňována jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Znění nového § 30g odst. 3 ZDP navíc rozeznává dva typy zůstatkové ceny, a to:

- zůstatkovou cenu pro účely stanovování odpisů a
- zůstatkovou cenu pro ostatní účely, kam spadá i situace prodeje nebo likvidace vozidla.¹⁰

Výše daňově uplatnitelných nákladů a z nich odvozená **daňová základna je tedy závislá na roce plánovaného pozbytí vozidla**, neboť náklad v podobě daňové zůstatkové ceny nepodléhá na rozdíl od odpisů poměrnému přepočtu. Zásadním okamžikem je přitom zařazení vozidla do užívání, při němž musí být co nejlépe odhadnuta daňová základna ve vazbě na plánovanou dobu používání vozidla a případný rok jeho odprodeje. Odhad daňové základny k datu zařazení vozidla má rovněž dopad do výpočtu odložené daně v dalších letech. Číselně je vliv zamýšleného užití vozidla ilustrován v příkladu č. 2.

Přechodný rozdíl při zařazení vozidla do užívání

Pokud přechodný rozdíl vzniká již v okamžiku, kdy se aktivum nebo závazek poprvé objeví v účetnictví, a vznik tohoto přechodného rozdílu není zapříčiněn transakcí, která by k tomuto datu ovlivnila výsledek hospodaření nebo základ daně,¹¹ nastává nestandardní situace.

Za nestandardní ji lze přitom označit proto, že teoreticky správným řešením je v dané situaci vykázat odloženou daň souvztažně s úpravou hodnoty podkladového aktiva nebo závazku.¹² Podle IAS 12.22(c) by však úprava hodnoty aktiva nebo závazku z důvodu vykázání odložené daně mohla negativně ovlivnit vypovídací schopnost výkazů. Tvůrci standardů se zde proto přiklonili k nekonceptnímu, ryze praktickému řešení, a sice že z tohoto výcho-

10 Oba typy zůstatkové ceny se přitom budou rovnat v případě, že vozidlo bylo doposud odpisováno bez přerušení. Podrobnější způsob stanovení druhého typu zůstatkové ceny je patrný ze zmíněného ustanovení a není zde blíže popisován.

11 A zároveň se nejedná ani o podnikovou kombinaci.

12 Pro tento postup se používá pojem „gross-up“, v českém překladu někdy také „brutace“.

zihó přechodného rozdílu nebude vykázána odložená daň ani při vzniku aktiva a závazku, ani v následujících obdobích.¹³

Národní účetní rada vydala v roce 2005 interpretaci *I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv*,¹⁴ která je inspirována zmíněným řešením v IAS 12, a doporučuje tak účetním jednotkám postupovat v praxi tímto způsobem. Interpretace byla vydána právě v reakci na tehdy platné omezení vstupní ceny vozidel a po zrušení limitace měla po dlouhou dobu jen velmi okrajové využití. Nyní by však mohlo dojít opět ke zvýšení její relevance, a pokud účetní jednotka správně určí daňovou základnu, je interpretace I-1 plně využitelná. Podle navrhovaného řešení si lze představit výchozí přechodný rozdíl jako „šedou zónu“. Pokud v tomto rozhraní skončí přechodný rozdíl k rozvahovému dni, není z daného rozdílu vykázána žádná odložená daň.

Jak je patrné, úsudek účetní jednotky ohledně využití aktiva a z toho plynoucí očekávaná doba životnosti přeneseně ovlivňuje výši výchozího přechodného rozdílu. Na tento přechodný rozdíl musí poté účetní jednotka dbát až do doby, dokud nemá aktivum nulovou účetní i daňovou zůstatkovou cenu, resp. dokud není vyřazeno. Z tohoto důvodu představuje tato novinka z konsolidačního balíčku nejnáročnější změnu z pohledu odložené daně.

Příklad č. 2 – Přechodný rozdíl při zařazení vozidla kategorie M,

Společnost WXY, a. s., střední účetní jednotka, pořizuje v roce 2024 luxusní osobní automobil. Vozidlo bylo zařazeno do uží-

vání dne 13. 3. 2024 v pořizovací ceně 5 mil. Kč. Účetní jednotka odpisuje majetek od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání a při vyřazení je poslední odpis v měsíci vyřazení. Sazba daně ze zisku pro rok 2024 a následující činí 21 %. Automobil je účetně odpisován časově rovnoměrně a daňově zrychleně (2. odpisová skupina bez zvýšení odpisu v prvním roce). Účetním obdobím je kalendářní rok. S výchozím přechodným rozdílem je zacházeno podle interpretace I-1. Příklad je řešen ve dvou variantách:

- Varianta A: očekávaná doba životnosti automobilu je 10 let, zbytková hodnota není uvažována. Vozidlo bylo po celou dobu odhadované životnosti používáno a nedošlo k žádné změně odpisového plánu.
- Varianta B: očekávaná doba použití automobilu je 3 roky, na jejímž konci je plánován odprodej za odhadovanou částku 1 400 000 Kč. Následně dne 30. 3. 2027 skutečně došlo k odprodeji automobilu, a to za cenu 1 500 000 Kč.

Řešení zahrnuje tyto kroky:

1. K datu zařazení je nejprve odhadnuta výše v budoucnu daňově uplatnitelných nákladů v souvislosti s aktivem, odvozena daňová základna k datu zařazení a určen výchozí přechodný rozdíl porovnáním s účetní hodnotou.
2. Dále jsou ke konci jednotlivých let¹⁵ zjištěny účetní hodnota, daňová základna a přechodný rozdíl.
3. Nakonec je vypočten stav odložené daně ke konci jednotlivých let při zohlednění výchozího přechodného rozdílu.

Účetní odpisy a účetní zůstatková cena v prvních pěti letech (v Kč)

Rok	Varianta A		Varianta B	
	Účetní odpisy	Účetní ZC k 31. 12.	Účetní odpisy	Účetní ZC k 31. 12.
2024	375 000	4 625 000	900 000	4 100 000
2025	500 000	4 125 000	1 200 000	2 900 000
2026	500 000	3 625 000	1 200 000	1 700 000
2027	500 000	3 125 000	300 000	0
2028	500 000	2 625 000	0	0

V tabulce věnované daňovým odpisům je poměrná část odpisu vypočtena za použití poměru 2 000 000 : 5 000 000, tj. koeficient 0,4. Uplatnitelná zůstatková cena při prodeji zohledňuje uplatnění polovičního odpisu v roce prodeje. Zatímco i samotný poloviční odpis by byl limitován, a podléhal by tedy poměrnému přepočtu, při výpočtu daňově uplatnitelné zůstatkové ceny by poloviční odpis nebyl přepočten koeficientem. Uplatnitelná zůstatková cena při prodeji např. v roce 2027 je tak určena následovně: 5 000 000 – 1 000 000 – 1 600 000 – 1 200 000 – 800 000 / 2 = 800 000 Kč (nejsou zde žádné vlivy limitace). Tabulka je univerzální a není rozdělena podle varianty.

