

Bulletin



Komory daňových poradců ČR



2/2024

- **TÉMA VYDÁNÍ:** Zneužití práva
- **ROZHOVOR:** Mgr. Ing. Martina Papulová, ředitelka Sekce přímých daní OFŘ
- K zákazu zneužití práva
- Dílčí postřehy k institutu zneužití práva
- Zneužití procesních práv v řízeních při správě daní

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

představujeme vám nové vydání našeho Bulletinu, v němž se tentokrát věnujeme institutu zákazu zneužití práva. Jedná se o téma, které je v poslední době skloňováno v mnoha ohledech, a proto jsme pro vás v tomto čísle připravili shrnutí některých jeho aspektů. Kontext zneužití práva se totiž objevuje v soudní praxi již desítky let, a to v různých oblastech, jako např. financování restrukturalizace skupiny společností, přeprdeje podílů, výplaty kapitálových fondů, prodloužení splatnosti pohůtních závazků nebo dary spolkům. V poslední době se však s institutem zákazu zneužití práva setkáváme nejčastěji v oblasti tzv. korunových dluhopisů.

K samotnému konceptu zákazu zneužití práva se v odborné literatuře dočteme, že jde o právní princip, který plní funkci tzv. záchranné brzdy pro případ, že by bylo právo při svém doslovném uplatnění využito v rozporu s jeho smyslem a účelem. Soudy se přitom ve svých rozhodnutích opírají mj. i o judikaturu Soudního dvora EU, který zdůrazňuje dvoufázový test pro posouzení existence zneužití práva, a to jeho objektivní a subjektivní prvek. Objektivní prvek přitom spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek nebyl naplněn účel dané právní úpravy, subjektivní prvek se potom hodnotí v kontextu záměru subjektu získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Zneužití práva tedy není o tom, že by subjekt zastíral určité právní jednání, ale o vytvoření umělých podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt tak nic neskrývá, ale jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl, a to formálně v souladu se zákonem.

Tolik tedy na úvod a nyní, co se v našem Bulletinu dozvíte. Než se dostaneme ke konkrétním technickým otázkám, můžete si přečíst rozhovor Jany Fuksové s Martinou Papulovou, ředitelkou Sekce přímých daní Odvolacího finančního ředitelství v Brně. Z diskuse získáte představu o tom, s jakými výzvami se Odvolací finanční ředitelství ve své praxi potýká a také jakým způsobem přistupuje ke kauzám v otázce zneužití práva.

První článek Zdeňka Kühna nám objasní, kam obecně zákaz zneužití práva v našem právním řádu zařadit. Následuje rozbor Petra Bezoušky s připomenutím, že zneužití práva je velmi výjimečný institut, který má nacházet své uplatnění pouze v extrémních situacích. Na něj potom navazuje David Jeroušek se svou úvahou o zneužití práva v daňovém procesu a s ním souvisejícím důkazním břemenem. Velmi cenné je shrnutí Jany Fuksové a Petry Novákové, v němž rozebírají vztah mezi obecným pravidlem vyhýbání se daňovým povinnostem (tzv. GAAR – angl. *general anti-abuse rule*) a specifickým pravidlem vyhýbání se daňovým povinnostem (tzv. SAAR – angl. *specific anti-abuse rule*) a které je doplněno o otázku, komu má být zneužití práva doměřováno.

Jak jsem již zmínila, zneužití práva je v posledních letech hlavním argumentem především v otázce tzv. korunových dluhopisů. Této problematice a judikatuře týkající se daňové uznatelnosti nákladu u emitenta takových dluhopisů se věnuje polemika Jiřiny Procházkové a Lujzy Perstické. Autorský tým ve složení Jiří Nesrovnal, Ondřej Trubač a Karolína Koubková pak tuto oblast podrobněji rozvádí na jednotlivých kauzách a dovozuje přesahy do běžné praxe daňových subjektů.

Zneužití práva však vídáme i u nepřímých daní. Rozdíl mezi zneužitím práva a podvodem na DPH se proto zabývá článek Víta Křivánka a Petra Vondraše. Pro úplnost se jistě hodí podívat i k sousedům a prozkoumat doktrínu zneužití práva v mezinárodním měřítku. Přístup k pravidlům zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem v Polsku popisuje Wojciech Morawski.

Do České republiky se opět vrátíme s judikaturou ke konceptu skutečného vlastníka příjmu a jeho významu pro mezinárodní zdaňování. Nejvyšší správní soud v poslední době vydal další dva rozsudky, které potvrzují náhled správních soudů na tuto problematiku. Detailní popis řešených kauz a shrnující závěry vám ve svém příspěvku představí Tereza Petrášová a Jana Fuksová.

Já se pak ve svém článku Daňové aspekty financování v aktuální judikatuře věnuji různým testům daňové uznatelnosti finančních výdajů a jejich výkladům, které se v poslední době objevily v rozsudcích správních soudů. Dočtete se o podmínkách přímé a bezprostřední souvislosti se zdanitelnými příjmy, o racionalitě vynaložení prostředků a také hodnocení v rámci akvizičního financování.

Odčitelná položka na výzkum a vývoj sice není se zneužitím práva v obecné rovině spojována, nicméně judikatura k ní je nesmírně bohatá a v mnoha ohledech velmi přísná. Jakub Vrkoč se ve svém pohledu na tuto zákonnou podporu zaměřuje především na povinnost poplatníků dostatečně konkrétně určit cíle projektu výzkumu a vývoje a definici způsobu kontroly a hodnocení takového projektu.

Na závěr vás potom čeká velmi praktický článek Daniely Radikovské, který shrnuje dopady nezveřejnění účetní závěrky, a to jak z hlediska společnosti samotné, tak z hlediska jejího jednatele. Vzhledem k tomu, o jak častý jev se v praxi jedná, je dobré si možné důsledky opět připomenout.

Doufám, že pro vás bude toto vydání Bulletinu přínosné, a za celou redakční radu vám přeji příjemné čtení. ■

Ing. Marie Velflová, daňový poradce č. 4024, Deloitte Advisory, s. r. o.



Obsah

■ Úvodník

Ing. Marie Velflová 1

■ Rozhovor

Mgr. Ing. Martina Papulová,
ředitelka Sekce přímých daní OFŘ 3

■ Zneužití práva

K zákazu zneužití práva
(prof. JUDr. Zdeněk Kühn Ph.D., LL.M.) 7

Dílčí postřehy k institutu zneužití práva
(JUDr. Petr Bezouška, Ph.D.) 12

Zneužití procesních práv v řízeních při správě daní
(JUDr. David Jeroušek) 15

Jak (ne)aplikovat zneužití práva v daních
(JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.,
JUDr. Jana Fuksová, LL.M.) 21

Vybraná judikatura NSS ke korunovým dluhopisům
a (ne)možnost její plošné aplikace při posuzování daňové
uznatelnosti úroků z úvěrových finančních nástrojů
(Mgr. Jiřina Procházková LL.M., Mgr. Lujza Perstická) 30

Zneužití práva – obecné zamyšlení nad aktuální judikaturou
ke korunovým dluhopisům, možné přesahy této judikatury
(Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M.,
JUDr. Karolína Koubková) 33

Zneužití práva v DPH
(Ing. Mgr. Vít Křivánek, Ing. Petr Vondraš) 40

GAAR v Polsku – mezi efektivitou daňového systému
a ochranou klidného spánku daňových poplatníků
(Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK) 45

Nejvyšší správní soud se (opět) vyjádřil ke skutečnému
vlastníkovi příjmu (Ing. Mgr. Tereza Petrášová,
JUDr. Jana Fuksová, LL.M.) 51

■ Ostatní

Daňové aspekty financování v aktuální judikatuře
(Ing. Marie Velflová) 58

Daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje
(Ing. Jakub Vrkoč, Ing. Kateřina Novotná) 63

Odpovědnost společnosti a jejího jednatele
za nezveřejnění účetní závěrky
(Mgr. Ing. Daniela Radiková) 68

■ Ze života KDP ČR

25. výročí založení NÚR 73

DPFO, DPH a DPPO v hotelu Olšanka 74

Daňová kancelář budoucnosti 74

Daň z příjmů v daňových judikátech 75

Nový zákon o účetnictví 75

Stav návrhu zákona o účetnictví 76

Doing business in Germany 76

Využití umělé inteligence při vyhledávání a analyzování
rozsudků nejvyšších soudů v daňové oblasti 77

Daňový řád pro uchazeče o zkoušku 77

Daňový režim příjmů z prodeje cenných papírů a podílů
u fyzických osob 78

Webináře Profesní otázky a AML 78



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 **25. 6. 2024**,

Datum předání do tisku: **17. 6. 2024**.

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

Ilustrační fotografie:

Shutterstock.com

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M. – vedoucí redakční rady,
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., 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 nemusejí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Udělení souhlasu: Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas
s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových
stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových
portálech spolupracujících s KDP ČR.

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

Mgr. Ing. Martina Papulová, ředitelka Sekce přímých daní OFŘ

Otázky kladla JUDr. Jana Fuksová, LL.M.

Jste ředitelkou Sekce přímých daní – co si čtenáři mohou představit jako náplň Vaší práce?

Náplň mé práce je hodně různorodá. Jednak obnáší aprobaci písemností naší sekce. Pod tuto sekci spadá jak daň z příjmů právnických osob, tak daň z příjmů fyzických osob. Velká část rozhodnutí musí projít přese mě. Dávám na ně za naši sekci to pomyslné razítko. Tím potvrzuji, že rozhodnutí je podle našeho názoru v pořádku – že je zákonné a přezkoumatelné. Nejedná se ale jen o aprobaci písemností jako takovou, ale o složitých nebo sporných kauzách společně s kolegy dopředu diskutujeme, probereme všechny klíčové body, které jsou pro danou kauzu důležité, a společně nacházíme řešení, jak postupovat v dané věci.

Další část mé práce a řekla bych vlastně ta hlavní, je práce manažerská. Mám v sekci přibližně 60 lidí. Musím umět s nimi pracovat, aby celá sekce fungovala, jak má. Současně jim předávám znalosti a informace. Za tím stojí řada jednání, schůzek, e-mailů, ale také nastavení procesů, jejich vyhodnocování a kontrolování.

Dále je tu práce navenek, mimo OFŘ. Účastním se řady jednání uvnitř Finanční správy, při kterých se zejména obecně diskutuje o různých daňových tématech.

Klíčovou rovinou mé práce je samozřejmě v jistých ohledech také péče o zaměstnance. V naší sekci, resp. na celém OFŘ, je potřeba pracovat na tom, abychom si udrželi schopné pracovníky. Není asi novinkou, že se potýkáme s určitou fluktuací lidí. Udržet si zdravý tým, který dělá tu perfektní práci, pod kterou se chcete podepisovat, je pro mě neskutečně důležité.

Daří se Finanční správě nabírat lidi?

Za poslední dobu se to minimálně u nás na OFŘ zlepšilo. Musím zaklepat, před rokem až dvěma to bylo horší. To se nám zájemci na otevřené pozice moc nehlásili. Posledního třičtvrtě roku se to zlepšuje, ale je to hodně i o tom, že kromě klasického zveřejňování inzerátů s nabídkou práce volíme také jiné kanály k oslovení potenciálních uchazečů. Např. se snažíme aktivně oslovovat potenciální uchazeče na bázi doporučení. Přijímáme také často absolventy vysokých škol, které zaučujeme. Přibližně za rok se z nich stávají samostatní pracovníci. Do té doby je ale nezbytné s nimi intenzivně pracovat a jejich práci důsledně kontrolovat.



Jaké typy kauz aktuálně v oblasti přímých daní nejčastěji řešíte? Toto číslo je věnováno zneužití práva – je to Vaše častá agenda?

Daň z příjmů je hodně různorodá. Těch možností, co se týče typů kauz, je opravdu hodně. Zneužití práva je oblast společná jak pro „fyzičky“, tak pro „právničky“. Těch případů není málo, ale znatelně nejvíce bývá „dvacet čtyři jedniček“ (pozn. red. § 24 odst. 1 ZDP), takže daňově neuznané náklady/výdaje. To bych viděla jako hlavní oblast jak u fyzických, tak zejména u právnických osob. Potom u právnických osob je to často aplikace § 23 odst. 7 ZDP, ceny obvyklé – ať už např. u reklam na sportovištích nebo u klasických vnitroskupinových převodních cen. Zneužití práva tak rozhodně nepatří mezi nejčastěji řešenou agendu, ale má mezi řešenými agendami své neodmyslitelné místo. Bavíme se však o menších jednotkách procent ze všech kauz, které k nám do sekce napadnou. A nesmím zapomenout na VaV (pozn. red. odpočet na podporu výzkumu a vývoje) – tento typ kauz se také objevuje poměrně často.

V rámci daně z příjmů fyzických osob bývá často řešena také oblast závislé činnosti, různých neuznatelných částí základu daně, popř. slev.

Jak Vy sama vnímáte zneužití práva v daňové oblasti a jeho vztah k ostatním daňovým pravidlům – třeba zmiňovanému § 24 odst. 1 ZDP? Je ho skutečně jako šafránu, jak si v jednom z rozsudků přál NSS?

Mělo by být jako šafránu – ale vždy je potřeba to posuzovat ve vztahu k aktuální situaci, jaká panuje na trhu. Pokud se daňové subjekty snaží navozovat umělé transakce, umělé postupy tak, aby dosáhly daňové výhody, potom správce daně musí mít možnost, jak v těchto případech zasáhnout. Pokud bych měla usoudit z toho, s čím se setkávám na OFŘ, tak po období, ve kterém převažovaly v případech aplikace institutu zneužití práva kauzy na korunové dluhopisy, kterých byl v důsledku legislativní úpravy větší počet, přičemž ten s časovým odstupem klesá, se v poslední době do popředí dostávají opět situace, kdy subjekty chtějí vytáhnout ze společností aktiva bez zdanění. Za tímto účelem vytvoří umělou transakci, resp. vícero na sebe navazujících umělých transakcí, aby dostaly ze společnosti nezdaněné finanční prostředky. V takových případech zpravidla nastupuje právě institut zneužití práva. Myslím si, že tento institut má své místo, je správný a měl by existovat, právě aby tlumil tyto tendence. Množství kauz bude vždycky záležet na daňových subjektech, jak moc se budou snažit nacházet a využívat různé umělé cestičky jen za účelem dosažení daňové výhody.

Vrátím se ještě k té druhé části otázky týkající se vztahu zneužití práva k ostatním daňovým pravidlům. V případě již zmiňovaného § 24 odst. 1 ZDP je vždy nutné nejprve zkoumat, zda došlo k naplnění podmínek tohoto ustanovení, tj. zda se jedná o daňově uznatelný výdaj/náklad. Pokud budou podmínky dané tímto ustanovením splněny, tak až následně je možné zkoumat, zda došlo ke zneužití práva, přičemž platí, že nalezení hranice mezi aplikací jednotlivých zákonných ustanovení a aplikací institutu zneužití práva může být někdy obtížné.

V nedávném stanovisku v kauze speciálních holandských pravidel daňové uznatelnosti úroků citoval generální advokát Emiliou známé přísloví Benjamina Franklina, že „na tomto světě není nic jistého kromě smrti a placení daní“ s glosou, že „často se zdá, že lidské povaze je dáno, vzpírat se právě těmto nevyhnutelnostem“. Kde Vy sama vidíte hranici mezi legitimní snahou poplatníků nastavit si své podnikání tak, aby platili co nejmenší daň, a už neoprávněným zneužitím práva?

Na úvod je třeba si říct, že zneužití práva by mělo postihovat zejména ty evidentní, na první pohled účelově nastavené transakce. Dle mého osobního názoru bychom k němu měli přistupovat tam, kde to z příběhu číší, kde opravdu nevidíte ekonomické odůvodnění pro zvolené nastavení transakce, jiné než získání daňové výhody. Když to vezmu na příkladu vyvádění aktiv ze společnosti – proč dochází k převodu podílu ve fungu-

jící společnosti nějaké ready-made společnosti, když tuto společnost vlastní totožná fyzická osoba jako fungující společnost? Následně ready-made společnost rozhodne o výplatě podílu na zisku a ten obratem vyplatí fyzické osobě v podobě úhrady kupní ceny podílu ve fungující společnosti. Pokud se na oba toky finančních prostředků uplatní osvobození od daně, dojde k tomu, že k fyzické osobě se dostanou finanční prostředky bez jakéhokoliv zdanění. Pokud u takto nastavených transakcí je jediným smyslem dosažení daňové výhody, potom se jedná dle mého názoru o ty evidentní případy, ve kterých je namístě přistoupit k aplikaci zneužití práva.

Naopak na druhé straně spektra jsou případy, kdy daňový subjekt předestře pro svůj postup skutečné ekonomické důvody. Můžeme si ukázat příklad z oblasti korunových dluhopisů. Pokud subjekt doloží, že dluhopisy emitoval s konkrétní reálnou potřebou investic/výdajů, přičemž tyto prostředky za tímto účelem následně byly v určité časové souvislosti skutečně i použity, a z případu nelze vysledovat, že by hlavní snahou bylo dosažení daňové výhody, tak tam se k aplikaci zneužití práva já osobně nepřikláním.

Určitě nalezneme i nějaký sporný případ, na který byl aplikován institut zneužití práva, u kterého na první pohled lze shledat určité ekonomické důvody zvoleného postupu nespočívající pouze v dosažení daňové výhody. Na druhou stranu i tam, kde se realizuje nějaký zamýšlený ekonomický cíl, je třeba se zamyslet, zda si subjekt opravdu nezvolil takovou variantu, která je v konečném důsledku pro subjekt ekonomicky extrémně nevýhodná a tato nevýhoda je kompenzována jen daňovou výhodou.

Hledat jasnou hranici u zneužití práva bohužel nelze. Tady bych parafrázovala jeden rozsudek NSS – nelze stanovit s matematickou přesností, kdy se zákaz zneužití práva aplikuje a kdy ne, jelikož právo není matematika (*pozn. red. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004-48*).

Zůstaňme ještě poslední otázkou u zneužití práva. Jak by se mělo zneužití práva doměřovat? Mělo by dojít k rekonstrukci skutkového stavu, jako by se neuskutečnil ten umělý krok, k odebrání té jedné daňové výhody, která byla účelem, nebo může dojít k doměření daně na více úrovních?

Aplikací institutu zneužití práva má být dosaženo výsledku v podobě odčerpání neoprávněně získané daňové výhody. V této souvislosti je nutné se zabývat otázkou přičitatelnosti zneužití práva, což je otázka velice komplikovaná. V praxi dochází k různým situacím se zapojením mnohdy i většího počtu subjektů podílejících se na jednotlivých transakcích, jejichž cílem je dosažení daňově výhodnějšího režimu. Množství uskutečněných transakcí přitom mnohdy komplikuje přehlednost celé situace a následně také to, kterým ze subjektů podílejících se na transakcích přičíst zneužití práva a u kterého z nich odebrat neoprávněně získanou daňovou výhodu

Ideální jsou z tohoto pohledu situace, ve kterých došlo ke zneužití práva jen jedním subjektem – např. umělé vytvoření smluvní

Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.) – tím, jaký má k věcem přístup, jak pracuje na zlepšování procesů na OFŘ, ale také i tím, jaké si udělal jméno v rámci odborné veřejnosti. Je to ale také hodně o práci všech našich lidí. Věřím, že činnost OFŘ je celkově vnímána pozitivně.