¹³ Pro rozbor problematiky vzniku přechodných rozdílů v těchto nestandardních situacích viz např. STIEBAL, R. Odložená daň z transakcí s podniky. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, 2020.

¹⁴ MÜLLEROVÁ, L. Interpretace NÚR: I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv. Národní účetní rada, 2019. Dostupné z: http://nur.cz/wp-content/uploads/2020/10/I-01_updated.pdf.

¹⁵ Řešení je demonstrováno pouze na prvních pěti letech životnosti aktiva. V dalších letech je aktivum již plně daňově odepsáno a dochází pouze k postupnému poklesu účetní hodnoty a zdanitelného přechodného rozdílu.

Daňové odpisy a daňová zůstatková cena v prvních pěti letech (v Kč)

Rok	Daňový odpis	Daňová ZC k 31. 12.	Poměrná část odpisu	Uplatnitelná ZC při prodeji v roce
2024	1 000 000	4 000 000	400 000	5 000 000
2025	1 600 000	2 400 000	640 000	3 200 000
2026	1 200 000	1 200 000	480 000	1 800 000
2027	800 000	400 000	320 000	800 000
2028	400 000	0	160 000	200 000

Dále je možné pro jednotlivé varianty odvodit daňově uplatnitelné náklady. Ve variantě A tyto představují součet poměrných částí daňových odpisů za roky 2024 až 2028. U varianty B je nutné

zohlednit v roce prodeje (v příkladu rok 2027) jednak poměrnou část polovičního odpisu, jednak zůstatkovou cenu.

Daňově uplatnitelné náklady v jednotlivých letech (v Kč)

Rok	Daňově uplatnitelné náklady	
	Varianta A	Varianta B
2024	400 000 (poměrná část odpisu)	400 000 (poměrná část odpisu)
2025	640 000 (poměrná část odpisu)	640 000 (poměrná část odpisu)
2026	480 000 (poměrná část odpisu)	480 000 (poměrná část odpisu)
2027	320 000 (poměrná část odpisu)	160 000 (poměrná část odpisu) 800 000 (zůstatková cena)
2028	160 000 (poměrná část odpisu)	0

Podle plánovaného daňového uplatnění vozidla je poté možné odhadnout daňovou základnu k datu zařazení vozidla i datům účetní závěrky. Daňová základna je vypočtena jako součet daňových ná-

kladů, které ještě zbývá uplatnit. Např. u varianty A se k datu zařazení vozidla jedná o součet všech plánovaných nákladů a k datu 31. 12. 2026 už jen o součet nákladů pro roky 2027 a 2028.

Daňová základna k datu zařazení a rozvahovým dnům (v Kč)

Datum	Daňová základna	
	Varianta A	Varianta B
13. 3. 2024	2 000 000	2 480 000
31. 12. 2024	1 600 000	2 080 000
31. 12. 2025	960 000	1 440 000
31. 12. 2026	480 000	960 000
31. 12. 2027	160 000	–
31. 12. 2028	0	–

Nyní je už možné porovnáním účetní hodnoty (rovna účetní zůstatkové ceně) a daňové základny zjistit přechodné rozdíly k datu zařazení vozidla a k datům účetní závěrky. Nakonec je možné vy-

čísřit i konečný zůstatek odložené daně a meziroční změnu odložené daně, která představuje náklad nebo snížení nákladu z titulu odložené daně.

Přechodné rozdíly – varianta A (v Kč)

Datum	Účetní hodnota	Daňová základna	Přechodný rozdíl
13. 3. 2024	5 000 000	2 000 000	3 000 000 (zdanitelný)
31. 12. 2024	4 625 000	1 600 000	3 025 000 (zdanitelný)
31. 12. 2025	4 125 000	960 000	3 165 000 (zdanitelný)
31. 12. 2026	3 625 000	480 000	3 145 000 (zdanitelný)
31. 12. 2027	3 125 000	160 000	2 965 000 (zdanitelný)
31. 12. 2028	2 625 000	0	2 625 000 (zdanitelný)

Výchozí zdanitelný přechodný rozdíl u varianty A činí 3 mil. Kč. Z tohoto rozdílu nebude vykázán odložený daňový závazek k datu zařazení vozidla ani následně. Odložená daň bude vykázána, pouze

pokud zdanitelný přechodný rozdíl překročí tuto výši nebo pokud by vznikl odčitatelný přechodný rozdíl. O částku 3 mil. Kč je snižován přechodný rozdíl při určování konečného stavu odložené daně.

Konečný stav a změna odložené daně – varianta A (v Kč)

Rok	Přechodný rozdíl pro výpočet odložené daně	Konečný stav odložené daně	Náklad z titulu odložené daně
2024	25 000 (zdanitelný)	5 250 (závazek)	5 250
2025	165 000 (zdanitelný)	34 650 (závazek)	29 400
2026	145 000 (zdanitelný)	30 450 (závazek)	-4 200
2027	0	0	-30 450
2028	0	0	0

Přechodné rozdíly – varianta B (v Kč)

Datum	Účetní hodnota	Daňová základna	Přechodný rozdíl
13. 3. 2024	5 000 000	2 480 000	2 520 000 (zdanitelný)
31. 12. 2024	4 100 000	2 080 000	2 020 000 (zdanitelný)
31. 12. 2025	2 900 000	1 440 000	1 460 000 (zdanitelný)
31. 12. 2026	1 700 000	960 000	740 000 (zdanitelný)
31. 12. 2027	0	0	0

Výchozí přechodný rozdíl u Varianty B činí 2 520 000 Kč. Jelikož je zdanitelný přechodný rozdíl ke konci každého roku užívání vozidla nižší než výchozí přechodný rozdíl, nebude ve variantě B vykázána žádná odložená daň. Aby byla odložená daň vykázána, musel by buď existovat zdanitelný přechodný rozdíl vyšší než 2 520 000 Kč, nebo odčitatelný přechodný rozdíl. Z porovnání variant A a B je patrná důležitost odhadovaného využití majetku. Pokud by v některém z následujících roků došlo ke změně očekávaného způsobu použití vozidla (např. by se přestalo uvažovat o prodeji), bylo by na tuto změnu možné pohlížet jako na změnu odhadu. Výchozí přechodný rozdíl by však bylo praktičtější v souvislosti se změnou předpokladů neměnit. Na závěr této části je vhodné zmínit, že u vozidel kategorie M₁ dochází také k limitaci odpočtu DPH na částku 420 tis. Kč. Částka nad limit by tak měla zvyšovat pořizovací cenu i vstupní cenu vozidla, což mj. ovlivní i poměr pro výpočet poměrné části daňových odpisů.

Závěr

Konsolidační balíček přinesl změny v oblasti daní i s přesahem do odložené daně. Zatímco změna sazby daně je z hlediska odložené daně relativně snadnou záležitostí, nelze totéž prohlásit o dvou dalších změnách – zavedení režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů a znovuzavedení (ať již v modifikované podobě) limitace daňové uznatelnosti výdajů spojených s pořízením vozidel kategorie M₁. Tyto dvě složitější situace budou pro správné účetní zobrazení vyžadovat větší péči ze strany účetních jednotek, a to především z pohledu sledování přechodných rozdílů od období jejich vzniku až do doby vypořádání podkladových aktiv a závazků.

Článek je zpracován jako výstup projektu Tržní selhání a jejich vliv na kvalitu auditu v České republice evidovaného u Interní grantové agentury VŠE v Praze pod označením F1/25/2019. ■

Princip shody mezi správcem daně a daňovým subjektem v případě úprav převodních cen

V poslední době zaznamenáváme ve veřejném prostoru poměrně intenzivní debaty a úvahy k tématu tvorby státního rozpočtu, příčinám jeho schodku a úvahám o vylepšení veřejných financí v České republice. Nejen v této souvislosti pak zaznívají závěry o významném potenciálu zvýšení daňového inkasa prostřednictvím důsledného řešení mj. daňových dopadů transakcí a vztahů ve skupinách podniků, z čehož by dle představ mnohých měly vzejít významné dodatečné daňové zdroje buď vykrývající aspoň částečně schodky státního rozpočtu, či obecně umožňující financování investičních či jiných priorit státu.



Mgr. Jakub Charbulák,
ředitel Odboru mezinárodního
zdaňování SFÚ

Lze bezesporu souhlasit s tím, že oblast převodních cen představuje, či by měla představovat, významný aspekt hodnocení daně z příjmů právnických osob nejen z pohledu správce daně. I daňové subjekty obvykle dotčené problematice věnují odpovídající pozornost. Lze rovněž konstatovat, že za poslední dvě dekády je možné v České republice zaznamenat nemalé množství judikátů hodnotících případy transakcí mezi spojenými osobami (např. judikáty NSS ze dne 18. 7. 2005, čj. 5 Afs 48/2004-89, ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012, ze dne 27. 4. 2022, čj. 7 Afs 398/2019, nebo ze dne 19. 12. 2022, čj. 2 Afs 66/2021, a mnoho dalších). Lze tedy zhodnotit, že Česká republika disponuje již poměrně bohatou judikaturou zabývající se transakcemi se spojenými osobami.

Přirozeně se však může nabízet otázka, zda v případě existence prvotních odlišných pohledů daňových subjektů a správců daně na hodnotu detekované tržní ceny či na způsob její detekce, by bylo možné při hledání konkrétního „správného“ rozpětí obvyklé ceny pro určitou transakci mezi spřízněnými podniky

uvažovat v daňovém řízení o jakémsi souladu mezi daňovými subjekty a správci daně. Smyslem je, aby sporný případ nemusel být dále posuzován v mnohdy časově i personálně, z pohledu daňových subjektů navíc eventuálně i finančně, náročných dalších fázích řízení, tj. v odvolacích a především výše komentovaných soudních řízeních, kdy nadto nelze vyloučit opakovaná rozhodnutí orgánů Finanční správy a následně soudů v totožné věci.

Důvody hledání souladu při úpravách převodních cenách

Cílem tohoto článku je tedy nabídnout úvahy o možných, příp. již existujících postupech, které by na nadefinovaném právním základě směřovaly k tomu, aby jak daňové subjekty, tak správci daně byli motivováni k hledání kompromisu při detekci vhodné tržní ceny. Principiálním důvodem, proč vůbec vést tyto úvahy, je prostá skutečnost, že oblast převodních cen není exaktní vědou a reálně jen velmi složitě může být svázána do nějakých nepřekročitelných a jasně nastavených rámců, že v určité vzorové situaci se musí postupovat jedním konkrétním způsobem a nikoli jinak. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, definuje princip tržního odstupu a obecně základní charakteristiku převodních cen pouze v § 23 odst. 7, nicméně relativně dobře. Pokyny Generálního finančního ředitelství D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů či především D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny nebo Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (Směrnice OECD)¹ méně či více dále problematiku

¹ Vydána ve Finančním zpravodaji Ministerstva financí č.10/XXXI ze dne 6. 10. 1997, v č. 6/XXXIII ze dne 30. 6. 1999, v č. 7/XXIV ze dne 27. 12. 2010 a č. 5/LIII ze dne 31. 5. 2019; dále dle znění novely Směrnice OECD z ledna 2022 (viz OECD 2022), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris. ISBN 978-92-64-52691-4.

převodních cen a aplikaci principu tržního odstupu rozvádějí. Troufnu si nicméně konstatovat, že tato vodítka neposkytují dostatečně konkrétní paralelu k tomu, že v jednotlivých situacích je nutno určit tržní cenu jediným správným způsobem. To ani nelze s ohledem na stovky a tisíce různých situací, jež v praxi mezi spojenými osobami ve skupině za specifických okolností nastávají. V drtivé většině případů tedy bude způsob stanovení převodních cen a samotné ověření principu tržního odstupu předmětem logických úvah, ekonomických analýz, specifických odůvodnění, odpovídajících faktorů srovnatelnosti apod. Právě proto se případná kompromisní dohoda o principu tržního odstupu nemůže jevit v příkrém rozporu s hlavním účelem správy daně, tj. správným stanovením daně. Nebude totiž v mnohých případech vhodných k diskusi o potenciální shodě mezi správcem daně a daňovým subjektem zřejmé, jaká tržní cena je „ta správná“, či jaký způsob stanovení tržní ceny je „ten nejsprávnější“. Např. srovnatelnost té které nezávislé transakce nebo přímo nezávislé společnosti ze srovnávací analýzy je obvyklým sporným bodem hodnocení převodních cen. Nelze se stoprocentní jistotou garantovat, že nějaký identifikovaný údaj srovnatelnosti bude správnými soudy v řešeném případě akceptován a jiný nebude. Takových příkladů sporných bodů, u kterých není možné odhadnout, jak by dané situace zahrnující aspekt převodních cen posoudily a rozhodly správní soudy, je vícero. Přitom právě o těchto modelech by mohly být již nyní a do budoucna přirozeně vedeny diskuse ohledně sjednocení náhledu daňového subjektu a správce daně.