V oblastech, kde máme možnost něco zlepšovat, tak se OFŘ snaží být aktivní. Ať už jde o oblast vzdělávání, nebo manažerského řízení. Řadu daňových témat si sami zpracováváme, proškoluje si interně tým v rámci OFŘ. Současně naši pracovníci také působí jako školitelé v rámci Finanční správy. O jejich školení je velký zájem také samostatně ze strany jednotlivých finančních úřadů. To je dáno zejména tím, že v důsledku naší praxe a také prakticky každodenního sledování judikatury vnímáme a pružně reagujeme na to, do kterých oblastí je potřeba vzdělávání zaměřit. Z té manažerské roviny jsme v poslední době hodně zapracovali na on-boardingu. Zejména v době větší fluktuace lidí pro nás bylo klíčové zlepšit systém zaškolování.

Ráda bych zmínila ještě náš systém interní sebereflexe. Máme zavedený systém sledování prohraných kauz tak, abychom se z nich poučili a nedopouštěli se opakovaně stejných chyb. Pokud nám soudy něco vytknou, pokud uděláme něco špatně, tak je pro nás důležité dostat k našim lidem rychle informace, čeho se vyvarovat a jak naopak správně postupovat.

Hodně skloňovaným tématem je v současnosti AI – umělá inteligence. Řešíte ji i na OFŘ nebo jste limitováni postupem Finanční správy jako celku?

V tomhle je vidět onen aktivní přístup OFŘ. Zatím ji na OFŘ v rámci naší činnosti nevyužíváme, ale máme vytvořenou interní skupi-

nu, která se tomuto tématu věnuje a snaží se najít cesty, jak by se AI dala pro naši práci využít. Zkouší se tak využít AI zejména pro účely vyhledávání informací v rozsudcích nebo v metodických materiálech. Zatím však jen ve fázi testování.

Jak vnímáte správní soudy a Nejvyšší správní soud z pozice OFŘ?

To je celkem těžká otázka. Pokud jde o čistě můj osobní náhled, tak obecně se ohledně správního soudnictví domnívám, že je vesměs na dobré úrovni. K NSS chovám velký respekt. Snažím se tak přistupovat i k rozsudkům NSS, abych si z nich odnesla to hlavní, co mě posune v práci. Samozřejmě se občas setkám s rozsudky, se kterými se neztotožňuji, ale nebývá jich mnoho. Celkově si tedy NSS vážím, stejně tak i soudců, kteří tam jsou. Mezi asistenty soudců NSS se často objevují i naši bývalí kolegové. NSS беру rovněž jako důležitou instanci, která dokáže sjednotit rozsudky krajských soudů. ■

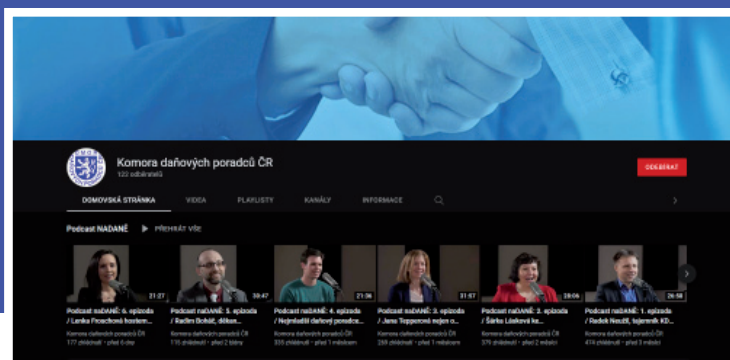
Mgr. Ing. Martina Papulová,

Martina Papulová je ředitelkou Sekce přímých daní Odvolacího finančního ředitelství. Vystudovala Právnickou fakultu a Ekonomicko-správní fakultu Masarykovy univerzity v Brně. Od roku 2013 působí na Odvolacím finančním ředitelství. Předchozí pracovní zkušenosti má jak z veřejné sféry, z Ministerstva financí, odboru daňové legislativy, tak ze sféry soukromé. Je členkou zkušební komise pro kvalifikační a rozdílové zkoušky daňových poradců.

Podcast NADANĚ



Podcast můžete sledovat nejen na Komorovém [YouTube kanále](#), ale také na svých oblíbených platformách [Apple Podcast](#), [Spotify](#), [Google Podcast](#).



K zákazu zneužití práva



prof. JUDr. Zdeněk Kühn
Ph.D., LL.M.,¹

soudce Ústavního soudu

Geneze obecné zásady zákazu zneužití práva

Zákaz zneužití práva je tradiční princip kontinentálního právního řádu, který byl v soudobém moderním pojetí vymezen nejpozději ve druhé půli 19. století.

Mluví se však o něm již v právu římské doby klasické.¹ Princip zákazu zneužití práva vychází z koncepce, že každé subjektivní právo má nějaký účel, resp. cíl sledovaný právní normou (právem objektivním). Není totiž sporu o tom, že právní řád je spojen s myšlenkou účelnosti práva, právní normy tedy nejsou samoučelné, ale slouží dosažení nějakých cílů: „Právní norma nemůže být nikdy chápána jako samoučel, vždy platí v nějakém kontextu a směřuje k nějakému výslednému chování svých adresátů. To není podřadná či sekundární otázka, nanejvýš může být účel zcela evidentní a jindy obtížněji vyvoditelný.“²

Za tímto účelem lze také subjektivní právo vykonávat. Pokud subjekt práva z tohoto účelu vykročí (např. tak, že se vyhne svým povinnostem, které by měl za normálních okolností, pokud by se držel nejen textu zákona, ale též účelu subjektivního práva), jde nikoli o zákonem chráněný výkon práva, ale o jeho zakázané zneužití.

Zákaz zneužití práva je obecným principem právním, bez něhož nemůže racionálně fungovat žádný právní řád. Není podstatné, zda je kodifikován v psaném právu. Působí totiž i bez výslovného potvrzení v psaném právu. Nejde však o princip ústavní síly,

tím méně o princip nadústavní. Psané právo (zákon) tedy může zákaz zneužití práva v platném právu modifikovat (tím, že upraví jinak to, co se v dané právní oblasti rozumí zneužitím), či dokonce vyloučit.³

Jak uvádí slavní komparatisté Konrad Zweigert a Hein Kötz, zneužití lze jakékoli subjektivní právo: „*právo podat žalobu, odvolání, předvolávat svědky, vykonávat rozhodnutí a činit další jednání v souvislosti se soudním řízením - lze vykonávat pouze v určitých mezích a zneužití tohoto práva vede k odpovědnosti*“. Soudy v kontinentálním právu proto směřují k tomu shledat odpovědnost „*v celé řadě typů případů, kdy jedna strana způsobila druhému újmu jednáním natolik urážlivým a nevhodným, že vyvolává silný nesouhlas průměrného člověka v příslušné části společnosti*“.⁴

Ani v českém právu nejde o nic nového.⁵ Již obecný zákoník občanský v § 1295 promítl obecný princip zákazu zneužití práva, a to ve druhém odstavci, který se do kodexu dostal jeho třetí dílčí novelou č. 69/1916 ř. z. Tato novela k právu každého žádat na škůdci náhradu škody doplnila odpovědnost toho, kdo způsobil úmyslně škodu způsobem přičítícím se dobrým mravům, s podmínkou, že „*stalo-li se však uškození při výkonu práva jen tehdy, když poškození bylo patrně účelem výkonu práva*“. Tomu odpovídal též § 1305, podle něhož kdo užije práva svého v mezích právních (§ 1295 odst. 2), neodpovídá za škodu, která z toho vzejde jinému.

Jak vysvětlovala dobová judikatura, „*při výkonu práva nestačí tedy, že oprávněný způsobil škodu úmyslně, t. j. s vědomím a s vůlí (§ 1294 obč. zák.), neboť takové poškození jest pravidelným důsledkem výkonu práva, (na př. při zabavení a prodeji věcí dlužnickových), nýbrž vyžaduje se ještě, aby výkon práva patrně měl za účel jiného poškoditi. To dokázati náleží žalobci*“. Textace § 1295 se v průběhu přípravy novely měnila, původně totiž obsahovala slova „*jestliže výkon práva toliko mohl míti za účel*“, což by ale do značné míry eliminovalo použitelnost zákazu zneužití práva jako důvodu pro náhradu škody. Proto se nakonec do obecného zákoníku občanského dostalo sousloví, že poškození jiného bylo „*patrně*“ účelem výkonu práva. „*Tím bylo řečeno, že chikanosní výkon práva, t. j. dobrým mravům se přičítící zneužití práva k úmyslnému poškození jiného zavazuje teprve tehdy k náhradě škody, jestliže výkon práva měl patrně za účel jiného poškoditi*“.⁶ Anebo jak řekl čsl. Nejvyšší soud již záhy po vzniku

¹ „*Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*“ (Paulus, D. 1, 3, 29), tj. proti zákonu činí, kdo koná, co zákon zakazuje, zákon obchází, kdo jedná proti jeho smyslu, zachovává slova zákona. Viz ELIÁŠ, K. Porušení zákona oklikou: fraus legis facta v civilním právu. *Právník*, 2018, č. 11, s. 897.

² PELIKÁNOVÁ, I. Rozum, právo a interpretace. *Bulletin advokacie*, 2010, č. 12, s. 23–31.

³ Shodně ELIÁŠ, K., op. cit. sub 1, s. 916: „*nenormuje-li zákonodárce výslovně obecný zákaz zneužití práva (popřípadě obcházení zákona, šikany apod.) – a příkladů takových jurisdikcí nacházíme nemálo – neznamená to, že je aprobejše*“.

⁴ Srov. obecně např. ZWEIGERT, K., KÖTZ, H. *Comparative Law*. Oxford University Press 1998, s. 603, 620. V češtině např. PULKRÁBEK, Z. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, resp. týž, § 8 [Zneužití práva]. In: MELZER, F., TÉGL, P. a kol. *Občanský zákoník – velký komentář. Svazek I. § 1-117*. 1. vydání. Praha: Leges, 2013, s. 146–182.

⁵ Více k historické genezi srov. např. HURDÍK, J. Zneužití práva – z nicoty univerzální zásada? *Právník*, 2019, č. 12, s. 1077–1090.

republiky, „zákon dovoluje mnohá a všelijaká jednání beze zřetele na škodu, která z nich může vzejít třetí osobě (§ 1305 obč. zák.), avšak tohoto dovolení nesmí být zneužíváno zlomyslně k účelům, přičím se cílům právního pořádku. Dovolnosti §u 1305 obč. zák. klade hranice předpis §u 1295 obč. zák., jehož úloha sahá mnohem dále, nežli »přirozené zásady právní« §u 7 obč. zák. Je-li dovolenost prováděna zlým úmyslem, v §u 1295 obč. zák. míněným, pak zásada „o dobrých mravech“ zakazuje to, co předpis §u 1305 obč. zák. dovoluje; výkon práva nesmí se zvrhnouti v jeho zneužívání.“⁷

Ovšem zákaz zneužití práva (byť v jiném hávu) nezmizel z našeho práva ani během doby socialistického režimu v letech 1948 až 1989. Získal však silný ideologický odér, související s fakticky uplatňovaným primátem státu nad občanem (a též se svévolí represivních orgánů režimu). Práva a povinnosti občanů tak byly podřízeny zájmům společnosti již na úrovni ústavních předpisů;⁸ občanské právo chránilo subjektivní práva občanů jen tehdy, byla-li vykonávána v souladu se zájmy společnosti;⁹ výkon práv a povinností vyplývajících z občanskoprávních vztahů musel být v souladu s pravidly socialistického soužití a nikdo nesměl zneužívat svých práv proti zájmům společnosti nebo spoluobčanů.¹⁰

Právě tato ideologizace zákazu zneužití práva vedla v první transformační dekádě, tedy v 90. letech minulého století, k přechodnému vymizení této zásady v soudní praxi.¹¹ Právo se na sklonku minulého století a na počátku století našeho stalo přehlídkou zjednodušeného pozitivismu a textualismu, který redukoval pojem právo jen na slova právních předpisů. Nepsané právní principy byly proto z povahy věci vyloučeny ze zorného pole právníka.¹²

Od počátku tohoto století se postupně tento primitivní přístup k právu opětovně mění. Právo přestává být chápáno jen jako suma textů právních předpisů, pojem právo se mění, expanduje též do judikatury, ustálené správní praxe a zvyklostí a srovnatelných uzancí adresátů právních norem, obecných principů právních apod. Na konci 90. let minulého století se v českém prostředí

objevují první novodobé (a nutno uznat vlastně staronové) diskuse o obecných principech právních¹³ a legislativa do psaného práva vrací též některé obecné principy, jako je zákaz zneužití práva.

Úplně první vlašťovky v rozhodovací praxi soudů reagovaly na nová či staronová zákonná ustanovení. Příkladem je judikát Nejvyššího soudu, který v roce 2000 vyložil zákaz zneužití práva podle tehdejšího zákoníku práce.¹⁴ Podle Nejvyššího soudu chování směřující k zákonem předpokládanému výsledku není zneužitím výkonu práva „i v případě, je-li jeho vedlejším následkem vznik majetkové, popř. nemajetkové újmy na straně dalšího účastníka právního vztahu. Za zneužití výkonu práva lze považovat pouze takové chování, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž, které je v rozporu s ustálenými dobrými mravy vedeno přímým úmyslem způsobit újmu jinému účastníku.“¹⁵ Zneužití práva (v podobě procesních obstrukcí) se objevilo na sklonku 90. let minulého století též v právu trestním.¹⁶

Ale již o pár let později se zákaz zneužití práva jako obecný princip právní prosadil též v právu veřejném, konkrétně v právu daňovém (daň z příjmů fyzických osob). Základ zneužití práva ve veřejnoprávní judikatuře položil Nejvyšší správní soud v rozsudku, kterému se podle oblíbené aktivity jeho aktérů přezdívalo též *Potápěči*. Fakta tohoto případu byla vskutku dechberoucí. Stěžovatel (daňový subjekt) využil možnost odečíst hodnotu darů poskytnutých právníkům osobám na financování sportovních, vzdělávacích a kulturních aktivit. Založil totiž občanské sdružení „Klub země – voda – vzduch“ (dnešní terminologií by to byl spolek), jehož členy byli stěžovatel, jeho manželka a jejich tři děti, a dále švagr a jeho syn (tj. synovec stěžovatele). Příjmy spolku byly výlučně z darů poskytnutých jeho členy a z členských příspěvků. Výdaje spolek vynaložil mj. na sportovní vybavení (nákup stanu, lodě, spacího pytle), na náhradu cestovních výdajů do školy a na hory, na literaturu, na zimní tábor, na předplatné do fitcentra, na jazykový kurs, na školné a mj. právě na potápěčské expedice do Rudého moře. Nejvyšší správní soud takového

6 Rozhodnutí NS ČSR ze dne 16. 3. 1929, sp. zn. Rv I 1387/28, Vážný 8799. Srov. dále např. rozhodnutí NS ČSR ze dne 21. 3. 1930, Rv I 1148/29, Vážný 9756 (náhrady škody z důvodu vyhlášení úpadku se lze domáhat jen buď neměl-li navrhovatel právo žádat o vyhlášení úpadku, anebo měl takové právo, učinil tak ale vědomě proti dobrým mravům, aby poškodil dlužníka), anebo rozhodnutí ze dne 21. 11. 1930, sp. zn. Rv I 1792/29, Vážný 10336 (kdo dal zabavit věc v mezích svých práv, není vlastníku zodpovědný za škodu tím vzešlou, leč že by vlastník prokázal, že vymáhající věřitel provedl zabavení jen obmyslně, by vlastníka poškodil).

7 Rozhodnutí NS ČSR ze dne 7. 11. 1923, sp. zn. Rv I 1189/23, Vážný 3138.

8 Čl. 19–38 ústavního zákona č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky.

9 Preambule zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v původním znění.

10 Čl. VI a VII tamtéž.

11 Je ale zajímavé, že ještě v lednu 1991 se objevil zákaz zneužití vlastnického práva v čl. 11 odst. 3 větě druhé Listiny základních práv a svobod. Po celá 90. léta ale toto ustanovení zůstalo v podstatě mrtvé a do judikatury Ústavního soudu si našlo cestu teprve v tomto století. Srov. k tomu mezi prvními např. náleze ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02 (N 59/36 SbNU 631; 211/2005 Sb.) – *Poplatky za užívání veřejného prostranství*.

12 Detailně k této problematice KÜHN, Z. *Aplikace práva soudcem v éře střeoevropského komunismu a transformace. Analýza příčin postkomunistické právní krize*. Praha: C.H. Beck, 2005.

13 Asi úplně první Popelkou je kniha BOGUSZAK, J. (ed.) *Právní principy*. Pelhřimov: Vydavatelství 999, 1999.

14 § 7 zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění od 1. 6. 1994.

15 Rozsudek NS ze dne 28. 5. 2000, sp. zn. 21 Cdo 992/99.

16 Srov. ve své době bouřlivě odmítaný náleze ze dne 25. 9. 1996, sp. zn. III. ÚS 83/96 (N 87/6 SbNU 123; 293/1996 Sb.), část XIII.

podivné uspořádání právních vztahů prohlásil za zneužití práva. Současně zneužití práva vymezil jako situaci, „kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“¹⁷

Pojem zneužití (subjektivního) práva

Souhlasím s názorem, že zneužít je možno pouze právo subjektivní. To sice vzniká z objektivního práva, uvažovat o zneužití je však z povahy věci možné jen v kontextu výkonu práva subjektivního. Jak správně uvádí Lavický, „objektivní právo coby souhrn právních norem a právních zásad (popř. jiných nepsaných pramenů) zneužít nelze“.¹⁸ Naopak účel subjektivního práva, od něhož se zneužití odchyľuje, je třeba hledat v normách práva objektivního.¹⁹

Již z povahy výkonu subjektivního práva samozřejmě plyne, že jde o aktivitu v souladu s právem, tj. po právu. To ovšem jen za podmínky, že výkon práva směřuje k uskutečnění cíle sledovaného právní normou. Jestliže výkon práva kupř. směřuje primárně k poškození jiného účastníka právního vztahu, příp. k poškození veřejného zájmu, jde o výkon subjektivního práva v rozporu s právem objektivním. Jde proto o zdánlivý výkon práva, který není po právu, ale je jednáním protiprávním.²⁰ Jak totiž vysvětluje Nejvyšší soud, takový výkon práva směřuje nikoli k „dosažení výsledků, k jejichž docílení byla jednatelům propůjčena ochrana, nýbrž aby bylo dosaženo výsledků jiných, které jsou jinak považovány za nevídaný vedlejší následek tohoto jednání. Takový výkon práva, i když je se zákonem formálně v souladu, je ve skutečnosti výkonem práva jen zdánlivým; účelem zde není vykonat právo, ale poškodit jiného, neboť jednatel v rozporu

s ustálenými dobrými mravy je přímo veden úmyslem způsobit jiné-
mu účastníku újmu, zatímco dosažení vlastního smyslu a účelu sledovaného právní normou zůstává pro něho vedlejším a je z hlediska jednatelů bez významu.“²¹

Samozřejmě platí, že i běžným výkonem práva mohou poškodit někoho jiného či poškodit veřejný zájem (např. výpovědi nájemní smlouvy pronajímatelem jistě dojde k poškození práv nájemce, podporou neziskových aktivit si snižují daňový základ a zaplatí menší daň apod.). V obvyklých situacích však poškození druhé strany nebude vlastním cílem výkonu práva, ale spíše jeho vedlejším (a v zásadě nevídaným) následkem (nadto snížení daňového základu v našem příkladě nebude ani nevídaným vedlejším následkem, ale naopak následkem zákonem předvídaným – a zákonem chtěným).