Smysl snažit se inklinovat k souladu při řešení úprav převodních cen vidím minimálně ve třech stěžejních důvodech uvedených níže:

1. *Jistota* – klíčové slovo, a to z pohledu daňových subjektů i správců daně. Bude-li v kontrolním postupu (nejběžněji daňové kontrole) shodnuta mezi finančním úřadem a daňovým subjektem, příp. jeho zástupcem, tržní cena, odpadá na obou stranách obava či starost ve smyslu „jak to asi dopadne“. Výsledek by byl shodou určen, eventuální finanční dopad též. Daňový subjekt nečelí nejistotě, i pro účely auditu lze počítat se zřejmým výsledkem. Mohla by padnout námitka, že výsledek jednání mezi správcem daně a daňovým subjektem by mohl být v obdobných případech naopak velmi nejistý, a to kupř. dle vyjednávacích pozic či schopností aktérů jednání. Ideálně by totiž dle legitimního očekávání daňové veřejnosti mělo platit, že stejný případ by měl v daňovém řízení dopadnout totožně, ať už jej provádí kterákoli osoba správce daně a zároveň bez ohledu na to, kdo a jak kvalitně příp. jedná za daňový subjekt v předmětném řízení. Taková představa, jakkoli bezesporu idealistická, je v praxi převodních cen vysoce nepravděpodobná. A to právě proto, že neexistuje žádný podrobný návod, jaký postup v konkrétních typech transakcí má být aplikován a jaká hodnota rozpětí představuje v hodnoceném období princip tržního odstupu. Ostatně kdyby tomu tak bylo, proč by vůbec vznikaly spory mezi státy ve věci převodních cen, když standardně postupují, či by měly

postupovat dle jednotného základního metodického východiska, tj. Směrnice OECD, nebo používají běžně stejné zdroje pro zjištění srovnatelnosti (komerční databáze)? Proč stejnou věc někdy posoudí obráceně různé stupně správních soudů? Stejně jako se mnohdy neshodnou o aplikaci principu tržního odstupu státy nebo soudy, obsahově či argumentačně se odlišovat mohou i daňoví poradci či správci daně z různých důvodů (spektrum získaných podkladů a důkazů, zkušenost, znalost problematiky a mnoho dalších faktorů). Toto dogma nicméně není specifické pro samotné jednání o kompromisu, ale platí obecně, tudíž nemůže platit hypotéza, že by nejistotou mohlo způsobit vlastní hledání shody o principu tržního odstupu.

2. *Úspora zdrojů* (personálních, finančních, časových) – je evidentní, že zadaří-li se najít kompromis/soulad při úpravě převodních cen v případě, kdy je úprava převodních cen důvodná, eliminuje se nutnost pokračujícího vyčlenění personálních, časových a fakticky (především u daňových subjektů) i finančních zdrojů, které by jinak byly potřebné k dalšímu vedení sporu u odvolacího orgánu či soudů.

3. *Identifikace způsobu určení či výše tržní ceny* na bázi shodnutí srovnatelných údajů – mohou zaznít oprávněné argumenty, že tržní cena je jasná a neměla by být předmětem jakýchkoli vyjednávání. Odpovídá však tento náhled běžné realitě? Lze poskytnout praktický komentář, že bezesporu platí, že pokud entita ve skupině prodává zcela totožný produkt jak spřízněnému podniku, tak nespojenému subjektu a neexistuje žádný relevantní podstatný rozdíl v podmínkách těchto dvou transakcí, ceny by měly být obdobné a tu z nezávislé transakce lze využít pro hodnocení výše ceny v transakci řízené. Tyto případy jistě nastávají, nicméně velmi často takové srovnání a využití konkrétní ceny z nezávislé transakce možné nebude a daňové subjekty i správce daně se snaží standardně, mají-li v úmyslu se převodními cenami řádně zabývat, vyhledat data a informace, které by poskytovaly rámec srovnatelných údajů k využití. V takových situacích bude daňový subjekt i správce daně nezřídkou čelit komplikacím ohledně stvrzení reálné srovnatelnosti nezávislých subjektů. Jedna i druhá strana bude často schopna srovnatelnost té které entity aspoň rámcově napadnout a příp. odůvodnit rozdílnosti oproti testované straně transakce bránící reálné srovnatelnosti, ba dokonce nemožnosti provedení úprav srovnatelnosti.

Z výše poskytnutého shrnutí benefitů směřujících k potenciálu najít shody nad detekcí rozpětí tržních cen vyplývá, doufám, předpoklad, že zájmem daňového subjektu i správce daně by ideálně, tj. tam, kde je to možné, mělo být, aby se jednáním mezi nimi podařilo docílit určitého kompromisu při zjištění rozdílu v oblasti převodních cen. Přitom stejný princip by mohl dle situace platit i v případě, že jedna ze stran odůvodněný rozdíl detekuje (ať už daňový subjekt, či správce daně), druhá nikoli. Za předpokladu platnosti shora uvedených tří základních faktorů lze brát za dané, že zájmem obou stran by mnohdy při otázkách určení srovnatelné ceny či ziskovosti bylo dosažení

dohody, jelikož nelze garantovat úspěšnost argumentační pozice té či oné strany před soudem.

Pokud by statutární orgán daňového subjektu realizoval či přistoupil k realizaci jednání se správcem daně za účelem snahy o dosažení shody v kontrole převodních cen, nebyl by v konfliktu s ideou péče řádného hospodáře? Této úvaze by pochopitelně byl podroben každý statutár dle situace v příslušném daňovém řízení. Nicméně logicky by, dle předpokladu, zohledňoval nejen samotnou spornou částku daně, o níž by mohlo jít, ale i vedlejší náklady a délku potenciálního sporu se správcem daně jak během daňové kontroly, tak především v dalších řízeních. Zároveň by bezesporu i na základě komentářů daňových odborníků hodnotil pravděpodobnost úspěšnosti postoje/postupu daňového subjektu. Nejen tyto faktory by definovaly přístup statutárního orgánu a v závislosti na jejich vyhodnocení by jednání se správcem daně bylo či nebylo navrženo, resp. k němu přistoupeno. Péče řádného hospodáře by tedy nijak nebyla a samozřejmě ani nemohla být eliminována. Co se týče správce daně, hodnotil by, zda a jak podobné případy dopadly ve správních žalobách, zda jednotlivý srovnatelný údaj nabízí bezpodmínečnou srovnatelnost, zda a jaké lze provést úpravy srovnatelnosti apod. Pokud by tedy byl řešen případ, jehož totožné variace byly před správními soudy vždy přesvědčivě obhájeny, pak v případě neexistence rozdílností by zřejmě neměl důvod do jednání o shodě s daňovým subjektem vstupovat. To samé jistě posuzuje i výše zmíněný statutární orgán daňového subjektu. Pokud se však judikatura odlišovala dle specifík jednotlivých kauz a nelze nalézt jednotnou paralelu mezi soudními případy (např. otázka srovnatelnosti jednotlivých entit ve srovnávací analýze), o daném případě by se mohlo diskutovat na bázi kompromisní dohody s daňovým subjektem. Úlohou správce daně je bezpochyby dospět ke správnému stanovení daně. Není-li však u převodních cen stanovena správnost hodnoty tržní ceny u jednotlivých transakcí (tzv. safe-harbour, jak tomu např. v minulosti bylo u úrokových sazeb z úvěrů mezi spojenými osobami), rozpětí eventuálních dat srovnatelnosti může být vysoce různorodé.

Nutno samozřejmě opakovaně zdůraznit, že mnoho kontrolních postupů povede k tomu, že způsob stanovení převodních cen i jednotlivé transakce budou vyhodnoceny jako odpovídající principu tržního odstupu bez jakéhokoli, byť jen počátečního, nesouladu mezi správcem daně a daňovým subjektem. To je zcela přirozené a očekávané, jelikož rozhodně nelze učinit závěr, že daňové subjekty většinou převodní ceny nastaveny správně nemají. Stejně tak jsou a budou v praxi nastávat situace, kdy na základě zjištěných důkazních prostředků bude – obvykle ze strany správce daně – zcela měněn funkční a rizikový profil kontrolovaného daňového subjektu a s tím i celá metodologie převodních cen zahrnujících postavení českého subjektu ve skupině. Jakkoli nelze v žádném případě vyloučit, že i tyto modely by mohly být řešeny mezi stranami sporu jednáním pro dosažení rámcové shody nad případem, pravděpodobnost takového vývoje zde bude nižší než v situacích, kdy primárním předmětem rozdílných pohledů daňového subjektu a správce daně není komplexní změna funkčního profilu společnosti, ale samotná detekce tržní ceny, resp. ziskovosti.

Potenciálně negativně vnímaným faktorem jednání o dohodě je především zřejmě samotná její podstata a rizika z ní plynoucí. Lze vůbec připustit, aby správce daně a daňový subjekt vedly diskuse o možném kompromisu? Nehrozí, že se správce daně domluví s daňovým subjektem tak, že se bezdůvodně či nadměru uleví daňovému subjektu? Tato rizika nejsou planá, bezesporu by existovala, avšak skutečně by existovala až při možnosti dojednávání dohody, nebo hrozí obecně bez ohledu na fakt, zda u konkrétního případu bylo schůdné zvažovat kompromisní dohodu, či naopak vůbec ne? Jak v případě daňového subjektu, tak u správce daně není daňové řízení výkonem jediného člověka, ale běžně dvou či tříčlenného a při zohlednění vedoucích pracovníků i vícečlenného týmu. Výše uvedená rizika by do značné míry byla snižována účastí několika úředních osob. Rovněž si lze představit, že daná kompromisní dohoda by byla u správce daně předmětem metodického náhledu jiného odborného týmu zaměřeného na převodní ceny, který by měl za úkol výslednou shodu posoudit.

Nesouhlasné reakce by mohly být vyvolány též v situacích, kdy u jedné daňové kontroly k jednání o kompromisní dohodě došlo, u druhé nikoli, ačkoli věcně by případy byly podobné. Nicméně neměla by být možnost kompromisu chápána tak, že je nároková. Tedy že správce daně musí vždy přistoupit na jednání o shodě, bude-li si to daňový subjekt přát. To by ale stejně pochopitelně platilo i obráceně. Ani daňový subjekt nemůže být nucen k jakémukoli zahájení dotčeného typu jednání.

Prostředky a mechanismy podporující shodu nad úpravou převodních cen

Ve vztahu k právu České republiky je nutné se zamyslet, zda je vůbec potřeba uvažovat o potenciálních jiných prostředcích, právních úpravách poskytujících stimuly pro zvýšení pravděpodobnosti souladu pozic daňových subjektů a správců daně při existenci rozdílu cen v řízené transakci oproti tržní ceně a zda vlastně stávající zákonný, především procesní rámec již nenabízí pohodlné a v praxi plně funkční řešení. Opět si můžeme načrtnout dvě základní jednoduché situace, které v kontrolních postupech jistě nastávají a které by přitom mohly být „kandidáty“ pro vedení diskusí za účelem dojití k oboustrannému kompromisu. V prvním případě předpokládejme, že jediným sporem mezi daňovým subjektem a správcem daně je zahrnutí toho kterého srovnatelného údaje do finálního vzorku srovnatelných dat. Na základě daňovým subjektem definovaných či preferovaných srovnatelných údajů by mohlo být konstatováno, že cena v řízené transakci či ziskovost testované strany řízené transakce vede k tržnímu výsledku, zatímco dle srovnatelných dat prozrazovaných správcem daně nikoli. Budou-li obě strany tohoto sporu ochotny diskutovat o sblížení svých pohledů, zřejmě by zvažovaným prostředkem byla ústní jednání, při nichž by se na základě projití jednotlivých srovnatelných údajů mohlo dospět k určitému konsensu v podobě detekce konkrétního rozpětí tržních cen a podle toho, zda by cena/ziskovost v řízené transakci se v tomto rozpětí nacházela či ne, by bylo postupováno dále. Fakticky jde tedy o jakési dohadování nad finálním tržním

vozorkem. Druhá situace by byla složitější v tom, že by se cena/ziskovost v řízené transakci při i po jednáních nenacházela v tržním rozpětí, pročez by se měly dle znění § 23 odst. 7 ZDP komentovat důvody vysvětlující rozdíly vůči tržnímu rozpětí. Lze si představit, že i toto bude možné sladit mezi správcem daně a daňovým subjektem při ústních jednáních, výměnou oficiálních přípisů apod.

Aby se tedy jednak zvýšila pravděpodobnost eliminace toho, že jedna ze stran nakonec souhlasit s původními závěry nebude, a zároveň by i případ s eventuální taktó dojednanou shodou mezi správcem daně a daňovým subjektem k převodním cenám nebyl považován za obecně rizikový z pohledu procesu dosažení daného výsledku v kombinaci i s výsledkem daňovým, lze zvážit jakékoli návrhy, které by tato rizika mohla pomoci korigovat, případně zcela vyloučit.