Naproti tomu u zneužití práva nebude poškození druhé strany či veřejného zájmu vedlejším následkem, ale pravým (a hlavním – či díky daňového řádu od roku 2019 „převažujícím“²²) důvodem jednání osoby, která právo takto vykonává. Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud, „hlavním účelem“ transakce (která zneužívá právo a snaží se v rozporu s objektivním právem snížit daňovou povinnost) je „takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout“.²³

Např. hlavním (a zde dokonce v podstatě jediným) důvodem, proč si daňový subjekt ve shora rozebírané kauze *Potápěč* či nastavil takto specifický způsob podpory vlastních aktivit prostřednictvím spolku, bylo jen a pouze dosažení daňového zvýhodnění. Nejvyšší správní soud proto považoval „za hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů, pokud žalobce spolu s ostatními rodinnými příslušníky, svým švagrem a synovcem využívali (či spíše zneužívali) spolku Klub voda – země – vzduch, jehož vůli v právním smyslu podle stanov zároveň vytvářeli, k financování shora uvedených sportovních, kulturních

17 Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS, *Potápěči*. Svého času také tento rozsudek vyvolal bouřlivé odsudky, zejména v komunitě daňových právníků. Shodou okolností se zhruba ve stejné době začal prosazovat princip zákazu zneužití práva též v unijním daňovém (DPH) právu. A vyvolal podobné odsudky od daňových právníků napříč Evropou. Jak k tomu vtipně glosoval Frans Vanistendael, „mimo oblast daní existuje kvetoucí teorie zneužití komunitárního práva, ovšem daňoví právníci zjevně preferují trávit svůj čas v jejich vlastní zahradě, než aby navštěvovali zahradu komunitárního práva a naučili se něco z květů, kterým v oné zahradě rostou“ (VANISTENDAEL, F. Editorial. Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law? *EC Tax Review*, 2006, č. 4, s. 192).

18 LAVICKÝ, P. § 8 [Zákaz zneužití práva]. In: LAVICKÝ, P. a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1–654)*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 59, marg. č. 15. Opačně např. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2008, čj. 5 Afs 61/2008-80, č. 1779/2009 Sb. NSS, který hovoří o „zneužití objektivního daňového práva“, k němuž nelze pro daňové účely přihlížet (podobně rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2011, čj. 5 Afs 65/2010-138, č. 2488/2012 Sb. NSS, *ARMA BAU*). Jde však jen o dílčí nepřesnost, která není nijak fatální. Vztah subjektivního a objektivního práva je v poměru vyplývání prvního z druhého (subjektivní právo vzniká podle práva objektivního a jeho výkon je limitován právem objektivním, ať již výslovně, či mlčky), proto takováto nepřesnost nemůže mít nějaký větší význam.

19 FUKSOVÁ, L. Zneužití práva v soukromém právu. *Soukromé právo*, 2021, č. 3, s. 2 násl.

20 KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 184 a 185.

21 Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 6. 3. 2002, sp. zn. 21 Cdo 624/2001.

22 Ke kodifikaci zneužití práva v daňovém řádu srov. níže.

23 Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005-64, část V/j.

a vzdělávacích aktivit svých dětí, a to za účelem, aby si mohl žalobce hodnotu daru poskytnutého spolku odečíst od základu daně a tak snížit svou výslednou daňovou povinnost. Tyto dary přitom byly jedinými zdroji financování uvedených aktivit. Nemůže být pochybností o tom, že uvedený postup byl zvolen jedině proto, aby žalobce mohl snížit svůj základ daně; jinak by totiž financování aktivit svých dětí, které jinak tvoří obsah vyživovací povinnosti rodiče k dítěti, žalobce uskutečňoval přímo a nikoliv prostřednictvím spolku. Právě tento znak, tedy že žalobce spolek využíval jako prostředníka k financování nejrůznějších aktivit svých dětí (aby následně mohl hodnotu daru odečíst od základu daně), je sám o sobě evidentně neracionální; rozumnému uspořádání společenských vztahů by naopak odpovídalo, pokud by žalobce sportovní, kulturní a vzdělávací aktivity hradil svým dětem přímo.²⁴

Obecně lze souhlasit s tím, že vymezení zneužití práva jako jednání šikanózního, tj. že jeho účelem je poškodit jiného (příp. poškodit veřejný zájem), nemusí být zcela přesné a zdaleka obsah pojmu zneužití práva nevyčerpává.²⁵ Ilustrativně lze v tomto pokázat např. na knihu třetí nizozemského občanského zákoníku, který v obecných ustanoveních podává příklady, kdy je právo zneužito. Bude tomu mj. tehdy, když je vykonáváno bez jiného účelu než s cílem poškodit jinou osobu nebo s jiným účelem, než pro který bylo právo uděleno, nebo když jeho užívání je v nepoměru mezi zájmy, které jsou jeho výkonem sledovány, a zájmy, které jsou v jeho důsledku poškozeny. Z povahy práva ale může dle nizozemského kodexu plynout, že právo nelze zneužít (čl. 3:13 třetí knihy nizozemského občanského zákoníku).²⁶

Proto lze souhlasit s přesnějším vymezením zneužití práva, jak jej podává novější civilní judikatura. Podle ní zákaz zneužití práva ztělesňuje „korigující funkci principu poctivosti. Slouží k tomu, aby pomocí něj byla odepřena právní ochrana takovému výkonu práva, který sice formálně odpovídá zákonu či obsahu existujícího právního vztahu, avšak jenž je vzhledem k okolnostem případu nepřijatelný.“ Za zneužití práva lze proto považovat výkon práva v rozporu s jeho účelem, kdy je právo vykonáno, ačkoli nositel tohoto práva nemá žádný skutečný nebo jen nepatrný zájem na jeho výkonu; resp. se projevující jako rozpor mezi užitkem oprávněného, k němuž výkon práva skutečně směřuje, a užitkem oprávněného, pro nějž je právo poskytnuto, který v krajní podobě může nabýt povahu tzv. šikany, která je výkonem práva za účelem poškození druhé strany.²⁷

Kodifikace zákazu zneužití práva v českém právním řádu

Kontinentální právní kultura sice nepsané právní zásady zná, přesto jsou však její byrokracie a soudnictví nesvé, pokud s nimi musí v této (nepřepsané) podobě pracovat. Proto je dnes zákaz zneužití práva výslovně zakotven v mnoha podústavních normách. Např. podle § 8 občanského zákoníku „zjevné“ zneužití práva nepoživá právní ochrany.²⁸

Civilní kodex zde omezuje dopad doktríny zákazu zneužití práva jen na nepochybné případy, proto adjektivum „zjevné“. Jak k tomu vysvětluje Nejvyšší soud, výraz „zjevné“ „nelze chápat ve smyslu požadavku na určitou intenzitu zneužití práva, s tím, že v případě „málo intenzivního“ zneužití práva bude ochrana zneužívajícímu jednání poskytnuta. Takový výklad je nepřijatelný; zneužití práva je protiprávním jednáním a nelze mu přiznat ochranu. To ostatně zdůrazňuje i důvodová zpráva k návrhu (nového) občanského zákoníku, jež dále uvádí: „Vzhledem k tomu, že i zákaz zneužití může být zneužit, klade se důraz na zákaz činů, kterým je právo zjevně zneužito, protože o naplnění skutkové podstaty nesmí být při právním posouzení pochybnost. Jde tedy o takové zneužití, které lze prokázat. Jsou-li pochybnosti, musí být chráněn ten, kdo subjektivní právo má a dovolává se jej. Sankcí za zneužití práva je odmítnutí právní ochrany zdánlivého výkonu práva.“ Požadavek na „zjevnost“ zneužití je tudíž – obdobně jako v případě § 588 o. z. – nutné chápat jako důraz na zřejmost, jednoznačnost či nepochybnost závěru, že s ohledem na okolnosti dané věci bylo právo zneužito; v pochybnostech je namísto závěr, že nejde o zneužití, nýbrž o výkon práva.²⁹

Podobně zná zákaz zneužití práva od roku 2019 též daňový řád, podle jehož § 8 odst. 4 se při správě daní „nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu“. Daňový řád hovoří o „převažujícím“ účelu, což je v podstatě variace na shora již popsané adjektivum „hlavní“ účel. Jak vysvětluje judikatura NSS, pro závěr o zneužití práva daňovým subjektem je třeba zkoumat, zda i přes formální naplnění požadavků zákona nebyl naplněn jeho účel a smysl (objektivní prvek) a zda převažujícím účelem jednání daňového subjektu bylo získat daňovou výhodu (subjektivní prvek).³⁰

24 Shora cit. rozsudek NSS 1 Afs 107/2004.

25 LAVICKÝ, P. a kol., op. cit. sub 18, s. 57 násl.

26 Viz <http://www.dutchcivillaw.com/legislation/indexb33.htm>.

27 Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 12. 2015, sp. zn. 22 Cdo 5159/2014, č. 101/2016 Sb. rozh. civ., body 59 a 60.

28 To však nebrání dalším speciálním úpravám zákazu zneužití v témže kodexu. Jmenovitě k vlastnictví pak hned úvodní § 1012 občanského zákoníku deklaruje, že vlastník má sice právo se svým vlastnictvím v mezích právního řádu libovolně nakládat a jiné osoby z toho vyloučit, ovšem současně platí: „Vlastník se zakazuje nad míru přiměřenou poměrům závažně rušit práva jiných osob, jakož i vykonávat takové činy, jejichž hlavním účelem je jiné osoby obtěžovat nebo poškodit.“ Podobně např. § 212 odst. 2 občanského zákoníku (Zneužije-li člen soukromé korporace hlasovací právo k újmě celku, rozhodne soud na návrh toho, kdo prokáže právní zájem, že k hlasu tohoto člena nelze pro určitý případ přihlížet.) nebo § 2909 – Porušení dobrých mravů (Škůdce, který poškozenému způsobí škodu úmyslným porušením dobrých mravů, je povinen ji nahradit; vykonával-li však své právo, je škůdce povinen škodu nahradit, jen sledoval-li jako hlavní účel poškození jiného.).

29 Rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 10. 6. 2020, sp. zn. 31 ICdo 36/2020, bod 49.

Nicméně zneužití práva v oblasti přímých daní, a především v oblasti uplatňování nákladů (které upravuje národní právo), je specifické v tom, že objektivní a subjektivní prvek se do určité míry překrývá.³¹ Při posuzování subjektivního prvku tak lze vyjít i z okolností prokazujících prvek objektivní. Pokud tedy transakce postrádají ekonomický smysl, svědčí to o naplnění obou prvků.³² Mám-li použít příklad emisí korunových dluhopisů, je třeba se zabývat otázkou, zda byla emise dluhopisů ekonomicky opodstatněná. Emise dluhopisů bude ekonomicky opodstatněná, pokud zajistí finanční prostředky z cizích zdrojů. Pokud emise dluhopisů žádné dodatečné prostředky daňovému subjektu nepřinese a pouze mu zvýší náklady o úrok, půjde o zneužití práva.³³

Zneužití práva, obcházení zákona a zastřené právní jednání

Souhlasím s K. Eliášem, že je třeba přiklonit se k široké koncepci zneužití práva. Obcházení zákona je v tomto pojetí nikoli „*samoostatnou a rovnocennou právníkous kategorií*“, ale spíše dílčím projevem zneužití práva.³⁴ Z toho ale také v daňovém právu plyne, že na obcházení zákona i na zneužití práva je třeba hledět stejně, tedy oboje musí správce daně prokázat.

Něco jiného je dissimulace, tedy rozkrytí zastřeného právního jednání, kdy strany sice formálně navenek prezentují určité právní jednání, ve skutečnosti však směřují k právnímu jednání jinému. Cílem rozporu mezi formou a skutečným obsahem je typicky dosažení nějaké výhody, které by se jim nedostalo, pokud by zachovaly formu toho jednání, které skutečně (materiálně) činí. Jak k tomu vysvětlil rozšířený senát NSS, o zakrývání (dissimulaci) „*může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující*“. Povinností daňových orgánů je pak uvést nejen zjištěný, formálně právním jednáním zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Naopak o dissimulaci

nejde, pokud projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní jednání, činí tak však z důvodu obcházení zákona.³⁵

Zastřené právní jednání je tedy třeba odlišit od zneužití práva. Pokud např. smluvní strany předstírají darovací smlouvu, ač ji ve skutečnosti nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, totiž úplatu za vzdělávání na střední škole, bere se pro daňové účely v úvahu skutečný obsah tohoto úkonu, tedy platba školného.³⁶

Zneužití práva jako psaný a nepsaný obecný princip právní

Jakkoli je zákaz zneužití práva upraven v různých právních předpisech různými slovy, jeho jádro zůstává stejné. Vychází totiž ze stejného ideálu, tedy z obecné zásady právní zakazující zneužívat právo. Právě proto Nejvyšší správní soud s trochou nadsázky prohlásil princip zákazu zneužití práva za „*určitou obdobou ‚Boha s mnoha tvářemi‘ (The Many Faced God) z fiktivního světa Hry o trůny, pro kterého mají obyvatelé různých částí této fantastické země různá jména, ale jeho skutečná povaha je stále stejná. Také NSS přizpůsobuje konkrétní tvář zákazu zneužití práva tomu, že byla zneužitá žádost o informace (rozsudek ze dne 1. 4. 2022, čj. 1 As 96/2021-43, body 32-34), trochu jinou tvář mu zase nasazuje ve chvíli, kdy řeší na první pohled podivné změny žalobního návrhu (rozsudek ze dne 17. 2. 2021, čj. 8 As 239/2020-37, bod 26). Ostatně princip zákazu zneužití práva prostupuje nejen právo veřejné, ale též právo soukromé (srov. též § 8 občanského zákoníku, který pro oblast soukromého práva stanoví, že zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany).*“³⁷

V každém případě ale stále platí, že kde není zakotven výslovně, působí zákaz zneužití práva jako (nepsaný) obecný princip právní. Naopak tam, kde zákaz zneužití práva zákonodárce upravil výslovně, je použití nepsaného právního principu vyloučeno (le-daže by snad zákon stanovil jinak, např. jasně uvedl, že zákonná úprava není výlučná, ale poskytuje jen některé příklady).

30 Rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, čj. 10 Afs 289/2021- 42, č. 4358/2022 Sb. NSS, *K-T-V Domeana*, bod 24. Třeba dodat, že česká úprava se tu otevřeně inspirovat právem unijním. Srov. např. rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-116/16 a C-117/16, *T Danmark a Y Denmark Aps*, EU:C:2019:135, bod 114 (Soudní dvůr zde mj. uvedl, že „*k prokázání zneužití práva se vyžaduje jednak souhrn objektivních skutečností, ze kterých vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného touto právní úpravou, a jednak naplnění subjektivního znaku, který spočívá v záměru získat výhodu vyplývající z unijní právní úpravy tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání*“.)

31 Cit. rozsudek 10 Afs 289/2021, *K-T-V Domeana*, body 35 a 36.

32 Rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2023, čj. 8 Afs 53/2022-56, *TRUMF International*, bod 25 (s odkazem na rozsudek *K-T-V Domeana* a na rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022, čj. 7 Afs 175/2022-37, *Bozadzjev*).

33 Cit. rozsudek 8 Afs 53/2022, *TRUMF International*, bod 26.

34 ELIÁŠ, K., op. cit. sub 1, s. 915. Stejně též, *Obcházení zákona. Právní rozhledy*, 2018, č. 15–16, s. 515 násl. Nejde o nic specificky českého. Srov. např. shodné názory v právu nizozemském: *DOUMA, S. Halifax Plc v. Customs and Excise Commissioners: The ECJ Applies the Abuse of Rights Doctrine in VAT Cases. British Tax Review*, 2006, č. 4, s. 429–440.

35 Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004-89, č. 1301/2007 Sb. NSS.

36 Rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 11/2010-94, č. 2085/2010 Sb. NSS.

37 Cit. rozsudek 10 Afs 289/2021, *K-T-V Domeana*, bod 15 (soudcem zpravodajem tohoto rozsudku byl autor tohoto článku).

Dílčí postřehy k institutu zneužití práva



JUDr. Petr Bezouška, Ph.D.,¹

of counsel v advokátní kanceláři PRK Partners, s. r. o.

1) Vymezení pojmu

Institut zneužití práva procházel různými vývojovými etapami, nelze říci, že již od počátku šlo o zcela jasnou koncepci, která se postupným vývojem pouze cizelovala. V rámci soukromého práva např. máme v oblíbě hledat kořeny různých institutů v římském právu. V tomto případě to však není vůbec jednoduché, neboť ani v doktríně nepanuje shoda o existenci teorie zneužití práva v římském právu.² Obecně se však má za to, že římské právo bylo velmi individualistické, což v zásadě umožňovalo římským občanům vykonávat svá práva bez omezení.³ V průběhu času se však vyvíjela kazuistická obrana proti zneužití založená na *exceptio doli*.⁴

Chci tím jen ilustrovat, jak by bylo ošemetné považovat zneužití práva za nějaký monolit či neměnný institut. Je totiž jedním z těch, jehož obsah a výklad se v čase posouvá, přizpůsobuje sociálnímu vývoji, a proto i v naší době je třeba zohledňovat aktuální trendy a příp. přehodnocovat závěry, k nimž jsme doposud dospěli.

Byť je koncept zneužití práva vlastní celému právu, jeho etablování je spojeno se soukromým právem. Z moderní doby bych připomněl práci Sieberta, který ve 30. letech minulého století významně formoval (nejen) německou soukromoprávní doktrínu o zneužití práv. Byl to on, kdo přišel s teorií tzv. vnitřního omeze-

ní – subjektivní právo není omezeno jiným (vnějším) právem, ale je omezeno již samo o sobě: obsah subjektivního práva je určen jeho sociální funkcí a omezen vnitřní hranicí, která je vlastní každému právu; v důsledku toho každý úkon výkonu práva, který je v rozporu s jeho účelem a funkcí, leží mimo tyto meze, proto se na něj právo již nevztahuje, a je proto nepřipustný.⁵

Uvažujeme-li o zneužití práva, zabýváme se především výkonem subjektivního práva (oprávnění). Nelze však opomenout, že v širším pojetí konceptu zneužití práva nejde pouze o zneužití subjektivních práv jednotlivými subjekty soukromého práva, ale že předmětem zneužití mohou být i objektivní normy. Připomněl bych rozsudek Německého spolkového soudního dvora (BGH), který již v roce 1951 uvedl, že za nepřipustný výkon práv nebo zneužití práv je třeba považovat i případ, je-li zákonné pravidlo použito mimo svůj původní kontext způsobem a s cílem, který je cizí jeho účelu. Účel sledovaný daným ustanovením není jediným faktorem, který je třeba zohlednit, ale je rozhodující. Za nepřipustný výkon práv nebo zneužití práv je dále třeba označit i využití formálních možností zákona v rozporu s jeho jednoznačnou právní koncepcí.⁶

2) Odraz v právní regulaci

Podíváme-li se na současný právní řád, najdeme v něm celou řadu různých případů, v nichž zákonodárce odkazuje ke „zneužití práva“ v jeho různých modalitách. Z rodiny soukromého práva jde především o obecné pravidlo v § 8 občanského zákoníku („Zjevné zneužití práva nepoživá právní ochrany“),⁷ ale též o jeho další pravidla: § 212 odst. 2 (zneužití hlasovacího práva člena soukromé korporace k újmě celku), § 871 odst. 1 (zneužití rodičovské odpovědnosti) či § 2909 věta za středníkem (náhrada škody při zneužití práva; k tomu srov. též § 1012 OZ k hranicím výkonu vlastnického práva).

Z oblasti veřejného práva můžeme připomenout § 6 občanského soudního řádu (pravidla civilního procesu musí být vykládá-

1 Autor působí jako vysokoškolský pedagog na PF UP v Olomouci a of counsel v advokátní kanceláři PRK Partners, s. r. o. V příspěvku vyjadřuje své myšlenky a závěry, k nimž dochází, nelze přičítat institucím, v nichž působí.