1. Penále

Částku penále vypočtenou na základě znění § 251 DŘ je možné snížit, resp. prominout, dle pravidel § 259a DŘ maximálně do výše 75 % na základě žádosti daňového subjektu při splnění podmínky uhrazení související doměřené daně daňovým subjektem a při jeho plné součinnosti se správcem daně v předmětném postupu, který vedl k doměření daně. Bude-li platit, že daňový subjekt byl součinný a byla realizována shoda ve formě kompromisu při úpravě převodních cen, není prostor ve sféře převodních cen nabídnout úlevu v hodnotě penále v ještě vyšší míře, zvážíme-li, že detekování konkrétní tržní ceny bude velmi často zatíženo nějakou nedokonalostí ve srovnatelnosti? Lze samozřejmě podmínit poskytnutí vyšší hodnoty prominutého penále dodatečnou okolností typu existence dokumentace převodních cen v podobě dle existujících (příp. připravovaných) mezinárodně uznávaných pravidel OECD a Evropské unie či dle pokynu D-334 k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. Otázkou však samozřejmě je, zda náklady daňového subjektu na tvorbu dokumentace převodních cen by již dopředu nepohltily rozdíl ve vyšší částce prominutého penále. Na druhou stranu mnoho českých daňových subjektů dokumentaci disponuje buď již předem bez ohledu na zahájenou daňovou kontrolu, anebo si v reakci na otázky správce daně dokumentaci připravuje zpětně, tudíž benefit v úspoře penále by byl u těchto subjektů plně relevantní. Konkrétní hodnotu zvýšení prominutého penále nad stávajících 75 %, pokud by byly o tomto jakékoli úvahy vůbec žádoucí, by bylo nevhodnější stanovit exaktně a jasně.

Pokud by byl v situacích úprav převodních cen zvýšen procentuální limit prominutí penále, lze předpokládat vyšší pravděpodobnost akceptace kompromisu ze strany daňových subjektů.

Podobné úvahy by mohly být vedeny i ohledně počítání úroků z prodlení. Je však otázkou, zda by nebylo vhodné pojmout je komplexně bez ohledu na věcnou stránku daňových kontrol.

Kupř. tak, že zahájením daňové kontroly až do eventuálního pravomocného stanovení doměřené daně by došlo k pozastavení výpočtu úroků z prodlení.

2. Pravidlo ke sjednání úprav převodních cen

V kontrolních postupech platí preference vedení dokazování a až v případě nastalé nespolupráce daňového subjektu, neposkytnutí základních informací k předmětu a rozsahu kontrolního postupu (typicky účetnictví nebo jeho významné části dle zaměření kontrolního postupu) je možno přejít na stanovení daně podle pomůcek, jak upravuje obzvláště § 98 DŘ, který zároveň definuje ve svém odst. 4 i poslední možnou alternativu, jak dospět ke stanovení daně, a to sjednáním daně. Je-li z textu výše odvoditelná myšlenka o nikoli pevně daném, resp. v každém jednotlivém případě různě aplikovatelném, principu tržního odstupu, lze si představit v obdobných případech dojednání určitého kompromisu mezi daňovým subjektem a správcem daně k úpravě převodních cen s tím, že fakticky se jedná o podobnost se sjednáním daně. Rozhodně však dle stávajícího znění daňového řádu o sjednání daně jít nemůže, protože je předpokládáno, že daňový subjekt naopak plně v případech shody nad úpravou převodních cen bude se správcem daně kooperovat, podklady předkládat a bude při jednáních a diskusích zcela transparentní stejně jako správce daně. Nicméně samotná podoba shody mezi daňovým subjektem a správcem daně se modelu sjednání daně blíží, kdy však vychází z vědomí, že proběhlo dokazování, byly zjištěny základní skutečnosti ve věci převodních cen vč. údajů ke srovnatelnosti, jen se analyzuje relevantnost ceny/ziskovosti v řízené transakci při porovnání s těmito srovnatelnými údaji.

Zároveň by se jistě dalo aplikovat v případě využití této specifické alternativy dojednání kompromisu při úpravě převodních cen pravidlo nutnosti vzdání se práva na odvolání ve smyslu § 111 odst. 1 DŘ, tzn. v případě provedení úpravy převodních cen na základě dojednání kompromisu daňovým subjektem a správcem daně by se daňový subjekt musel vzdát práva na odvolání, pokud by měl v úmyslu kompromis respektovat, příp. by toto vzdání bylo vtěleno jako automatické pravidlo. Odvolání by pak mohlo být akceptováno pouze v situacích, kdy by výsledek neodpovídal dohodnutému kompromisu.

3. Souběžné a společné kontroly

Přestože by se z výše prezentovaných dvou alternativ poskytovaných benefitů pro zvýšení pravděpodobnosti úspěšných souladných závěrů mezi kontrolovaným subjektem a kontrolujícím daňovým orgánem při úpravách převodních cen mohlo jevit, že žádný stávající speciální koncept vhodný pro podobné případy neexistuje, autor tohoto textu je názoru, že při využití režimu souběžné či od 1. 1. 2024 i společné kontroly (společně pro zjednodušení komentováno jako „joint audit“), upravených v zákoně č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (ZMSSD), k tomu reálně dochází a docházet bude. V rámci jednání, která nemusí probíhat pouze mezi pracovníky daňo-

vých správ, ale i za účasti šetřených daňových subjektů, resp. jejich představitelů či zástupců, probíhají otevřené věcné diskuse ve snaze dospět k souladným závěrům jak mezi představiteli dvou či více daňových správ, tak, pokud možno, i daňovými subjekty. Výsledek takových jednání přitom může být pozitivní, tj. shoda a kompromis je nalezen, tak i negativní, tzn. pracovníci daňových správ žádné pro obě strany akceptovatelné řešení nenalezli. Eventuálně závěr *joint auditu* je přijat oběma daňovými správami, ale nikoli daňovými subjekty, což sice není zcela žádoucí výsledek podobných řízení, avšak završení procesu *joint auditu* takový výsledek nevyklučuje, jelikož souhlas ze strany všech participujících daňových subjektů není nezbytný. Zahraníční zástupci jiné daňové správy znamenají při prověřování a případné úpravě převodních cen jakýsi nezávislý prvek, pohled třetí strany (vezmeme-li v úvahu, že pohled dvou kontrolovaných či jinak šetřených subjektů bude standardně ne-li stejný, pak velmi blízký). Bývá tomu tak jednoduše proto, že cíl a zájem jednotlivé daňové správy účastníci se konkrétního *joint auditu* je logicky opačný, a to tendující k získání daňového inkasa pro stát, kde samy působí, přičemž tento přístup, avšak při plném respektování principů převodních cen (tj. analýzy funkcí a rizik, principů srovnatelnosti obecně či použití metod převodních cen), se formuje při vyjednávání k dosažení konsensu s druhou stranou, je-li kompromis reálný. Pokud by účastníci se stáli na jednom *joint audit* bylo více než dva, pak tato premisa platí o to více. Je vhodné nicméně doplnit, že přestože cílem *joint auditu* je dosažení společného závěru všech zainteresovaných stran, český správce daně není dle § 19c odst. 3 ZMSSD jejím výsledkem vázán. V případě dosažení dohody ve společné kontrole by však tento postup nebyl úplně obvyklý a pro ostatní aktéry společné kontroly srozumitelný.