2 Srov. von GIERKE, O. *Deutsches Privatrecht. Zweiter Band. Sachenrecht*. Leipzig: Verlag von Duncker & Humblot, 1905, s. 360, nebo KASER, M. *Das Römische Privatrecht. Band I*. 12. Auflage. München: C. H. Beck, 1971, s. 221.

3 Viz fragmenty: „Má se za to, že nejedná ve zlém úmyslu ten, kdo užívá své právo“ (Gai. D. 50, 17, 55) a „Škodu způsobí jen ten, kdo učiní, na co neměl právo“ (Paul. D. 50, 17, 151).

4 BONFANTE, P. *Institute římského práva*. 9. vydání. Brno: ČS. A. S. Právnick, 1932, s. 136.

5 SIEBERT, W. *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung – Ein rechtsvergleichender Beitrag zur Lehre von den Schranken der privaten Rechte und zur exceptio doli (§§ 226, 242, 826 BGB.)*, unter besonderer Berücksichtigung des gewerblichen Rechtsschutzes (§ 1 UWG). Marburg: Elwert, 1934, s. 85 a násl. I když má Siebertova práce zřetelné národně-socialistické rysy, patří i dnes k pozoruhodným dílům ovlivňujícím právní myšlení.

6 Viz BGH III ZR 168/50.

7 Které je zjevně inspirováno čl. 2 ZGB (švýcarského občanského zákoníku).

na a používána tak, aby nedocházelo k jejich zneužívání), § 11a zákona o svobodném přístupu k informacím (odmítnutí žádosti o informace pro zneužití práva na informace), § 68 písm. f) soudního řádu správního (nepřípustnost žaloby, sleduje-li zjevné zneužití práva), § 2 správního řádu (z něhož vyplývá zákaz zneužití správního uvážení) nebo § 128a odst. 2 písm. c) insolvenčního zákona (zjevná bezdůvodnost insolvenčního návrhu, sleduje-li jím navrhovatel zjevné zneužití svých práv na úkor dlužníka) aj. Vidíme rozdílné normativní kontexty, rozdílné důsledky (nepříznání právní ochrany, absence právních účinků, odpovědnost za škodu...), nicméně všechny varianty vycházejí ze společného základního chápání zneužití práva.

Piši-li příspěvek pro Bulletin Komory daňových poradců, těžko mohou opomenout zneužití práva v daňové oblasti.

Připomenout tak lze zejména § 8 odst. 4 DR: „Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu“, který byl v reakci na směrnici ATAD zakotven novelou provedenou zákonem č. 80/2019 Sb. a je účinný od 1. 4. 2019.⁸ Judikatura však se zneužitím práva v daňové oblasti pracovala i dříve (poprvé snad v NSS 1 Afs 107/2004).⁹

Jelikož jsme součástí Evropské unie, je třeba upozornit i na další složku našeho práva. Např. na pravidlo v čl. 36 větě druhé Smlouvy o fungování EU, z něhož vyplývá, že zákazy či omezení dovozu, vývozu nebo tranzitu odůvodněné veřejnou mravností, veřejným pořádkem, veřejnou bezpečností, ochranou zdraví a života lidí a zvířat, ochranou rostlin, ochranou národního kulturního pokladu, jenž má uměleckou, historickou nebo archeologickou hodnotu, nebo ochranou průmyslového a obchodního vlastnictví „nesmějí sloužit jako prostředky svévolné diskriminace nebo zastřené omezení obchodu mezi členskými státy“. Jde o vyjádření obecné zásady zneužití práva. Míří na „jakékoli zneužití těchto práv, které může vést k zachování nebo vytvoření umělého rozdělení v rámci společného trhu“.¹⁰

Vidíme, že koncept zneužití práva je všudypřítomný, ať již výslovně zakotvený, či postupně dovozovaný judikaturou. Přitom je třeba si uvědomit, že zneužití může být jakékoli právo, namátkou – vlastnické právo, právo uplatnit bankovní záruku, právo zřeknout se dědictví, právo odstoupit od smlouvy, právo prodat obchodní podíl v rodinné společnosti s ručením omezeným... Samozřejmě že v některých oblastech to bude velmi ojedinělý jev (např. v právu rodinném).

3) Zneužití práva a náhrada škody

Jedním z následků zneužití práva může být vznik povinnosti nahradit škodu. Toto je zachyceno (kromě jiného) v § 2909 OZ: „Škůdce, který poškozenému způsobí škodu úmyslným porušením dobrých mravů, je povinen ji nahradit; vykonával-li však své právo, je škůdce povinen škodu nahradit, jen sledoval-li jako hlavní účel poškození jiného.“ Toto pravidlo ještě v naší doktríně ani judikatuře nebylo podrobena detailnímu zkoumání. Lze se přitom poučit rakouským přístupem, neboť tamní § 1295 odst. 2 ABGB byl inspirací pro naši textaci.

V § 2909 OZ je jednak zakotven zákaz nemorálního působení škody (věta před středníkem), jednak právě zákaz působení škody zneužitím práva (věta za středníkem). Rozdíl mezi nimi je následující: rozpor s dobrými mravy se týká oblasti, v níž existuje základní svoboda jednání, ale žádná práva vůči poškozenému – tato oblast svobody je omezena dobrými mravy; zákaz zneužití práva však předpokládá, že existuje určité právo vůči jinému – ať již jde o právo absolutní, či relativní. Ukažme si rozdíly na několika příkladech.

Např. neuzavření smlouvy v případě monopolního postavení může být v rozporu s dobrými mravy, ale není zneužitím práva: svoboda uzavřít smlouvu, na kterou má právo každý subjekt soukromého práva, je, jak již název napovídá, svobodou, nikoli subjektivním právem vůči potenciálnímu smluvnímu partnerovi. Nejde o vytyčení hranic výkonu práva, jak to vyžaduje zneužití práva, ale o to, aby byl rozsah svobody obecně podroben smysluplnému omezení.¹¹

Obdarování není subjektivním právem vůči obdarovanému, který může dar také odmítnout. Avšak nakládání s majetkem obecně je subjektivním právem vlastníka vůči komukoli (projev absolutního práva). Je proto možné, že darování konkrétní osobě je zneužitím práva vůči jiné osobě, např. osobě oprávněné z povinného dílu.¹²

Nemorální může být neuzavření smlouvy zprostředkované zprostředkovatelem, z důvodu, aby zprostředkovatel přišel o provizi. Neexistuje žádné právo na uzavření obchodu, které by mohlo být zneužití; spíše delikvent využívá své obecné svobody uzavřít obchod, i když nemorálně škodlivým způsobem, a proto má zprostředkovatel nárok na náhradu škody. Naproti tomu není odstoupení od smlouvy o úvěru z důvodu hrozící platební neschopnosti dlužníka ani nemorální, ani zneužitím práva. Uplatnění odstoupení od smlouvy je právem, a proto by zneužití práva v zásadě přicházelo v úvahu, avšak věřitel má oprávněné důvody pro uplatnění práva z důvodu hrozící platební neschopnosti dluž-

8 Obdobné pravidlo nalezneme např. v § 42 AO (německý daňový řád) nebo v § 22 BAO (rakouský daňový řád).

9 K tomu bližší viz KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1 vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 7 a násl.

10 Viz C-119/75 (*Terrapin v. Terranova*).

11 KODEK, G. in KLETECKA, A., SCHAUER, M. et al. *ABGB-ON. Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 1. Auflage. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2010, § 1295, m. č. 76, 85.

12 REISCHAUER, R. in LUKAS, M., GEROLDINGER, A. et al. *ABGB online*. 4. Auflage. Wien: Manz Verlag, 2022, § 1295, m. č. 54.

níka. Nemravnost je vyloučena, protože odstoupení od smlouvy je výkonem práva;¹³ neexistuje prostor, který by mohl být omezen korektivem nemravnosti.¹⁴

Shrňme-li to ze systematického hlediska, můžeme říci, že nemravnost je ve srovnání se zneužitím práva obecným deliktem. Nejdříve je třeba vždy ověřit, zda škoda byla způsobena výkonem práva. Pokud tomu tak je, je třeba zkoumat zneužití tohoto práva, zatímco nemravnost lze vyloučit. Nejde-li však o výkon práva, existuje manévrovací prostor, který lze omezit pouze skrze rozpor s dobrými mravy.

Stanoví-li zákoník, že při výkonu práva „je škůdce povinen škodu nahradit, jen sledoval-li jako hlavní účel poškození jiného“, znamená to, že nekalá pohnutka výkonu práva musí zjevně převažovat nad poctivými pohnutkami. Nejprve je samozřejmě třeba objasnit, zda vůbec existuje právo, které může být zneužito. Musí se jednat o subjektivní právo, přičemž není rozhodující, zda existuje vůči všem (absolutní právo, např. vlastnické právo), nebo vyplývá z obligace (relativní právo).¹⁵ Teprve poté je třeba odpovědět na otázku, zda nekalé pohnutky zjevně převažují nad poctivými pohnutkami.

Vezměme např. zaměstnancovo právo vypovědět pracovní poměr na dobu neurčitou. Co kdyby motivem pro výpověď bylo poškodit svého zaměstnavatele? Soudím, že přeje-li si zaměstnanec změnit zaměstnání a dá výpověď, přestože zaměstnavatel byl na jeho práci naléhavě závislý, spíše nepůjde o zneužití práva. Motiv poškodit předchozího zaměstnavatele ve většině případů nepřeváží nad osobním právem zaměstnance svobodně si zvolit práci.¹⁶

4) Venire contra factum proprium jako zneužití práva

Velmi zajímavou otázkou ve vztahu ke zneužití práva je problematika zákazu nekonzistentního jednání – jedná-li subjekt určitým způsobem a vyvolá-li tím v jiném přesvědčení o stavu věci, pak první nesmí následně jednat tak, aby tuto dobrou víru druhého narušil.¹⁷

Podrobně se touto problematikou zabýval ve své habilitační práci Mader.¹⁸ Podle tohoto autora jde v základních případech o to, že oprávněná strana svým chováním vyvolala u povinné strany dojem, že se nedomáhá (nebo se již nedomáhá) práva, které jí

náleží, takže následné dovolání se práva je považováno za porušení dobré víry. Dochází-li tím k narušení legitimního očekávání, můžeme hovořit o zneužití práva. Oprávněná strana svým chováním vyvolává u povinné strany dojem, že existuje určitý skutkový nebo právní stav, a proto je „rozpor“ spatřován mezi objektivním právním stavem a chováním oprávněné strany.¹⁹

Může jít např. o situaci, v níž se bude smluvní strana domáhat plnění ze smlouvy, uplatní u soudu svůj nárok, výslovně se bude dovolávat existence smlouvy, ale po prohraném soudním sporu „otočí“ a bude argumentovat tím, že smlouva je neplatná. Takové jednání není konzistentní a můžeme na něj nahlížet jako na zneužití práva.²⁰

Rakouský OGH řešil případ žalobce, který si v roce 2004 vzal u banky úvěr ve švýcarských francích v ekvivalentu 170 000 EUR na financování rekonstrukce svého domu. Před podpisem úvěrové smlouvy upozornili zaměstnanci banky na kurzové riziko, protože žalobce neměl žádné příjmy ve švýcarských francích. Žalobce obdržel částku úvěru v eurech. Pravidelně dostával výpisy z účtu a roční výpisy, proti kterým nic nenamítal. V letech 2015, 2017 a 2018 banka upozorňovala žalobce na nepříznivý vývoj směnného kurzu při konzultacích, přičemž žalobce konverzi pokračující odmítl. Následně se žalobce domáhal určení, že smlouva o úvěru není platná, příp. zrušení smlouvy o úvěru.

Soud postup žalobce považoval za nekonzistentní jednání a zneužití práva.²¹ Námitku neplatnosti smlouvy o půjčce v cizí měně uplatnil až po 15 letech od jejího uzavření, když jeho úmyslem v době uzavření smlouvy bylo nepochybně nést kurzové riziko směny na švýcarské franky. Žalobce chtěl od počátku půjčku ve švýcarských francích, byl informován o riziku s tím spojeném a následně odmítl konverzi půjčky i přes opakované poukazy na vývoj směnného kurzu. Žalobce si byl vědom směnných kurzů používaných bankou, a přesto chtěl v úvěrovém vztahu pokračovat.

5) Místo závěru

Zneužití práva díky své primární vágnosti či obecnosti je velmi častou námitkou v rámci soudních řízení. Svědčí o tom mj., že tento institut byl v prvních měsících roku 2024 nějakým způsobem traktován v desítkách rozhodnutí Nejvyššího soudu. Jak však v dílčích souvislostech poukazuje tento text, zneužití práva je vždy velmi výjimečným institutem, který nachází své uplatnění pouze v extrémních situacích. ■

13 Shodně MADER, P. Neuere Judikatur zum Rechtsmißbrauch. *Juristische Blätter*, 1998, č. 11, s. 677.

14 KODEK, G. in KLETECKA, A., SCHAUER, M. et al., op. cit. sub 11, § 1295, m. č. 81.

15 Srov. REISCHAUER, R. in LUKAS, M., GEROLDINGER, A. et al., op. cit. sub 12, § 1295, m. č. 87.

16 Obdobně rakouský OGH rozhoduje, že u zrušení trvalého závazku z dobrého důvodu je z povahy věci vyloučeno zneužití práva (srov. REISCHAUER, R. in LUKAS, M., GEROLDINGER, A. et al., op. cit. sub 12, § 1295, m. č. 76).

17 Srov. např. NS 23 Cdo 3752/2019, kde se tento zákaz podává ze standardu poctivosti.

18 MADER, P. *Rechtsmissbrauch und unzulässige Rechtsausübung*. Wien: Orac, 1994.

19 Srov. též OGH 7 Ob 15/20m (v němž šlo o pozdní odstoupení od smlouvy o životním pojištění).

20 Obdobně srov. OGH 7 Ob 133/18m.

21 Viz OGH 4 Ob 208/21y.

Zneužití procesních práv v řízeních při správě daní

Tento článek si klade za cíl zjistit, jaké jsou podmínky a jaká jsou úskalí možné aplikace zásady zákazu zneužití práva, tentokrát procesního při správě daní. Jinými slovy, vydávám se na relativně nepřilíživě využívanou cestu, nicméně řádně prošlapanou v klasických daňových hmotněprávních oborech, jako jsou daň z přidané hodnoty a přímé daně.



JUDr. David Jeroušek,

ředitel sekce a zástupce ředitele,
Sekce správy daní,
Odvolací finanční ředitelství

Moje pojednání bude zaměřeno na situace od těch hmotněprávních přeci jen odlišné. Cílem zneužívajícího výkonu procesního práva je totiž mnohdy totéž, co v případě zneužívání práva hmotného, nicméně k tomuto zneužití přichází poněkud od lesa. Tj. jedná se o další důsledek zneužitelova procesního jednání, které může rezultovat v daňovou výhodu. Zneužití hmotného práva k zákonem nezamýšlené výhodě směřuje přímočaře a je poněkud vedlejší to, jak četnými nebo i rozsáhlými podáními jí bude dosaženo. Zneužití procesního práva naopak k daňové výhodě směřuje vytvořením procesně nepřehledné, multiplikované nebo samoúčelné situace, která může vést k neřešení samotného předmětu řízení řádně a včas. Tyto úvodní teze, k nimž by pojednání mělo dospět, samozřejmě objasním dále.

Pokud tedy nastíním základní účel tohoto pojednání, pak jím je to, aby byla **ověřena možnost aplikace zásady zákazu zneužití procesního práva při správě daní** a byly zjištěny podmínky její případné aplikace, popř. identifikována úskalí.

Ještě je namístě dodat, že tento článek nevyjadřuje jakýkoli závěr Finanční správy, ale je **toliko osobním názorem a zamýšlením autora**.

Vymezení zneužití práva

Zneužitím práva se rozumí použití určité právní normy v rozporu (či nikoli v souladu) s jejím účelem. Jde tedy o jednání zdánlivě dovolené, kterým má být dosaženo výsledku nedovoleného, resp. o tzv. obcházení zákona (obcházení jeho ducha a smyslu), aby se záměrně dosáhlo výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.¹

Zneužití procesního práva je termín, který se v právním kontextu používá k popisu situace, kdy účastník řízení využívá svého postavení a s tím spojeného práva tak, aby dosáhl výsledku, který by jinak nebyl dovolený. Toto chování může být zdánlivě v souladu s právem, ale jeho skutečným cílem je dosáhnout něčeho, co by bylo v rozporu s právem. Ještě jednou zopakuji: Zneužitím práva se rozumí použití určité právní normy v rozporu (či nikoli v souladu) s jejím účelem. Jde tedy o jednání zdánlivě dovolené, kterým má být dosaženo výsledku nedovoleného,² resp. o tzv. obcházení zákona (obcházení jeho ducha a smyslu), aby se záměrně dosáhlo výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.³ Pro účely tohoto pojednání budeme při jisté míře zjednodušení hovořit o **zásadě zákazu zneužití práva**.

Pro úplnost se hodí na tomto místě dodat, že zneužití práva tak, jak je výše naznačeno, je poměrně příbuzným institutem k institutu **obcházení zákona**. Někteří autoři⁴ dovozují, že institut zneužití práva a obcházení zákona splyývají v části, kdy se jedná o aktivní jednání zneužívajícího, tj. využíváním simulace podmínek daných zákonem pro cíle jím nezamýšlené, a v podstatě jej pak, co do naplnění jeho účelu, přímo popírající. Obcházení zákona je pak ještě širší v tom, že toto umožňuje naplnit i pasivním jednáním,⁵ tj. účelovým vyhýbáním se naplnění podmínek pro aplikaci zákona, chceme-li, obcházením jeho hypotézy.

1 Cit. WIKIPEDIA – https://cs.wikipedia.org/wiki/Zneu%C5%BEit%C3%AD_pr%C3%A1va.

2 KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 184.

3 GERLOCH, A. *Teorie práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 184.

4 Např. TICHÝ, L. Zneužití práva – základní kategorie. In: TICHÝ, L., MASLOWSKI, S., TROUP, T. *Zneužití práva*. 1. vydání. Praha: Centrum právní komparatistiky PF UK v Praze, 2016.

5 Na rozdíl od zneužití práva.

Tím se dostáváme k tomu nejpodstatnějšímu (a zde teoretický úvod k aplikaci zneužití práva pomalu ukončíme), a to je to, že ke zneužití práva může v zásadě dojít za splnění dvou podmínek.⁶

Za první, přes formální splnění podmínek plynoucích z (*zde unijního*) práva není naplněn účel právní úpravy (**objektivní podmínka**).

Za druhé (**subjektivní podmínka**), hlavním účelem určitého jednání je získat daňové zvýhodnění, a vytvářejí se tak umělé podmínky k jeho dosažení.

Musím dodat, že dále z výše uvedeného pak pro rovinnu práva veřejného vyplývá, že ke zneužití práva je nutná existence subjektivního veřejného práva, resp. oprávnění chovat se určitým způsobem, které vyvolává právní účinky právě v rovině práva veřejného. Jinak řečeno, **ke zneužití práva může dojít toliko adresátem působení právní normy**, nikoli orgánem veřejné moci, neboť ten subjektivním veřejným právem nedisponuje. Orgán veřejné moci disponuje toliko pravomocí, která je vykonávána buďto zákonným, nebo nezákonným způsobem. Žádné zdánlivé kategorie přílehlavé pro zneužití práva u něj nepřicházejí do úvahy. Uvedené logicky souvisí s ústavněprávními postuláty, kde platí, že v pochybnostech o rozsahu pravomoci⁷ se má za to, že orgán veřejné moci oprávnění postupovat určitým způsobem nemá, ale naopak adresát působení⁸ se v pochybnostech může chovat tak, jak mu zákon výslovně nezakazuje.

Zneužití procesního práva – východiska věcná

Dnes již není jakýchkoli pochyb o tom, že aplikační korektiv práva v podobě zákazu jeho zneužití zdomácněl i na poli hmotného práva daňového. Netřeba přinášet příklady z jeho aplikace na poli daně z přidané hodnoty, daně z příjmů, kterým v úplně počátečních dobách cestu nasvítla judikatura SDEU, popř. nejvyšších soudů vnitrostátních. V případě splnění podmínek a zjištění zneužití práva se dnes nad jeho aplikací v hmotněprávních daňových vztazích tak již nikdo nepozastavuje.

Cítíme však, že jisté **pozastavení se** by naopak přišlo při konstatování, že korektiv zásadou zákazu zneužití práva logicky

funguje i na poli daňového práva procesního. Podle mě však k takovému pozastavování se není důvod.

Na tomto místě bychom tedy rozebrali vlastní důvody vzniku tohoto pojednání, tedy toho, jaké procesní situace jsou podřaditelné pod zásadu zákazu zneužití procesního práva. Budeme se držet daňového práva procesního, byť z povahy věci a jeho předmětu úpravy je u práva procesního vždy jasný přesah do ostatních procesněprávních disciplín. Tyto ostatní procesní disciplíny využijeme pro definici právního rámce zneužití práva.⁹

Proč tedy zákaz zneužití práva, o jaké jde situace?

Obecně jde o formální naplnění podmínek procesní normy, přičemž je však sledován procesními úkony cíl jiný, resp. není sledován ten cíl, ke kterému jednotlivé procesní instituty slouží.

Nejlépe nám pro bližší představu **pomohou příklady**.

Nikdo nepochybuje o tom, co je účelem institutu námítky podjatosti a event. vyloučení podjaté úřední osoby z rozhodování. Je jím zájem na objektivním výkonu veřejné správy a vyloučení osobních zájmů na výsledku řízení. Je plným právem účastníka řízení (u nás osoby zúčastněné na správě daní), aby upozorňoval na to, že v jeho případě nemusí být podmínky objektivního výkonu veřejné správy splněny z důvodu podjatosti úřední osoby. Co ale v případě, že uvedenými podáními zúčastněná osoba opakovaně nesleduje tento účel, ale snaží se oddálit vlastní rozhodování správce daně, popř. jeho činnost jiným způsobem paralyzovat. Jak takovému zákonem nepředvídanému jednání zamezit?

Stejně nikdo příliš nepochybuje o tom, že možnost využití tzv. multipodání¹⁰ slouží k jisté časové a ekonomické úspoře na straně osoby zúčastněné, snad i správce daně. Nicméně co v případech, kdy pravým důvodem podávání multipodání je právě znehlednění vlastního uplatnění procesních institutů anebo vyvolání činnosti správce daně, který je opakovaně nucen podání tzv. vyzvat a odstraňovat jeho vady, popř. vyjasňovat jejich obsah?

Podobná situace vyvstává při extrémní potřebě plnění opakované poučovací či seznamovací povinnosti správcem daně. Nikdo

6 Pro účely daňového práva zavedených notoricky známými rozsudky SDEU – *Emsland-Stärke* a *Halifax*.

7 Úplně samostatnou a v zásadě nesouvisející, nicméně často nesprávně různě zaměňovanou kategorií, je pak **zneužití pravomoci**. Zde se však jedná o kategorii práva trestního, která vyžaduje kvalifikovaný subjekt, tj. úřední osobu, a jde o situace, kdy tímto jedincovým excesem té nejvyšší intenzity dochází k tomu, že úřední osoba v úmyslu způsobit jinému škodu nebo jinou závažnou újmu anebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch vykonává svou pravomoc způsobem odporujícím jinému právnímu předpisu nebo překročí svou pravomoc, nebo nesplní povinnost vyplývající z její pravomoci. Tento úmysl však nabývá individuálního nezákonného rozměru a nikdy nejde o rozměr výkonu pravomocí orgánem veřejné moci, i když je orgánem zamýšlen.

8 Viz čl. 2 a 4 LPS, kde adresáta působení právní normy v rovině nositele subjektivního práva označuje LPS slovy **každýmůže činit vše, co zákon nezakazuje**. Orgán veřejné moci pak označuje jako **státní moc**, kterou lze uplatňovat **jen v případech a v mezích stanovených zákonem**, a to způsobem, který zákon stanoví.

9 Ostatně je dále jasné, že pro konzistentnost a robustnost aplikace jednotlivých procesních institutů se vyžaduje i obdobnost výkladu obdobných procesních institutů napříč procesními předpisy.

10 Podání, v rámci něhož jsou k totožnému řízení uplatněny vícere procesní instituty.

nemůže rozporovat plnění takové povinnosti v situacích, pro něž uvedené procesní instituty slouží, tedy jako prevence překvapivého nebo předčasného rozhodování či např. ochrana proti mylnému zmeškání lhůt pro podání opravného prostředku. Každopádně, naplňuje tento účel opakované poskytování již podaného poučení (tu při ústním jednání, jindy jako součást písemnosti¹¹) a jeho vysvětlování či opakované seznamování s neprovedením navrženého důkazu?

Obdobného rozměru nabývá i samotné postupování podání ve věcech, kde byla osoba zúčastněná, popř. i kvalifikovaně zastoupená, poučena o místně, věcně i funkčně příslušném správci daně. Plnění role postupovatele a informátora¹² správcem daně si lze představit v jednotlivých (sic mnohdy již, co do příslušnosti, vyjasněných) případech, kdy podatel mylně neučiní podání u příslušného správce daně. Ale co v případě, že podatel takto postupuje ve vysokých desítkách nebo stovkách případů a správce daně plní roli pošťáka?

Rozsáhlou a nikoli poslední skupinou zákona se (podle mého názoru) příčících procesních úkonů jsou pak různé situace, kdy podatel opakovaně činí nepřipustná podání (nejčastěji prostředků ochrany) a očekává využití odvolání v případě zastavení řízení o něm. Je účelem povinnosti vydávat rozhodnutí o zastavení řízení informace o vyřízení nepřipustného podání anebo řetězení odvolacích řízení o podání, které nevyvolalo žádné jiné než tyto nerelevantní právní účinky? Modifikovaně platí uvedené závěry o stížnostech na postupy správce daně.¹³

Pro ilustraci ještě uvedeme situace, kde dochází v jednotlivých řízeních k podávání extrémního počtu podání a jejich opakování různou formou¹⁴ anebo k jejich uplatňování v extrémním rozsahu s tím, že podatel svým podáním nemíní řešit věc samu, ale předpokládá zdržení správce daně formou *copy-paste* vytvořeným souborem nesouvisějící judikatury, formálně označené např. návrh na doplnění dokazování.

Další dimenzi naší úvaze dá možnost nastupujícího a zcela jasného rozvoje využívání umělé inteligence k sepisování, nahodilému opakování a ke třídění věc neřešících podání.

Společným dílčím závěrem k výše příkladmo uvedeným situacím je dle mého názoru závěr o možnosti až nutnosti aplikace zákazu zneužití procesního práva. Podání, která by v rozporu s účelem právní normy sledovala účel získání jiné výhody, by nevyvolala žádné právní účinky, tedy pro zjevnost cíle zneužití práva by nepožívala ani žádné další právní ochrany.¹⁵

Zneužití procesního práva – východiska právní

V této části bych vymezil základní právní rámec pro možnou aplikaci zásady zákazu zneužití procesního práva v řízeních při správě daní. Postupoval bych cestou od obecného ke konkrétnímu, přičemž ji zakončím problematikou právní úpravy v daňovém řádu.

Začnu-li v evropském kontextu, pak vyjdu z čl. 54 **Listiny základních práv EU**,¹⁶ který přímo zakotvuje interpretační zásadu zákazu zneužití práva. Tento článek zajisté tvoří interpretační a aplikační korektiv i k čl. 41 – Právům na řádnou správu, kde se právě pojednává o nezákladnějším zakotvení práv účastníků řízení ve vztahu k orgánům veřejné moci, jejich procesní práva nevyjímaje. Uvedený čl. 54 zde není přímo vyjádřen jako nějaká dílčí zásada, ale jako interpretační korektiv, což mu však ve svém důsledku dává úlohu obdobnou.

V českém právním systému je třeba ohledně zákazu zneužití práva v první řadě poukázat na zásadu zákazu zneužití práva zakotvenou v **§ 8 OZ**, dle kterého *zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany*. Zde vymezená zásada zákazu zneužití práva je přitom obecně aplikovatelná, neplatí pouze pro soukromé právo, ale pro veškeré právo. Je pak často citovaným základem pro aplikaci zásady zneužití práva v obecném správním řízení.

Pro civilní soudní řízení je zásada dále rozpracována a má omezit zneužívání procesního práva v řízení před soudem. Ustanovení **§ 6 OSŘ**, které je poněkud paralelní k § 2 téhož zákona, stanovuje, že *ustanovení tohoto zákona musí být vykládána a používána tak, aby nedocházelo k jejich zneužívání*.

Zneužití práva ve **správním řádu** jako zásadu či jiný interpretační či aplikační korektiv přímo nenajdeme. To ovšem neznamená, že se ve správním řízení nepoužívá, neboť její aplikovatelnost dovodila praxe právě s odkazem na obecnou občanskoprávní úpravu v občanském zákoníku, ale i s odkazem na podstatu právního státu, mající odezvu v aplikační praxi soudů. Při správním řízení, zejména pak při speciálním řízení přestupkovém, se nejčastěji s její aplikací setkáme při problematice volby zmocněnce pro doručování, kdy účastníci řízení volili co nejhůře dosažitelné zástupce s cílem zmařit průběh správního řízení nemožností doručování. Tedy formálně využívali právo být zastoupen, avšak se skutečným skrytým cílem vyhnout se řádnému průběhu správního řízení.

No a konečně v **daňovém řádu** najdeme zásadu zákazu zneužití práva v § 8 odst. 4, kde je od 1. 4. 2019 vyjádřena tak, že se

11 V nejužšími případech ještě opakovaně prošetřené po podání stížnosti.

12 Dle § 75 DR správce daně musí o každém postoupení podání podatele uvědomovat.

13 Mnohdy i ve skutečnosti nerealizované.

14 DatS, e-mail, písemně.

15 K § 8 OZ viz dále.

16 2012/C 326/02.

při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Byť se mohou objevovat názory, že se uvedené ustanovení daňového řádu primárně váže jako aplikační korektiv toliko k daňovému právu hmotnému, a to díky použité formulaci *získání daňové výhody*, nejsem tohoto názoru a nemyslím si, že textace v daňovém řádu vylučuje možnost její aplikace na právo procesní. Jednak se domnívám, že i zneužitím procesního práva lze dosáhnout a získat samotné hmotněprávní výhody. Ostatně co jiného by bylo pravým cílem osoby zúčastněné na správě daní, která zneužívá procesní právo, než to, aby např. došlo k prekluzi práva stanovit daň, vyvolání nečinnosti či zahlcení správce daně, aby vůbec nemohl řešit vlastní hmotněprávní podstatu věci? Za druhé se lze opřít o judikaturní závěry, které uvedu níže, jež považují zásadu zákazu zneužití práva za imanentní součást moderního právního systému a za materiální znak právního státu, a otázka rozsahu § 8 odst. 4 DŘ se stane akademickou.

Zneužití procesního práva – východiska soudní aplikační praxe

Jak jsem již výše několikrát sliboval, tak si na tomto místě uvedeme základní východiska soudní aplikační praxe, která dle mého názoru jednoznačně směřují k tomu závěru, že aplikace zásady zákazu zneužití práva v oblasti procesních práv existuje a je nedílnou součástí vlastní aplikace procesního práva. Příliš nás nemusí trápit, že uvedené rozsudky se z větší části týkají zneužití procesního práva při obecném správním řízení, neboť procesní právo jako takové má společný předmět – *jde o souhrn právních norem, které regulují proces, postup, jak se domoci svých subjektivních práv či jak realizovat své subjektivní povinnosti* – a je, zjednodušeně řečeno, lhotejné, kterému subjektivnímu právu či povinnosti k tomu slouží. Dále ve vybraných rozhodnutích soudů zvýrazním slova klíčová anebo ta, s nimiž budu dále pracovat při formulaci závěrů tohoto článku. Nekladu si za cíl, abych zde obsáhl veškerou myslitelnou judikaturu k tématu zneužití procesního práva. Zaměřuji se na tu její část, která buďto obsahuje obecná východiska, popř. na tu, jež mi umožní formulovat závěrečné shrnutí.

Úplně základním východiskem je dle mého názoru již výše slibované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, čj. 1 As 70/2008-74, č. 2099/2010 Sb., kde bylo jasně uvedeno, že *zákaz zneužití práva je pravidlo českého vnitrostátního práva, včetně práva veřejného, které vyplývá z povahy České republiky jako materiálního právního státu založeného na určitých vudcích hodnotách, k nimž vedle úcty ke svobodě jednotlivce a ochraně lidské důstojnosti patří mimo jiné i úcta k harmonickému sociálnímu řádu tvořenému právem a odepření ochrany jednání, které práva vědomě a záměrně využívá v rozporu s jeho smyslem a účelem*. Uvedený závěr rozšířeného senátu pak Nejvyšší správní soud odkazem využívá jako základ pro aplikaci zákazu zneužití procesních práv.¹⁷

Judikatura pak dále dovozuje to, **co se obecně rozumí zneužitím procesního práva**, a to např. v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 15. 6. 2016, sp. zn. 22 Nd 159/2016, kde je učiněn závěr v tom směru, že *zneužití procesního práva ve smyslu § 2 a 6 OSŘ může mít jak podobu snahy získat výhodu nepředvídanou procesním právem, tak i podobu maření řádného postupu v řízení. Má-li zneužití práva ze strany účastníka podobu jeho procesního úkonu a není-li stanoveno jiné řešení, pak se k němu ve shodě s § 41 odst. 3 OSŘ jako k nepřipustnému nebude přihlížet*.

Rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2011, sp. zn. 7 As 133/2011, pak uvedl, že *zneužití práva míří na takové situace, které brání takovému uplatňování práva, z něhož je zřejmý jeho šikanózní charakter, resp. zjevná svévolnost či účelovost, kdy jednání účastníka řízení již není vedeno snahou o meritorní řešení věci, nýbrž jen vedením sporu jako takového*.

Dále je pak v rozsudku NSS ze dne 18. 12. 2018, sp. zn. 4 As 113/2018, uvedeno, že *uplatňování procesních práv účastníků ve správním řízení nemá vést k samoučelné přehlídce zbytečných úkonů správních orgánů*. Obdobný závěr pak lze vysledovat i v rozsudku NSS ze dne 7. 6. 2012, sp. zn. 2 As 82/2012, kdy dospěl k závěru, že *v daném případě stěžovatel své právo uplatňuje zjevně šikanózním způsobem, svévolně a účelově, soudí se nikoli se snahou o meritorní řešení sporu, nýbrž pro samotné vedení sporu*. Z uvedeného vyplývá, že pokud by žalobce opakovaně podával vadná podání, záměrně by tím **znemožňoval správnímu orgánu rozhodnout – ať už procesně, nebo meritorně**.

V neposlední řadě je přílehlavý i rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2015, sp. zn. 9 As 34/2015, který uvedl, že *zákon v případě projednání přestupku stanoví nepřekročitelný časový limit směřující vůči státu, který v takto určené lhůtě musí být správními orgány k tomu povoláními připraven spravedlnost vykonat. Přestože tato objektivní lhůta směřuje především vůči státu jako ochrana pokračování obviněného, váže nejen stát samotný, ale vztahuje se svým způsobem i na postavení obviněného v řízení, a to v tom smyslu, že nepokrývá takové překážky, na které stát v průběhu řízení nemá vliv. Jestliže překážky bránící státu navzdory realizované snaze věc ve stanovené lhůtě pravomocně skončit jsou v extrémním rozporu s účelem řízení o přestupku, svou podstatou porušují nejen zákon, ale současně též i podmínky spravedlivého procesu (stanoveného postupu) vyplývající z ústavního pořádku. Sem spadají např. jednání nesoucí zřetelné snahy procesní obstrukce, ale i takové, které – ačkoli takové znaky (obstrukce) postrádají – sledují již mimoprocesní cíle*.

Jako poslední zmíním rozsudek, který dle mého názoru umožňuje formulaci závěru o tom, jak nakládat s podáními, která sledují toliko formální a zneužívající uplatnění procesního práva. Tedy podle rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2018, sp. zn. 4 As 113/2018, platí, že *podává-li stejná osoba jako účastník či jako zmocněnec opakovaně listinná podání bez podpisu,*

¹⁷ Viz např. usnesení NSS sp. zn. 8 As 74/2013.

není procesní chybou, pokud správní orgán nepostupuje podle § 37 odst. 3 správního řádu a osobu **nevzve k odstranění nedostatku podání**. Stejně závěry platí i pro osoby nějakým způsobem spojené s osobami tyto obstrukční taktiky využívajícími. Takovéto podání je v těchto výjimečných případech zneužitím práva, nepožívá právní ochrany a nevyvolá samo o sobě žádné procesní důsledky. **Správní orgán na ně nemusí nijak procesně reagovat.**

Úskalí a otázky související s vlastní aplikací zneužití procesního práva

Z výše uvedených východisek lze dle mého názoru dovodit to, že zásada zákazu zneužití procesního práva je živý aplikační korektiv i v řízeních při správě daní. Jisté je, že jeho aplikace přichází do úvahy v případech, kdy ostatní dostupné prostředky selhaly, popř. by se staly obsoletními, či by dokonce vyvolaly další řetězení situace.¹⁸ Jde tedy bezpochyby o prostředek **ultima ratio**.

K závěru o tom, zda je v daném případě jeho aplikace namíste, slouží jisté faktory zjištěné v řízeních, které však nejenže nemusí být naplněny vždy, ale naopak i pokud jsou naplněny všechny, závěr o zneužití práva povinně neimplikují. Primární optiku posouzení naopak sehrávají otázky, jako je samoučelnost vyvolaného postupu správního orgánu a znemožnění správnímu orgánu rozhodnout, ať už procesně, nebo meritorně (i přes jeho snahu).¹⁹

Sluší se také uvést, že byť je množství a rozsah podání zásadní indicií, závěr nemůže být vystaven toliko na množství²⁰ vedených sporů či učiněných podání.²¹ Bez **seznámení se s jejich obsahem** a určením toho, jaký prostředek je jimi naplněn formálně a jaký cíl však podatel sleduje pokoutně (zneužívaje procesní právo), se neobejdeme. Podle mého názoru je právě **dostatečné zjištění a prokázání²² toho, že podatel svými podání zneužívá procesní právo, věcí klíčovou. K této otázce se nutně váže i náležité zvážení a v případě potřeby prokázání či alespoň přezkoumatelné zachycení aktuální procesní situace podatele**. Tedy toho, proč podává zneužívající podání a co jimi za dané procesní situace sleduje. Pomocným indikátorem je to, že zneužívání procesního práva je často spojeno s prekluzivní lhůtou a jejím zamýšleným dosažením.

Jisté v dané situaci napomůže a pro zjištění podmínek aplikace zákazu zneužití práva bude výhodou ověřitelná extrémnost případů s pomocnými faktory jako **sériovost a stereotypnost podání, popř. jejich identičnost**.²³

Ideální je pak i zjištění **absence jiných prostředků správního orgánu** pro reakce na podání, ale i zjištění absence možnosti odůvodnění specifického/striktního přístupu k podateli. Jako příklad může sloužit i to, že účelem již nenaplní zkrácení správcovských lhůt či nevyhovění žádostem.