V průběhu *joint auditu* tábory daňových správ více či méně detailně probírají jednotlivá podstatná témata konkrétní kontroly/šetření a věcně argumentují k preferovaným alternativám a řešením. Rovněž zcela běžně dochází k odlišným ústupkům té které strany, jsou-li registrovány dílčí nesoulady k aspektům případu, avšak může být zcela přirozené, že nakonec se při finální detekci konkrétní ceny/ziskovosti, která má být mezi prověřovanými sdruženými podniky vykázána, neřeší vhodnost konkrétního srovnatelného údaje, ale hledá se určitá hodnota řízené transakce, která by byla pro obě či více stran akceptovatelná. Jinými slovy, finální řešení nemusí cílit na mezní hranici jakéhokoli tržního rozpětí v případě prováděných úprav převodních cen, jak je běžné na základě judikatury v České republice. Daná hodnota se může pohybovat kdekoli v tržním rozpětí, nebo do-

konce nelze vyloučit takovou dohodu účastníků se jurisdikcí, že cena/ziskovost řízené transakce se bude odůvodněně nacházet mimo rozpětí, či bude určena bez existence tržního rozpětí dle srovnatelných subjektů (např. pouze na základě ekonomické analýzy hodnocených subjektů, při nepoužitelnosti srovnatelných dat apod.). Motivací pro dospění ke konsensu je vyhnutí se různým výsledkům kontrol v účastnících se státech a následnému mnohdy zdoluhavému procesu řešení případu dohodou, kdy rozhodně platí, že zpětně upravovat výsledek již jednou posouzené kauzy, navíc šetřené ve více jurisdikcích, představuje složitější výzvu pro daňové správy než hledat soulad přímo v procesu *joint audit*.

Pokud tedy dosažení shody nad způsobem stanovení převodních cen u spřízněných subjektů je v zásadě realistické na základě a s využitím participace kontrolorů jiné zahraniční správy, a to i u případů, kde předmětem sporu není jen samotné určení tržní ceny/ziskovosti či odůvodnění rozdílu ceny z řízené transakce oproti tržnímu rozpětí, jsem přesvědčen, že by dojednávání kompromisů s daňovými subjekty nemělo být předmětem *a priori* pochybností při provedení šetření pouze ze strany tuzemského správce daně. Takové kompromisy by měly mít z hlediska důvěryhodnosti váhu stejnou.

Závěr

Ambicí zde předkládaného textu není okamžitá změna zákona směřující k úpravě procesních pravidel daňových zákonů tak, aby se správce daně mohl společně se zástupci daňových subjektů oficiálně pustit do „vyjednávání úprav převodních cen“ na nové zákonné bázi. Nynější tuzemské právní předpisy určité možnosti nabízejí, avšak nejsem si jistý, zda úvahy směrem k užší kooperaci mezi správcem daně a daňovými subjekty v případě úprav základu daně subjektů z titulu převodních cen v rámci konkrétních kontrolních postupů nejsou mnohým (určitě ne všem) praktickým účastníkům výše rozebíraného procesu dosud spíše skryty za neviditelnou oponou nejistoty a určité nedůvěry mezi korporátním světem a státní sférou. Pokud by tento článek lehce přispěl k pozvednutí dané opony, příp. dokonce dále podnítil diskusi o hledání cest, jak oponu ideálně zcela zvednout, jeho mise by tím zřejmě byla splněna.