V praxi problematickou je pak ta skutečnost, že je nutno pečlivě **odlišovat zneužití procesního práva od procesní strategie osoby zúčastněné na správě daní** (nejčastěji však daňového subjektu, lhotejnost, zda v zastoupení či jednatelství přímo), kterou může být i komplikování zjištění skutkového stavu věci apod. **Nemohu totiž učinit závěr**, že povinností osoby zúčastněné na správě daní je činit podání výhradně zdrženlivě a udržovat přehledný stav svých řízení, popř. se obávat uplatnění svých práv. Tak to skutečně není. Je zde samozřejmě nadřazen cíl a potřeba učinit pro úspěch ve své věci vše. Sám bych také postupoval tak, abych dosáhl ve své věci úspěchu, byť bych na druhou stranu opětovně nenamítal podjatost úředních osob, neskrýval svá podání do jiných či úmyslně nepodával nepřijatelné prostředky ochrany. Tato otázka je však vskutku právně složitá, dalo by se říci klíčová, a vyžaduje precizní posouzení správcem daně, než tento závěr o zneužití práva přezkoumatelně učiní.

Pro účastníka musí být takový **postup²⁴ správního orgánu předvídatelný**.²⁵ To podle mého názoru nutně nevyžaduje, aby bylo podatelům anoncováno či byli jednotliví podatelé poučováni o tom, že podání, která budou vykazovat znaky zneužití práva, nebudou vyřizována a nevyvolají právní účinky. Zde by se institut poněkud sám vyprázdnil další informační povinností s možnostmi procesní přestřelky. Na druhou stranu by se měl podatel nejlépe z obvyklé správní praxe dozvědět, že pokud přistoupí k určitým druhům samoučelných podání, tak nebudou vyřizována.

Kde je naopak nutno povinnost předběžné informace vyžadovat, je počátek zastupování. Zde existuje jakási očekávaná povinnost správce daně ve vztahu k **zastupovanému daňovému subjektu, aby byl informován²⁶ o praktikách nově zvoleného**

18 Typicky podávání odvolání na zastavení řízení pro nepřípustnost podání, event. stížnost na postup posouzení opakujících se podání.

19 Nutno odlišovat od situace, kdy se správce daně svou neaktivitou či až nečinností vystavil svízelnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Zde je i horečná aktivita irrelevantním kritériem ohledně posouzení nemožnosti věc ukončit.

20 K tomu více rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2011, sp. zn. 2 As 75/2011.

21 Autorovi jsou z praxe známy situace, kdy někteří podatelé či zástupci podatelů činí vyšší desítky podání na řešení situací, kde jiní podatelé či jejich zástupci vystačí s jednotkami. Je mu znám i případ podatele, který učinil v pozici zástupce (pravda, pro vícero řízení – více DS) přes 3 tisíce podání, tisíc každý rok.

22 Důkazní břemeno tíží orgán veřejné moci, v našem případě správce daně. K tomu dále rozsudky NSS ze dne 4. 5. 2011, sp. zn. 1 As 27/2011, ze dne 30. 11. 2019, sp. zn. 3 As 338/2019, ze dne 18. 3. 2015, sp. zn. 1 As 16/2015.

23 Usnesení NSS ze dne 14. 11. 2014, sp. zn. 10 As 226/2014.

24 Kdy bude jeho procesní aktivita naplňovat z pohledu správce daně znaky zneužití práva.

25 Rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2022, sp. zn. 1 As 181/2021.

26 Vyžaduje-li to stav řízení při správě daní.

zástupce a byla mu dána možnost volby jiného zástupce či jeho usměrnění, zvláště za situace, že o takových praktikách zástupce vůbec nemusí vědět.

Význam zneužití procesního práva v řízeních při správě daní

Hlavním benefitem nevyvolání procesních účinků u podání, která naplňují znaky zneužití procesního práva, je to, že jejich nevyřizování **ponechává přehlednou procesní situaci**, naplní zásadu hospodárnosti a umožňuje správci daní, aby se o to náležitěji věnoval vlastnímu meritornímu řešení věci, tj. řešení předmětu řízení.

Odpadá zde zvykový postup, byť za určitých okolností právně účinný, kdy je zástupce (zastupovaný) informován, že pokud bude beze změn opakovat určitý typ podání, nebudou tato vyřizována. Naplnění zásady zákazu zneužití práva totiž umožňuje, aby takto bylo k podáním přistoupeno bez dalšího a **nemusely** být ke každému dílčímu a možnému zneužití práva **vydávány informační přípisy**. Ony přípisy správce daně ostatně samy nevyvolají žádné právní účinky.

Za druhé, aplikace zásady zákazu zneužití procesního práva narovná právní stav tak, aby se **stal předvídatelným** i pro ostatní osoby zúčastněné na správě daní, tedy nejen pro ty, jimž je věnována řádná korespondenční péče, a **nezavdává pochybnosti** o tom, čím došlo k omezení práva činit při správě daní podání, která budou správcem daně vyřizována. Navíc uvedeným informačním přípisem může být navozen dojem, že bude-li svému podání podatel věnovat lepší obsahovou péči, vyřizována budou, byť se nadále bude jednat o formální uplatnění práva s cílem vyvolat samoúčelné úkony správce daně.

Dalším benefitem náležitého zjištění zneužití procesního práva v daném případě je to, že lze dovést jeho **vztah k pořádkové pokutě** dle § 247 DŘ za ztěžování správy daně. Tedy jsme schopni lépe zachytit to, proč by sama pokuta nemohla vést k cíli – řádnému a neztíženému výkonu správy daně. Toto je

nejlépe zřejmé z toho,²⁷ že zneužívající **výkon práva** je na první pohled odlišný od **neplnění procesní povinnosti** nepeněžitě povahy či jiných povinností dle § 247a DŘ.

Stejně tak pak umožňuje vymezit, proč v případě kvalifikovaných zástupců **nepostačuje tzv. kárná stavovská odpovědnost** a její realizace podnětem. Primárně proto, že podle mého názoru není činění právně neúčinných podání²⁸ kárným proviněním. Ačkoli slovo *zneužití* vyvolává samo o sobě zcela negativní konotace jeho vnímání, tak v případě zneužití procesního práva se jedná spíše o nadměrnou a cíl nesledující procesní aktivitu, sledující samoúčelné úkony správce daně (správních orgánů jako orgánů veřejné moci) bez nastoupení příslušných (mnohdy nadto pro vlastní řízení pomocných) právních účinků podání. Sekundárně proto, že samotná stavovská odpovědnost se váže spíše k ohrožení zájmů klienta neplněním jasných povinností kvalifikovaného zástupce, nikoli k volbě nadměrných prostředků.

Závěr

Co uvést závěrem? Snad jen, že bylo dle očekávání ověřeno, že při správě daní lze v řízeních při ní vedených aplikovat zásadu zákazu zneužití procesního práva, a to ve výjimečných situacích, a jednání ke zneužití práva směřující musí být v konkrétním případě dostatečně prokázáno, přičemž důkazní břemeno tíží správce daně. ■

27 Vynecháme-li jasnou kategorii podání, která jsou hrubě urážlivá, nebo osoby, které narušují pořádek.

28 Z důvodů, že tato naplňují znaky zneužití práva.



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

Jak (ne)aplikovat zneužití práva v daních

Judikatura Nejvyššího správního soudu i krajských soudů se v případech týkajících se zneužití práva zaměřuje téměř výhradně na otázku, zda v daném konkrétním případě došlo ke zneužití práva nebo ne. Pokud se o zneužití práva jedná, soudy potvrzují doměrky správce daně.¹ Ojediněle se vyskytují případy, kde je posuzováno, zda se případ měl posuzovat podle zneužití práva nebo (ještě) podle jiných pravidel (např. obecný test daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 ZDP). Česká judikatura však zatím ne(vy)řešila některé naprosto zásadní principiální otázky zneužití práva a jeho aplikace. Právě některým z nich se věnují autorky v následujícím článku. Jednou z těchto základních principiálních otázek je vztah obecného pravidla vyhýbání se daňovým povinnostem – zákazu zneužití práva (tzv. GAAR pravidla – z anglického *general anti-abuse rule*) – a specifických pravidel vyhýbání se daňovým povinnostem (tzv. SAAR – z anglického *specific anti-abuse rule*); druhou otázkou je způsob, jakým by mělo být zneužití práva doměřováno – komu, jaká daň a v jaké konkrétní výši by se měla doměřit.



JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.,

advokátka, Nováková + Partners, advokátní kancelář, s. r. o.



JUDr. Jana Fuksová, LL.M.,

daňový poradce č. 5029, KPMG Legal s. r. o., advokátní kancelář

GAAR, SAAR – jejich vzájemný vztah a vztah k ostatní daňovým normám v teorii i praxi

Obecné pravidlo vyhýbání se daňovým povinnostem

Pravidlo GAAR, které se historicky vyvinulo z judikatury, je aktuálně zakotveno výslovně v § 8 odst. 4 DŘ. Podle něj se „nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu“. Judikatura považuje za klíčový aspekt zneužití práva umělé vytvoření podmínek tak, aby byly naplněny zákonné podmínky pro dosažení určité daňové výhody (např. daňové uznatelnosti nákladu).

Ze samotného principu obecného pravidla zneužití práva se tedy nabízí, že k jeho aplikaci lze přistoupit až tehdy, jsou-li naplněny

zákonné podmínky. To ostatně vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu. Pokud zákonné podmínky naplněny nejsou, není zkoumán subjektivní a objektivní kritéria zneužití práva vůbec namíste. Aplikováno na prostředí daně z příjmů právnických osob – nejprve musí být prokázáno naplnění základního testu daňové uznatelnosti (vynaložení nákladu za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů) a pak až lze zkoumat jednotlivé prvky zneužití práva. Toto odlišení je klíčové rovněž z hlediska rozložení důkazního břemene, které ve vztahu k § 24 odst. 1 ZDP nese daňový subjekt, zatímco ve vztahu ke zneužití práva jej nese správce daně.

Specifická pravidla vyhýbání se daňovým povinnostem

Kromě obecného pravidla zneužití práva existují tzv. specifická pravidla vyhýbání se daňovým povinnostem. Jedná se o konkrétní, obvykle poměrně detailní pravidla mířící na konkrétní

¹ V některých případech dokonce dochází k „dvojímu“ doměření, např. v kauze korunových dluhopisů soudy potvrdily doměření daně z příjmů právnických osob (neuznání úrokových nákladů jako daňově uznatelných) a doměření srážkové daně z vyplácených úroků.

úzce zaměřené typy situací či transakcí. Nejstarším pravidlem SAAR v českém zákoně o daních z příjmů je tzv. test nízké kapitalizace obsažený v § 25 odst. 1 písm. w). Smyslem tohoto testu je předcházet snižování zisku prostřednictvím daňově uznatelných nákladů na financování mezi spřízněnými subjekty oproti kapitálovému financování. Toto ustanovení obsahuje poměrně detailní a kvantitativní kritéria pro daňovou uznatelnost nákladů financování ze skupiny. Dalšími pravidly SAAR v českém zákoně o daních z příjmů jsou např. koncept skutečného vlastníka příjmů,² specifická pravidla pro přeměny (§ 23d ZDP), hybridní nesoulady či pravidla převodních cen.

Zásadní rozdíl mezi pravidlem GAAR a pravidly SAAR spočívá zejména v absenci dvousložkového posuzování – subjektivního a objektivního prvku. V případě SAAR pravidel se jedná o více (např. nízká kapitalizace) či méně (skutečný vlastník) podrobné a konkrétní normy, které stanoví limity pro daňový režim (nejčastěji daňovou uznatelnost). Pokud jsou tyto limity překročeny, potom je bez ohledu na záměr daňového subjektu daňově výhodnější režim vyloučen. Demonstrovat si to lze na příkladu pravidel nízké kapitalizace. Pokud dojde k naplnění podmínek (překročení poměru mezi cizími zdroji financování ze skupiny a vlastním kapitálem), je část nákladů financování bez dalšího daňově neuznatelná. Není přitom zkoumáno, zda účelem poskytnutého financování bylo získání daňové výhody, či zda se jednalo o uměle vytvořenou transakci.

Vztah mezi jednotlivými SAAR (zejména test nízké kapitalizace a pravidla převodních cen) a obecnými daňovými pravidly (jako je test daňové uznatelnosti) je v judikatuře poměrně ustálený. Nejprve musí být naplněny obecné podmínky (§ 24 odst. 1 ZDP) a až následně je třeba zkoumat dílčí podmínky SAAR – ať se již jedná o test nízké kapitalizace, kde tato pravidla vyplývají ze vzájemného vztahu § 24 odst. 1 a § 25 ZDP, nebo o pravidla převodních cen (v této oblasti je test § 24 odst. 1 ZDP často označován jako tzv. benefit test). Vztah některých dalších SAAR (např. hybridních nesouladů) nebyl doposud v judikatuře řešen, nicméně lze očekávat, že princip bude obdobný. Ostatně i v případě SAAR (obdobně jako u GAAR) tento postup naplňuje smysl a účel pravidel SAAR, která mají bránit vyhýbání se daňovým povinnostem jinak zákonnými cestami – je tedy nasnadě, že nejprve musí být naplněna obecná zákonná pravidla, aby mohlo být přistoupeno k aplikaci pravidel SAAR.

Vztah GAAR a SAAR v teoretické rovině

Značně neprobádanou oblastí doposud zůstává vztah obecného pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem (zneužití

práva) a specifických pravidel (SAAR). Dosavadní judikatura se vztahem těchto pravidel v zásadě nezabývá. Obecná právní teorie by nabízela nahlížet na tato pravidla jako na obecnou a speciální právní normu a vycházet z klasické kolizní zásady *lex specialis derogat legi generali*, kdy speciální právní úprava má přednost před obecnou úpravou. Znamená to tedy, že pokud na některou oblast (např. vnitroskupinové financování) dopadá specifické pravidlo proti vyhýbání se daňovým povinnostem, nelze na tento případ aplikovat obecný test zneužití práva? Takový způsob aplikace by významně navyšoval právní jistotu. Obecný test zneužití práva a jeho jednotlivé složky jsou často oprávněně kritizovány jako hodně pocitový³ až „čichový test“.⁴

Jsou však pravidla GAAR a SAAR skutečně ve vzájemném vztahu speciality? Nezbytnou podmínkou pro aplikační přednost zvláštního pravidla (SAAR) proti obecnému pravidlu (GAAR) by bylo, aby upravovala stejnou materii, ale jiným způsobem.⁵ Označení specifické a obecné pravidlo proti vyhýbání se daňovým povinnostem by svádělo k závěru, že tomu tak je. Oproti tomu by bylo možné argumentovat, že tato označení hovoří spíše o určitém vyšším (společenském) účelu daných ustanovení než o materii, kterou upravují. V konkrétních případech by mělo být vždy posuzováno, zda je skutečně dána shodnost posuzované materie. Domníváme se, že shodnost posuzované materie je třeba vnímat v kontextu konkrétního pravidla SAAR, jinými slovy, nelze obecně říct, že transakce, na které dopadá konkrétní pravidlo SAAR, nemůže být posuzována z hlediska pravidel GAAR. Nicméně pokud pravidlo SAAR upravuje konkrétní detailní aspekt (např. dovolený poměr financování vlastním a cizím zdrojem financování v rámci skupiny), nemělo by být shledáno naplnění obecného testu zneužití práva v situaci, kdy je poměr tohoto financování zvolen právě tak, aby naplnil dovolený poměr. Uvedeno na konkrétním příkladu – u skupinového financování by nemělo být správcem daně zpochybňováno, pokud se společnost rozhodne navýšit/udržovat vlastní kapitál v takovém poměru vůči cizímu skupinovému financování, aby splnila podmínky nízké kapitalizace. Kromě argumentů o vyloučení aplikace GAAR na základě aplikace zvláštního pravidla lze v takovém případě navíc stěžít tzv. objektivní prvek zneužití práva – uvedené získání daňové výhody není v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. Samozřejmě v takovém případě musí být naplněny i další zákonné podmínky – zejména obecný test daňové uznatelnosti, a to je využití získaného financování za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Dalším zásadním argumentem pro (přínejmenším) přednostní aplikaci zvláštních pravidel SAAR je samotný charakter konceptu

2 Koncept skutečného vlastníka příjmu je některými autory označován za SAAR (např. KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023) jiní autoři (HORNOCHOVÁ, S., NOVOTNÝ, R. *Skutečný vlastník příjmů – víme, o čem přesně se bavíme? Bulletin KDP*, 2020, č. 2) jej považují do určité míry za paralelní ke GAAR a domnívají se, že je nezbytné i u něj naplnit subjektivní prvek.

3 ONDRÝSEK, R. § 8 [Hodnocení důkazů]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 58.

4 KAMÍNKOVÁ, P. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. 1. vydání. Praha: Ivana Hexnerová – Bova polygon, 2018, s. 91.

5 Rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, čj. 7 Afs 8/2018-56, a tam cit. judikatura.

zneužití práva (GAAR) jako prostředku *ultima ratio*.⁶ Již samotné označení napovídá, že k aplikaci zneužití práva by se mělo přistupovat až jako k poslední instanci, tedy po vyčerpání, resp. naplnění, veškerých ostatních pravidel. Označení zneužití práva jako prostředku *ultima ratio* vnímáme obecně ve dvojí rovině. Jednak právě v doslovném slova smyslu jako určení pořadí jeho aplikovatelnosti – tedy pokud nelze aplikovat jiné pravidlo. Takto se ostatně v minulosti vyjádřil již NSS, když vyzval správce daně, že „by obecně měli odolávat pokušení vydávat se v argumentaci právě jeho cestou, pokud se nabízí cesta jiná“.⁷ Lze se setkat s názory,⁸ že v souladu s povahou zneužití práva jako prostředku *ultima ratio* měl být aplikován nejprve konkrétní test SAAR (např. test nízké kapitalizace) a až následně měla být aplikována zásada zákazu zneužití práva.

Označení zneužití práva jako prostředku *ultima ratio* dále vnímáme jako určitý korektiv rozsahu jeho aplikace (zde rovněž poetické přirovnání k šafránu či záchranné brzdě⁹), kdy by zákaz zneužití práva měl být aplikován jen v „nejvíce donebevolajících“ případech. U zneužití práva by tedy mělo být vždy zvažováno, zda je jeho aplikace namístě, i s ohledem na celý kontext případu a celospolečenské nastavení v určité době. Obdobně jako v trestním právu, kde by měla být posuzována míra celospolečenské škodlivosti. Vnímání povahy zneužití práva jako prostředku *ultima ratio* jde ruku v ruce s dalšími prvky a zásadami daňového, potažmo veřejného práva obecně, a to v pochybnostech ve prospěch (daňového subjektu) a minimalizace zásahu veřejné moci. Pravda je, že zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu byla formulována a aplikována v kontextu výkladu zákonných norem, kdy určitá forma nabízí či umožňuje dva možné výklady, nicméně se domníváme, že obdobně by mělo být přistupováno i k aplikaci zákazu zneužití práva, a to právě s ohledem na jeho charakter *ultima ratio*.

V neposlední řadě použití zákazu zneužití práva dle § 8 odst. 4 DR až po aplikaci veškerých ostatních hmotněprávních pravidel je i v souladu se smyslem a účelem zákonodárce. Zneužití práva se do daňového řádu promítlo v návaznosti na implementaci směrnice ATAD¹⁰ v roce 2009. Důvodová zpráva k novelizaci výslovně označuje nově zakotvené zneužití práva daňového řádu za „subsidiární prostředek pro řešení krajních případů, na které nelze aplikovat pozitivní ustanovení právního řádu“.

Vztah jednotlivých pravidel v aplikační praxi Nejvyššího správního soudu

Pravidla SAAR bývají obvykle poměrně detailní a poskytují přesné parametry (např. poměr financování od spojených osob vůči vlastnímu kapitálu, vč. způsobu jeho výpočtu). V úvahách o vztahu specifických pravidel SAAR a GAAR je nutné zohlednit, že soudy v minulosti k možnosti zneužít konkrétní (detailní) „technické“ postupy uvedly: „Jestliže, jak je tomu typicky v právu procesním, právní řád stanoví relativně přesné, svým způsobem ‚technické‘ postupy, lhůty či podmínky pro uplatňování práva, a tedy právě za účelem dosažení co největší míry právní jistoty přináší co možná nepřesnější a nezřídka velmi detailní právní regulaci, je zásadně vyloučeno, aby naplnění uvedených postupů, využití lhůt či splnění podmínek pro uplatnění práva mohlo být posuzováno jako zneužití práva.“¹¹ Přestože citovaný rozsudek řešil procesní právní úpravu, není důvod, proč by se obdobný princip neměl uplatnit i v právu hmotném. Bezesporu v případě detailních pravidel konkrétních pravidel SAAR (např. nízké kapitalizace) nelze aplikovat obecný zákaz zneužití práva na ty parametry, které pravidlo SAAR obsahuje. Ostatně i kdyby nebylo posuzování z hlediska obecného zákazu zneužití práva vyloučeno, pro jeho aplikaci by nebyl naplněn objektivní prvek – rozpor se smyslem a účelem právní úpravy. Pokud zákonodárce upraví konkrétní parametry, je racionální předpokládat, že jednání v rámci těchto parametrů je z pohledu zákonodárce žádoucí či přinejmenším nikoli nechtěné.

Častým případem, kdy se v praxi setkávají obecná daňová pravidla, pravidla GAAR a SAAR, je oblast financování. Zde nejčastěji dojde ke střetu obecného zákazu zneužití práva (ve smyslu údajně vytvořené umělé struktury financování), specifického pravidla nízké kapitalizace, které jasně limituje daňovou uznatelnost úroků z úvěrů od spojených osob, příp. specifických pravidel převodních cen, které zase určují, jak velký úrok by si měly společnosti ve skupině (maximálně) účtovat. Dnes existuje četná judikatura,¹² ze které plyne, že § 24 odst. 1 ZDP může být předmětem zneužití práva právě v případech financování, kdy je uměle vytvořena taková situace, která dává vzniknout naplnění podmínek daňové uznatelnosti. Právě získání daňové výhody (v podobě daňové uznatelného nákladu) je však hlavním (či převažujícím) účelem celé transakce. Případy zneužití práva a nesplnění podmínek obecného testu daňové uznatelnosti je však třeba cíleně oddělovat. U nákladů financování je obecný test daňové uznatelnosti

6 Rozšířený senát NSS k tomu v usnesení ze dne 27. 5. 2010, čj. 1 As 70/2008-74, publ. pod č. 2099/2011 na www.nssoud.cz, v bodě 28. uvedl, že „... Zákaz zneužití práva je v jistém smyslu *ultima ratio*, a proto musí být uplatňován nanejvýš restriktivně a za pečlivého poměření s jinými obdobně důležitými principy vlastního právního řádu, zejména principem právní jistoty, s nímž se – zcela logicky – nejvíce střetává.“

7 Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 1 Afs 61/2015-46.

8 KAPPEL, J., op. cit. sub 2.

9 NSS v rozsudku sp. zn. 1 Afs 61/2015: Zákaz zneužití práva je opravdu prostředkem „*ultima ratio*“, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s konceptem materiální spravedlnosti, protože jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva, resp. jeho smyslem a účelem. (...) V daňové praxi by se proto mělo s konceptem zneužití práva zacházet „jako se šafránem“.

10 Směrnice rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu

11 Rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2011, čj. 7 Afs 4/2011-72.

12 Judikatura v kauze CTP (rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, čj. 9 Afs 57/2015-120, a další) a judikatura zaměřená na korunové dluhopisy.

aplikován na jistinu, získané financování musí být využito za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.¹³ I když je však prokázán účel využití získaných financí, může správce daně dospět (dle judikatury) oprávněně k závěru, že naplnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP bylo vytvořeno uměle.

Vztah nízké kapitalizace a obecného zákazu zneužití práva (nejen) v kauze CTP

Ve známé kauze zneužití práva CTP¹⁴ měl Nejvyšší správní soud („NSS“) příležitost se vyjádřit ke vztahu obecného zneužití práva a pravidel nízké kapitalizace jako specifického pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Stojí přitom za to připomenout, že již v původní důvodové zprávě k zákonu o daních z příjmů (z roku 1992) je jasně deklarováno, že „*Tento bod řeší závažný problém mezinárodního daňového úniku – tzv. nízké kapitalizace (thin capitalisation).*“ Pravidla od té doby doznala řady změn, nicméně jejich princip, tedy omezení daňové uznatelnosti nákladů financování (od spojených osob) na základě poměru nákladů financování a vlastních zdrojů, zůstal stejný.

V kauze CTP se řešila daňová uznatelnost nákladů financování vzniklého v rámci vnitroskupinové restrukturalizace. Velice zjednodušujícím způsobem řečeno, došlo k sérii transakcí, kdy výsledkem bylo vytvoření financování vnitroskupinovým úvěrem u společnosti, která takto financována předtím nebyla, NSS to označil za „*účelové zadlužení*“. Daňový subjekt namítal, že byla naplněna pravidla nízké kapitalizace. NSS se touto argumentací téměř nezaobíral a pouze stručně uvedl, že pravidla nízké kapitalizace se posuzují ve vztahu k ekonomicky odůvodněnému financování ve skupině.¹⁵

Naznačený přístup NSS je velice úsporný a posouzení vztahu zneužití práva (GAAR) a nízké kapitalizace (SAAR) by si rozhodně zasloužilo větší prostor. Soud k tomu výslovně uvedl: „*Splnění podmínek nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP nebylo a není předmětem sporu, a proto není rozhodné, zda stěžovatelka podmínky nízké kapitalizace naplnila. Dodržení těchto pravidel, resp. jejich zkoumání, se posuzuje ve vztahu k ekonomicky odůvodněnému financování ve skupině.*“ Dále soud uvedl: „*Technické pravidlo zakotvené v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP by bylo zábranou uplatnění principu zákazu zneužití práva v nyní projednávaném případě pouze za splnění vstupního předpokladu, že by úvěr, který by takovémuto*

technickému pravidlu odpovídal (tj. který by splňoval pravidla pro nízkou kapitalizaci), měl ekonomické opodstatnění ve smyslu generální klauzule v § 24 odst. 1 ZDP (viz k tomu výše body 66 a 67).“^{16, 17} Soud uvedenou pasáží v zásadě říká, že test nízké kapitalizace by mohl zabránit aplikaci zneužití práva, kdyby se uplatnil. Uplatnil by se, pokud by úvěr byl ekonomicky opodstatněný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. V posuzovaném případě však nebyla daňová uznatelnost nákladů financování zpochybňována na základě nesplnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP, nýbrž čistě na základě zneužití práva. Lze tedy předpokládat, že podmínky § 24 odst. 1 ZDP byly naplněny (nechme stranou, zda k vytvoření podmínek pro jejich naplnění došlo uměle či nikoli).

V kontextu judikatury týkající se § 24 odst. 1 ZDP se jeví poněkud nekoncepční rovněž vyjádření soudu ve vztahu k ekonomické racionalitě. Soud na jedné straně v bodě, na který ve vypořádání se s argumentem nízké kapitalizace odkazuje, uvádí, že „*Smyslem § 24 ZDP je nepochybně daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal či ani neměl možnost získat, případně udržet si zdanitelné příjmy. Pokud je zřejmé, že je náklad vynaložen v rozporu s uvedeným účelem, nemůže být tento smysl naplněn.*“ To je ovšem dramaticky přísnější test, než jaký je aplikován v judikatuře týkající se § 24 odst. 1 ZDP a posuzování racionality vynaložených výdajů pro daňovou uznatelnost dle tohoto ustanovení. Z judikatury, na kterou NSS i v současných rozsudcích nadále odkazuje, přitom plyne, že náklady nelze považovat za daňově uznatelné pouze v případě, že podnikatelský záměr, v jehož rámci byly výdaje vynaloženy, byl zcela iracionální či zjevně od počátku neuskutečnitelný.¹⁸ Finančním úřadům však nepřísluší hodnotit výhodnost konkrétního podnikatelského rozhodnutí.¹⁹ Uvedený nesoulad v pojetí ekonomické racionality by bylo možné vysvětlit tím, že zatímco uvedená judikatura řeší posuzování ekonomické racionality pro splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP, úvaha v rozsudku CTP se věnuje teleologickému výkladu daného ustanovení (tj. určení jeho účelu a smyslu) pro vyhodnocení objektivního prvku zneužití práva (tj. získání daňové výhody v rozporu s účelem a smyslem právní úpravy).

Toto vysvětlení ovšem nepřeklene výkladové problémy naznačené výše. Argumentace se zde točí v poměrně začarované smyčce nebezpečně připomínající Hlavu XXII. Soud na jednu stranu naznačuje, že SAAR (nízká kapitalizace) by mohl vyloučit zneužití práva (GAAR), kdyby se uplatnil test nízké kapitalizace (SAAR). Ten

13 Samotné prokázání využití finančních prostředků nemusí být v konkrétních případech zásadněji problematické. NSS mj. uzavřel: „*Pokud tedy byla získána určitá suma finančních prostředků (100 mil. Kč), přičemž minimálně stejný objem finančních prostředků byl následně vydán za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (investice do nového vybavení, koupě pozemku atd.), má Nejvyšší správní soud za to, že je prokázáno, že získané peněžní prostředky byly za tímto účelem vynaloženy.*“

14 Rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, čj. 9 Afs 57/2015-120, a na něj navazující judikatura dalších entit ve skupině.

15 Např. bod 67 rozsudku sp. zn. 9 Afs 57/2015, či bod 72 rozsudku sp. zn. 9 Afs 58/2015.

16 Rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2015, čj. 9 Afs 58/2015-127, bod 70.

17 Uvedená pasáž reaguje na argumentaci, že se nemůže jednat o zneužití práva, existuje-li pro daný případ konkrétní technické pravidlo.

18 Rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 13/2015-30.

19 Rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2023, čj. 10 Afs 118/2021-74.

se ovšem neuplatní, protože došlo ke zneužití práva na úrovni obecného testu daňové uznatelnosti (§ 24 odst. 1 ZDP).

Navazující rozhodující praxe soudů (a to zejména v kauzách tzv. korunových dluhopisů) mlčky pokračuje v nastoleném trendu, že (případně) splnění podmínek nízké kapitalizace nevylučuje aplikaci obecného zákazu zneužití práva. Z jednotlivých odůvodnění výslovně nevyplývá, zda podmínky byly splněny či nikoli, nicméně strany zřejmě tento argument vůbec neuplatňovaly. Výslovně (i když poměrně stroze) se NSS k předmětné otázce vyjádřil v rozsudku sp. zn. 2 Afs 289/2022 (věc „Samarinda“), kde uvedl, že soulad postupu daňového subjektu se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů nelze dovodit z formálního dodržení jeho § 25 odst. 1 písm. w) či zl).

Ostatně, vyloučení aplikace zákazu zneužití práva v případě aplikace technického pravidla nízké kapitalizace by v zásadě eliminovalo kauzy zneužití práva u financování, neboť řešené případy se téměř výlučně týkaly financování od spojených osob.

Dočkáme se rozšířeného senátu NSS?

Domníváme se, že otázka pořadí aplikace jednotlivých pravidel SAAR a GAAR by se do budoucna měla stát předmětem detailnějšího zkoumání a měla by být nastavena konkrétní pravidla pořadí jejich aplikace. Jak vyplývá z judikatury NSS, tato otázka není dosud nejen vyřešena, ale v judikatuře se lze setkat s poměrně protichůdnými názory. Jako jeden příklad za všechny si lze vzít výše rozebranou kauzu CTP, ve které NSS aplikoval pravidla v pořadí – základní test daňové uznatelnosti (§ 24 odst. 1 ZDP), a hned následně test zneužití práva, přičemž nepřímo uvedl, že test nízké kapitalizace jako SAAR by bylo možné aplikovat, až pokud by úvěr splnil podmínky § 24 odst. 1 ZDP a zákazu zneužití práva (zřejmě ve vztahu ke zneužití § 24 odst. 1 ZDP), a rozsudky, kde je zneužití práva jasně označováno jako prostředek *ultima ratio* a je požadována jeho aplikace (až a pouze tehdy), jsou-li aplikovány a splněny veškeré další zákonné podmínky. Přestože v konkrétních kauzách se může zdát tato polemika pouze teoretickou disputací bez praktického dopadu, považujeme s ohledem na to, jak velký zásah do právní jistoty zákaz zneužití práva představuje, za zásadní tuto otázku v jednotlivých kauzách řešit. Nepředjímáme a nevylučujeme, že v konkrétních kauzách by výsledné doměření daně nezůstalo stejné, resp. nebylo aprobováno soudy i v jiném pořadí aplikace. Nicméně zákaz zneužití práva by si určitě zasloužil konkrétní a jasné ukotvení své role a pořadí, kdy by měl přijít na scénu. Až budoucnost ukáže, zda do budoucna do této problematiky nezasáhne i rozšířený senát, aby choreografií jednotlivých pravidel upravil.

Jak doměřit daň, dojde-li ke zneužití práva

Konstatováním, že došlo ke zneužití práva, by posouzení správcem daně ani soudní přezkoumání rozhodně neměly končit. Je-li

konstatováno, že došlo ke zneužití práva, je potřeba zabývat se také následkem takového konstatování. V rozsudku *Halifax*,²⁰ který je považován za základ doktríny zneužití daňového práva, SDEU uvedl: „*plnění uskutečněná v rámci zneužití musejí být nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití*“. Rozsudek *Halifax* v zásadě vyžaduje, aby došlo k rekonstrukci stavu, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo. Obdobně se na zneužití práva dívá komentářová literatura, která dokonce vyžaduje rekonstrukci nejen u daňového subjektu, u kterého je zneužití práva identifikováno, ale i u ostatních subjektů, kterých se rekonstrukce stavu dotkne, a to jak směrem zvýšení daně, tak jejího snížení.²¹

Judikatura NSS je v tomto ohledu na správce daně poměrně mírná a strohá. Většina kauz se týká pouze sporu o to, zda došlo nebo nedošlo ke zneužití práva. Otázka toho, jaká daň by měla být (při konstatování zneužití práva) doměřena, však již podrobněji řešena nebývá. Je samozřejmě otázkou, do jaké míry je to dáno žalobní, popř. kasační argumentací daňových subjektů. Nicméně správci daně by se touto otázkou měli zabývat z úřední povinnosti – jejich povinností je v souladu se samotným principem GAAR a cílem správy daní nejen konstatovat případné zneužití práva, ale rovněž zajistit, aby daň byla stanovena správně. To v kontextu judikatury *Halifax* a na ni navazující znamená nejen odčerpání daňové výhody, ale nastolení takového stavu, jako by ke zneužití práva nedošlo. V tom se shoduje nejen judikatura SDEU, ale rovněž NSS. Tuzemský soud je poměrně benevolentní ve způsobu, jakým dojde k odčerpání daňové výhody: „*Konkrétní způsob tohoto odčerpání či ‚restituce‘ je však v rukou správce daně a odvíjí se od okolností daného případu*.“ Nicméně bez ohledu na tuto volnost správce daně je nezbytné, aby jeho volba byla učiněna v hranicích nastolení stavu, jako by ke zneužití práva nedošlo.

Dosavadní judikatura a rozhodovací praxe orgánů Finanční správy se zaměřuje zejména na zkonstatování zneužití práva a doměření daně, ať je to již v podobě neuznání daňové uznatelnosti určitých nákladů, či doměření srážkové daně – někdy dokonce obojí. Tím dochází bezesporu k odčerpání daňové výhody. Nicméně v konkrétních případech to nemusí nutně znamenat, že dojde k nastolení takového stavu, jako by ke zneužití práva nedošlo.

Z judikatury NSS ke korunovým dluhopisům poměrně jasně vyplývá, že k doměření daně z titulu zneužití práva může dojít jak z důvodu neuznání daňové uznatelnosti nákladů financování (tj. doměřována je daň z příjmů právnických osob), tak i u srážkové daně (při výplatě osvobozeného příjmu, který by, pakliže by nedošlo ke zneužití práva, této dani podléhal). Pojďme se nyní na konkrétním vzorovém příkladu financování podívat, zda tímto způsobem skutečně dochází k narovnání stavu tak, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo.

20 Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02.

21 ONDRÝSEK, R. § 8 [Hodnocení důkazů]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol., op. cit. sub 3, s. 61.

Hypotetická situace

Ke konci roku 2012 došlo k umělému vytvoření potřeby financování a emisi dluhopisů se jmenovitou hodnotou 1 Kč. Počítejme s emisí dluhopisů celkem za 10 mil. Kč s úrokovou sazbou 10% p. a., tj. vyplacenými úroky 1 mil. Kč ročně.

Způsob zdanění podle zákonné úpravy (bez přihlédnutí k aplikaci zneužití práva)

Daň z příjmů právnických osob – úroky z emitovaných dluhopisů ve výši 1 mil. Kč představují daňově uznatelný náklad, snižují tak základ daně.

Daň z příjmů stanovená zvláštní sazbou daně vybíraná srážkou – s ohledem na specifická pravidla zaokrouhlování se srážková daň efektivně nevybere, jelikož výsledná daňová povinnost bude nulová.

Způsob zdanění při konstatování zneužití práva²²

Daň z příjmů právnických osob – neuznání daňově uznatelnosti úrokových nákladů ve výši 1 mil. Kč, doměření daně z příjmů právnických osob ve výši 190 tis. Kč (19% z 1 mil. Kč).

Daň z příjmů stanovená zvláštní sazbou daně vybíraná srážkou – doměření srážkové daně ve výši 15% z vyplacených úrokových příjmů, při výpočtu srážkové daně je postupováno metodou brutace, tj. vyplacená částka je považována za konečnou (čistou po provedení srážky) a matematicky je dopočtena hrubá výše dividendy a výsledná daň. Doměřená daň tedy bude 176 470 Kč (1 mil. Kč x 15/85).

Jaká by ale byla situace, kdyby ke zneužití práva nedošlo, tj. nebyla by uměle vytvořena potřeba dluhového financování? V konkrétní situaci bude vždy záležet na tom, jakým konkrétním způsobem ke zneužití práva došlo a jaké všechny transakce/kroky by se musely „odestát“. Nicméně ve zjednodušeném modelovém příkladu lze předpokládat následující:

Vzorová situace, kdyby ke zneužití práva nedošlo (tj. nedošlo by k umělému vytvoření potřeby financování)

Daň z příjmů právnických osob – výsledek hospodaření by byl o 1 mil. Kč vyšší, tím pádem by byl vyšší i základ daně a výsledná daň (o 190 tis. Kč – 19% z 1 mil. Kč).

Daň z příjmů vybíraná srážkou – v důsledku vyššího výsledku hospodaření by daňový subjekt disponoval vyšším výsledkem hospodaření ve schvalovacím řízení (o 810 tis. Kč – výsledek hospodaření po zdanění) a mohl by vyplatit vyšší dividendu (o 810 tis. Kč). Pokud by k výplatě dividendy došlo, podléhala by tato dividendu srážkové dani dle ZDP, příp. s modifikací dle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Budeme-li předpokládat aplikaci 15% srážkové daně, výsledná daň na dodatečné dividendě činí 121 500 Kč (15% z 810 tis. Kč).