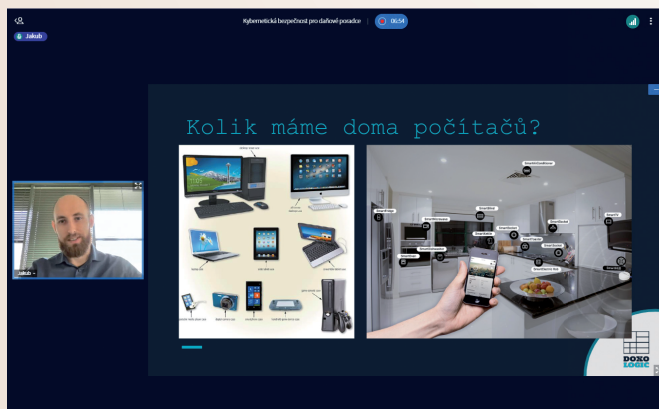
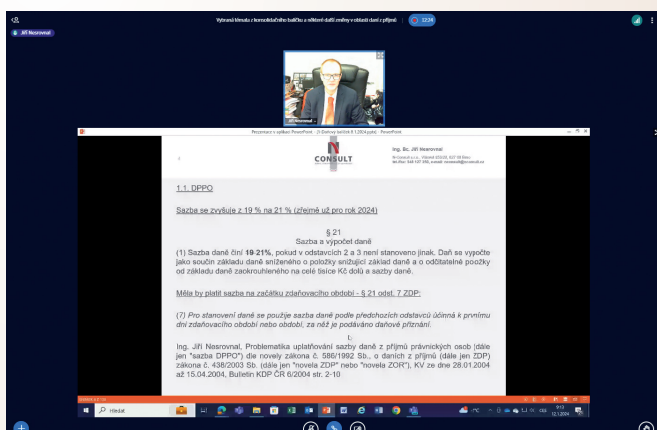
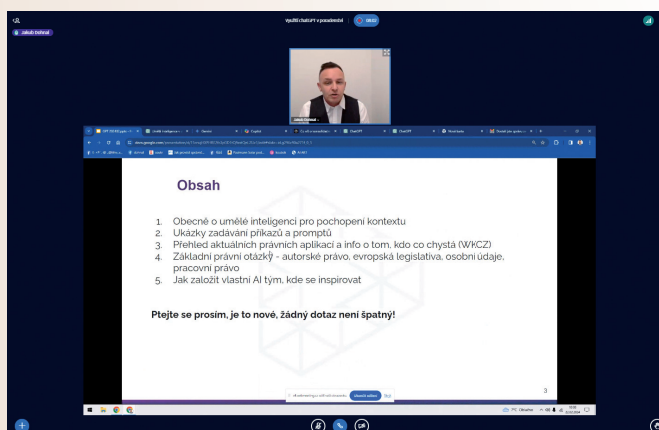
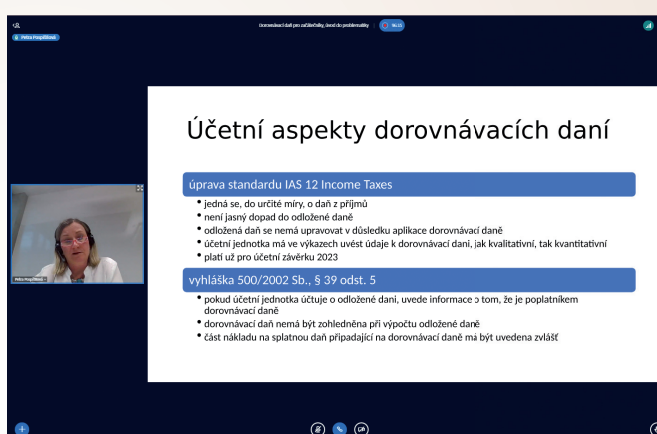
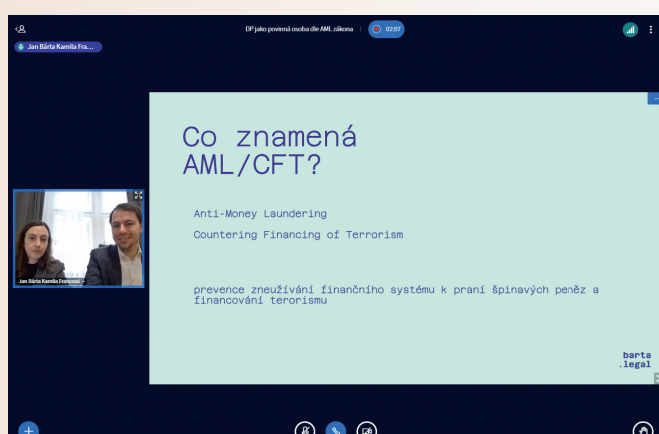
Skutečnosti, úvahy a postoje uváděné v článku jsou názorem autora tohoto článku a v obecné rovině je nelze chápat jako formální stanovisko Finanční správy ČR. ■



Sledujte Komoru daňových poradců ČR
na sociální síti **LinkedIn**

Online semináře na zajímavá daňová témata

Již rok pořádá Komora krátké dvouhodinové online semináře na zajímavá daňová témata. Semináře se konají každý třetí čtvrtek v měsíci, ale mohou být doplněny i dalšími semináři k aktuální problematice. V roce 2024 se uskutečnilo již sedm seminářů ke konsolidačnímu balíčku, dorovnávací dani, novele zákoníku práce, sociálnímu a zdravotnímu pojištění, AML, ale také na témata jako chatGPT nebo kybernetická bezpečnost.



Seminář Daňová kancelář budoucnosti

Daňová kancelář budoucnosti je seminář, který Komora zorganizovala 13. až 14. února 2024 v prostorách společnosti BDO Czech Republic. Pod vedením Hany Vykoupilové a Lenky Mrázové se účastníci seznámili s nejnovějšími trendy a megatrendy z oblasti rozvoje podnikání. Radek Neužil pak prezentoval novinky v daňovém poradenství v souvislosti s rozvojem technologických nástrojů a umělé inteligence. O zkušenosti z oblasti prodeje a nákupu firem a networkingu se podělil Robert Jurka ze společnosti ETL GLOBAL. Účastníci si tak odnesli cennou inspiraci pro vytvoření vlastní vize a plánu svého budoucího podnikání.





Přípravné kurzy ke kvalifikačním zkouškám na daňového poradce

V průběhu jara 2024 se opět konaly přípravné kurzy ke kvalifikačním zkouškám na daňového poradce. Probíhaly na tradičním místě v Praze u Karlova mostu v budově ČSVTS, Novotného lávka, a také v Brně, v sídle Komory. Kurzy probíhaly kombinovaně, tedy jak prezenčně, tak i online formou. Obsahem těchto kurzů byly standardně hlavní i malé daně, teorie i příklady, daňový řád a účetnictví.



Seminář v hotelu Tři věžičky

První školení v novém roce se tradičně odehrává u Jihlavy první lednový týden. I v roce 2024 se do hotelu Tři věžičky sjelo více než 100 daňových poradců a jejich spolupracovníků. Online přenos školení využilo dalších 120 účastníků. Přednášejícími byli Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., Ing. Michaela Strnadová, doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., a JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.



S daňovým poradcem vás daně nedoběhnou



BĚH KDP ČR

14. 9. 2024

Mariánské údolí, Brno-Líšeň



Běžecký závod na pět a deset kilometrů - dětské běhy - doprovodný program - soutěž jednotlivců i týmů - setkání s hostem ze sportovního prostředí

REGISTRACE ZAHÁJENA 14. 3. 2024

8. ročník

www.kdpcr.cz/informace/beh/2024



[↶ zpět na obsah](#)



PRÁVNICKÁ
FAKULTA
Univerzita Karlova

LL.M. v českém jazyce

na tradiční a prestižní Univerzitě Karlově

Daňové právo

Třísemestrální kurz vyučovaný v kombinované formě je určen uchazečům s ukončeným vysokoškolským vzděláním

Kurz poskytuje prostor pro prohloubení znalostí daňového práva pro daňového poradce, specializované advokáty, odborníky Ministerstva financí, Finanční správy České republiky nebo Celní správy České republiky, soudce správních soudů nebo odborníky orgánů činných v trestním řízení věnujícím se hospodářské kriminalitě.

Přednáší přední čeští i zahraniční odborníci z akademické sféry i praxe.

Termín podání přihlášek:

do **31. května 2024** při zadání kódu **EARLYBIRD** se **slevou 10%**
do **31. srpna 2024** konečná uzávěrka pro přihlášky

Více informací o této i všech ostatních nabízených specializacích **programu LL.M.** naleznete na:

www.prf.cuni.cz/llmcz

tel.: +420 775 854 820

e-mail: llmcz@prf.cuni.cz





www.kdpcr.cz