Posouzení, zda je doměření daně z příjmů i srážkové daně v tomto případě souladné s požadavkem na restituci stavu a čerpání daňových výhod, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo, je poměrně problematické. Jelikož k dané situaci nedošlo, tak se pohybujeme v hypotetických úvahách (co by kdyby), nikdy tedy nebude dána jistota, že by se situace skutečně stala daným způsobem, nicméně v kontextu zneužití práva je namísto vzít v úvahu nejpravděpodobnější variantu bez dovozování či konstruování kroků, ke kterým nedošlo, tj. bez predikce, jak by se dané osoby chovaly jinak. Ve výše uvedeném příkladu je dovozován jeden zásadní krok, a to rozhodnutí o výplatě dividendy. Samotné vykázání vyššího výsledku hospodaření totiž samo o sobě neznamená, že by došlo k jeho rozdělení a výplatě akcionářům. Na druhou stranu je třeba vzít v úvahu, že kdyby nebyla dividendu vyplacena, disponoval by daňový subjekt volnými finančními prostředky, což však v realitě nenastalo, neboť úroky byly vyplaceny. Nedokončováním výplaty dividendy by tedy nebyla rekonstrukce, jako kdyby nedošlo ke zneužití práva, úplná. Lze tudíž argumentovat, že jelikož došlo k úhradě úroků z dluhopisu, došlo ke vzniku daňové výhody i na penězovodu ze společnosti, kterou je namísto odebrat. Jak ale zjistíme porovnáním rekonstrukce hypotetické situace, výsledná daňová zátěž je významně vyšší na úrovni srážkové daně. Protiargumentem by mohl být pohled z druhé strany, kdy se na transakci budeme dívat optikou příjemce úroků, který „v čistém“ dostal 1 mil. Kč, je proto v souladu s požadavky *Halifax* a související judikatury rekonstruovat stav tak, jak by (s největší mírou pravděpodobnosti) proběhl, aby došlo k výplatě této částky. Je ovšem třeba podotknout, že tuto úvahu v judikatuře nenajdeme.

Pojďme si příklad namodelovat s jednou další proměnou – k emisi dluhopisů došlo refinancováním stávajícího dluhu se zvýšením úrokových nákladů. Takto nastíněný příklad je inspirovaný některými kauzami korunových dluhopisů.²³ Např. podstatu kauzy *Koh-i-noor* lze zjednodušit na refinancování stávajícího nízko úročeného cash-poolingu prostřednictvím více úročených korunových dluhopisů, které upsaly spojené fyzické osoby. Tento rozsudek je odbornou veřejností kritizován.²⁴

22 Jak byl aprobován NSS napřímo v kauzách *Koh-i-noor*.

23 Např. kauzou *Koh-i-noor Hardmuth* (NSS sp. zn. 4 Afs 376/2021 a 5 Afs 45/2022) či *Nigrassa* (sp. zn. 3 Afs 40/2023, i když v této věci bylo řešeno zdanění srážkovou daní), kde bylo argumentováno přinejmenším částečným refinancováním stávajících závazků.

24 KAPPEL, J., op. cit. sub 2, např. uvádí: „rozsudek NSS ve věci *Koh-i-noor Hardmuth* vychyluje zásadu zneužití daňového práva z rovnováhy a nepřiměřeně zasahuje do ústavně garantovaných zásad právní jistoty a zákonnosti a svobody daňových subjektů. V této souvislosti je škoda, že tento rozsudek nebyl napaden ústavní stížností.“

Hypotetická situace

Ke konci roku 2012 došlo k umělému navýšení potřeby externího financování, refinancování existujících závazků a emisí dluhopisů se jmenovitou hodnotou 1 Kč. Počítejme s emisí dluhopisů celkem za 10 mil. Kč s úrokovou sazbou 10% p. a., tj. vyplacenými úroky 1 mil. Kč ročně. Původní zdroj financování ve výši 5 mil. Kč nesl úrokovou sazbu 6% p. a.

Způsob zdanění podle zákonné úpravy (bez přihlídnutí k aplikaci zneužití práva)

Daň z příjmů právnických osob – úroky z emitovaných dluhopisů ve výši 1 mil. Kč představují daňově uznatelný náklad, snižují tak základ daně.

Daň z příjmů stanovená zvláštní sazbou daně vybíraná srážkou – s ohledem na specifická pravidla zaokrouhlování se srážková daň efektivně nevybere, jelikož výsledná daňová povinnost bude nulová.

Způsob zdanění, kdyby k refinancování nedošlo (tj. původní úrokové náklady)

Daň z příjmů právnických osob – úroky z úvěru ve výši 300 tis. Kč představují daňově uznatelný náklad, snižují tak základ daně.

Daň z příjmů fyzických osob (věřitele) – úroky z úvěru ve výši 300 tis. Kč budou zdaněny v obecném základu daně sazbou 15% nebo 23%.

Pro účely tohoto hypotetického příkladu předpokládáme, že obě uvedené úrokové sazby jsou stanoveny v souladu s § 23 odst. 7 ZDP. Pokud by nová vyšší úroková sazba byla stanovena v rozporu s pravidly tržního odstupu, nebylo by namístě vůbec posuzovat otázku zneužití práva, ale případný rozdíl (až 4 procentní body sazby) by měl být doměřován v režimu převodních cen, tj. správce daně by měl prokázat, že ceny mezi nespojenými osobami byly sjednány v jiné výši. Samotný fakt, že refinancováním došlo ke zvýšení úrokové sazby, pokud byly obě sazby tržně obvyklé, nemůže být argumentem pro závěr ohledně zneužití práva. Otázka výše úrokové sazby by měla být posuzována samostatně jako hmotněprávní podmínka dle příslušného ustanovení.

Pokud by v tomto hypotetickém případě bylo zkonstatováno zneužití práva, jakým způsobem by mělo být provedeno odčerpání daňové výhody na straně společnosti? Obstojí obdobný závěr jako ve výše nastíněném příkladu – tj. doměření daně z příjmů právnických osob i srážkové daně z plné částky emitovaných dluhopisů?

V posuzovaném případě lze náklady financování rozpadnout následovně:

- 300 tis. – úrokový náklad, který společnost původně měla i před realizací kroků, které byly posouzeny jako zneužití práva,
- 200 tis. – úrokový náklad z financování, které nebylo vyvoláno zneužitím práva a které splňuje veškeré zákonné podmínky, zejména § 23 odst. 7 ZDP, nicméně pokud by nedošlo ke zneužívajícímu refinancování, zřejmě by k nárůstu úrokového nákladu nedošlo,
- 500 tis. – úrokový náklad vzniklý na základě uměle navýšené potřeby financování.

Domníváme se, že na základě principu odčerpání daňové výhody restituční, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo, nelze akceptovat odebrání možnosti uplatnit si jako daňově uznatelný náklad celý úrokový náklad z emitovaných dluhopisů. Pokud by ke zneužívajícímu refinancování nedošlo, potom by u společnosti zůstal původní (300 tis. Kč) úrokový náklad, který by byl daňově uznatelný. Daňová výhoda, o které lze v uvedeném příkladu maximálně uvažovat, je tedy daňově uznatelný náklad ve výši 700 tis. Kč. V rámci tohoto nákladu dále vyvstává otázka, zda lze odstranit celou daňovou výhodu, tj. celý daňově uznatelný náklad převyšující původní daňově uznatelné úroky, nebo by měl být respektován princip převodních cen a daň by měla být doměřena jen z částky odpovídající navýšení úvěrového zatížení (tj. 500 tis. Kč).

Bohužel judikatura NSS je v otázce toho, jakou částkou/jakým způsobem by měla být daňová výhoda odebrána, poměrně skoupá (což může být částečně dáno možnou absencí relevantních kasačních námitek). NSS dané většinou neřeší vůbec či řeší velmi stroze.

V kauze *Koh-i-noor* bylo původními daňově uznatelnými úroky z krátkodobého financování argumentováno, z rozsudku však není zřejmé, zda tato argumentace byla uplatněna ve vztahu k samotnému zkonstatování zneužití práva nebo rovněž v otázce způsobu odčerpání daňové výhody.²⁵ NSS tuto námitku vyhodnotil následovně: „Tuto námitku nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou, neboť stěžovatelem zmíněné původní krátkodobé financování prostřednictvím cash-poolingu představovalo jiný způsob financování činnosti stěžovatele, než byl posuzován v této věci, a nenastaly u něj tudíž uvedené specifické okolnosti, na základě nichž je třeba nyní konstatovat, že se jedná o zneužití práva“ (bod 38, rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 376/2021). Toto odůvodnění však nereflektuje pravidla, jak by mělo dojít k odčerpání daňové výhody.

V rozsudku sp. zn. 4 Afs 109/2022 (věc „De-Wood“) NSS řešil skutkovou situaci „náhrady“ bezúročných půjčky dluhopisovým financováním. Daňové orgány pro zneužití práva odmítly daňovou uznatelnost úroku z dluhopisů a daňovému subjektu doměřily daň z příjmů právnických osob. NSS dané kvitoval, když uvedl, že nebyl naplněn primární účel emise dluhopisů, a to zajištění

25 NSS předmětnou námitku rekapituloval následovně: „Stěžovatel rovněž namítl, že pokud nebyla rozporována uznatelnost úroků z původního krátkodobého financování, je zcela absurdní, aby změna financování za odlišný instrument s tržně nastavenými parametry byla považována za objektivní okolnost prokazující naplnění podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva“, bod 38, rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 376/2021.

externího zdroje financování (bod 34). Dle NSS upisovatel upsáním dluhopisů dosáhl dluhopisového úroku, jehož by v případě dalšího trvání původní bezúročné půjčky nedosáhl, když daňový subjekt o dluhopisový úrok neoprávněně snížil svůj základ daně. Ač NSS v bodě 48 rozsudku akcentuje fakt, že upisovatel byl vůči daňovému subjektu spojenou osobou, ponechává bez povšimnutí skutečnost, že *bezúročná půjčka* byla poskytnuta v rozporu s pravidly uvedenými v § 23 odst. 7 ZDP. Sice tak bylo odhlédnuto od transakce, kterou daňové orgány označily za zneužívající (tj. náklad na úrok z dluhopisu byl vyloučen z daňově uznatelných nákladů), výsledný stav však byl rovněž v rozporu s pravidly stanovenými zákonem o daních z příjmů.

Obdobná situace byla řešena v rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 175/2022 (věc „Bozadziev“). I zde nebyl uznán jako daňově uznatelný úrok z dluhopisového financování s tím, že „poskytnutí prostředků od společníka nenaplní smysl externího financování, ani jiný legitimní ekonomický smysl“ (bod 41 rozsudku). V dané věci bylo dluhopisové financování užito pro úhradu kupní ceny za úplatný převod podniku, který proběhl mezi spojenými osobami. NSS v rozsudku opakovaně uvádí, že „úplatný převod podniku z fyzické na právnickou osobu jistě sám o sobě ekonomicky racionálním řešením je“ (bod 43). Byly-li by dluhopisy upsány třetími osobami, „problém“ s uznatelností úroků by dle NSS nevznikl – uznatelné by byly (bod 44). NSS dále uvádí, že se v dané věci nabízela buď možnost financování převodu podniku společnickou půjčkou, nebo rozložení ceny převodu do splátek (bod 47). Tuto svoji úvahu však nikterak nerozvádí ve vztahu k rekonstrukci stavu, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo – daňovému subjektu byly totiž dluhopisové úroky vyloučeny jako celek, tj. nebyly „nahrazeny“ žádným jiným nákladem, ač v dané věci nebylo sporu o tom, že došlo k úplatnému převodu podniku.

V rozsudku sp. zn. 2 Afs 82/2022 (věc „A.VV.“) NSS posuzoval otázku zneužití práva při prodeji akcií daňového subjektu a následné výplatě dividend (nejednalo se tedy o otázku tzv. korunových dluhopisů). V daném případě byly (zjednodušeně řečeno) akcie daňového subjektu prodány kyperské společnosti. Kupní cena byla původnímu akcionáři kyperskou společností splácena postupně s tím, že peněžní prostředky na úhradu kupní ceny kyperská společnost generovala z dividend vyplácených jí daňovým subjektem. Tyto byly díky aplikaci pravidla uvedeného v § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP osvobozeny od srážkové daně. NSS v rozsudku uvedl, že účel daného ustanovení – zabránění dvojímu zdanění zisků a dosažení daňové neutrality tak, aby zisk byl zdaněn u konečného příjemce – nebyl v daném případě naplněn; osvobození výplaty dividend tak neodpovídalo účelu předmětného ustanovení. Dle NSS byl správným postupem správce daně, který s poukazem na zneužití práva výplatu dividend u daňového subjektu „dodanil“ (tj. aplikoval srážkovou daň).

V dané věci tedy NSS provedl rekonstrukci stavu, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo, tak, že odhlédl od faktu, že došlo k převodu akcií z původního akcionáře na jiný subjekt (splňující podmínky pro osvobození od srážkové daně při výplatě dividend). Výplata dividend tedy byla zdaněna tak, jako by došlo k jejich výplatě původnímu akcionáři (který podmínky pro osvobození nesplňoval). NSS se odmítl zabývat otázkou širších okolností dané věci. NSS totiž v bodě 81 rozsudku uvedl, že „Pokud stěžovatelka podsouvá krajskému soudu názor, že 40 mil. Kč, které Ing. B. VV. získal za akcie, je více než 90 mil. Kč, které dle tvrzení stěžovatelky mohl získat na dividendách, je třeba konstatovat, že takový názor z napadeného rozsudku neplyne, a argumentace stěžovatelky se tedy míjí s důvody napadeného rozsudku. Pro danou věc je podstatné, že u dividend vyplacených v roce 2013, které byly ve svém důsledku vyplaceny Ing. B. VV. formálně jako splátka kupní ceny, bylo uplatněno osvobození od daně. Není podstatné, nakolik se Ing. B. VV. právně odízl od ‚rodinného majetku‘ a nakolik vykonávala právní vliv jiná osoba. Podstatné je, že trustová struktura nesloužila deklarovanému účelu a dividendy vyplácené WW. A. Ltd získával Ing. B. VV. jako splátky kupní ceny...“

Odmítnuta byla rovněž námitka, že nikoli celá část vyplacené dividendy byla užita na splátku kupní ceny, tj. že tato část neměla být posouzena jako zneužívající, tj. osvobození mělo být zachováno. NSS k tomu uvedl, že jako zneužívající byl vyhodnocen celý sled transakcí zahrnující úplatný převod akcií, tj. nebyly splněny podmínky pro osvobození výplaty dividendy jako takové.

V tomto případě tedy NSS dospěl k závěru, že „odebráno“ má být celkové osvobození výplaty dividend, ač splátku kupní ceny představovala jen část, když zbytek byl akcionářem použit na úhradu jiných nákladů. S lehkou nadsázkou lze říci, že bylo aplikováno pravidlo „všechno nebo nic“, které dle našeho názoru z rozhodnutí ve věci *Halifax* nevyplývá (ostatně k tomu trefně stanovisko generálního advokáta Madura v bodě 95²⁶). Stranou ponechme, že se NSS podobně jako v případě rozhodnutí ve věci *Koh-i-noor* odmítl zabývat posouzením ostatních otázek.

V již „historickém“ rozsudku sp. zn. 5 Afs 75/2011 NSS dospěl k závěru, že založení dvou společností, kde byl zakladatelem jediný společník a jednatel, se kterými následně zakladatel uzavřel nájemní smlouvy, představovalo zneužití práva, protože společnosti byly vytvořeny účelově z důvodu vykazování tržeb za služby související s provozováním výherních hracích automatů subjekty, které nejsou plátcí DPH. Dle NSS tak správce daně správně vycházel z takové situace, jaká by existovala v případě neexistence předmětných společností (bod 41 rozsudku). Z rekapitulační části rozsudku je zřejmé, že v dané věci správce daně zakladateli (který byl plátcem DPH) doměřil DPH na výstupu u *plnění týkajících se příjmů z provozu výherních automatů* (viz bod 7 rozsudku). Z rozsudku nevyplývá, že by v rámci daňového řízení zakladatele bylo

26 „... pokud předkládající soudy zjistí, že těchto účelů je dosaženo pouze částečně – pokud jsou osvobozené osoby povinné k dani oprávněny získat zpět určitou část vzniklé DPH na vstupu – pak musí být ustanovení šesté směrnice vykládána jako přiznávající dotyčným osobám povinným k dani právo získat zpět DPH na vstupu z této části...“

jakkoli reflektováno, že, pakliže by skutečně přijímal tržby související s výše uvedenou podnikatelskou činností, pravděpodobně by vynakládal i nějaké náklady; tj. není zřejmé, že by byla jakkoli řešena DPH na vstupu.

V rozsudku sp. zn. 8 Afs 105/2021 (věc *Johnson Controls Czech*) NSS posuzoval vnitroskupinové transakce, které dle něj způsobily vysoké úvěrové a úrokové zatížení daňového subjektu, díky kterému docházelo k nižšímu zdanění příjmů plynoucích z výrobní činnosti v České republice (bod 3 rozsudku). Daňový subjekt v dané věci výslovně namítal, že (pakliže by se dospělo k závěru o zneužití práva) mělo být odhlédnuto od transakce jako celku (body 30 a násl.), tj. by dani měla podléhat jiná společnost, a nikoli daňový subjekt.²⁷ NSS k tomuto uvedl, že ke zneužití práva nedošlo restrukturalizací jako takovou, ale až samotným uplatněním úrokových nákladů. „Jedinou operací, která byla způsobila zapříčinit zneužití práva, bylo právě uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu stěžovatelkou. Od ostatních operací tak není v tomto případě nutné (ani žádoucí) odhlížet. ... Je nepochybné, že případné změny základu daně jednoho daňového subjektu mohou být způsobily ovlivnit i základ daně jiných daňových subjektů. Správce daně však nemůže bezdůvodně zasahovat do soukromoprávních ujednání jednotlivých daňových subjektů“ (bod 33 rozsudku).

Tento závěr učinil NSS i přesto, že napadené rozhodnutí městského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost, neboť se nevypořádal s námitkou tvrzeného nezískání daňového zvýhodnění. NSS v bodě 20 rozsudku výslovně uvedl, že „námitkami zpochybňujícími věcné posouzení zneužití práva ... se proto Nejvyšší správní soud dále zabývat nemůže“. Z rekapitulační části předchozího rozsudku městského soudu²⁸ je přitom zřejmé, že daňové orgány považovaly za zneužívající celý proces restrukturalizace, nikoli toliko platbu úroků jako takovou. Navazující rozhodnutí městského soudu²⁹ předmětnou tezi rozvinulo se zdůrazněním toho, že řada na sebe postupně navazujících kroků pouze vytvořila podmínky pro uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu. Městský soud v bodě 262 a násl. zdůraznil, že „ke zneužití práva však došlo až samotným uplatněním úrokových nákladů jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Bez tohoto posledního kroku by zneužití práva konstatováno nebylo.“ Soud rovněž uvedl, „že tím, že finanční orgány přihlížely pro daňové účely až ke splátkám úroků a ponechaly ostatní kroky skupiny v rámci restrukturalizace bez daňových modifikací, se porušení uvedených pravidel nedopustily“.

NSS a správní soudy tak odlišují transakce, které jsou činěny proto, aby mohlo dojít ke zneužití práva, které samy o sobě zneužívajícími nejsou, tj. je jim ponechán jejich „daňový“ režim, od transakcí, které zneužití práva představují, a tudíž je od ni v duchu rozsudku *Halifax* nutno odhlédnout. Poukazují přitom na § 5 odst. 3

DŘ, který určuje, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Opačný postup by dle NSS představoval nepřiměřený zásah do soukromoprávních ujednání členů skupiny (viz bod 33 rozhodnutí NSS).

Jsme toho názoru, že tento závěr správních soudů je v přímém rozporu se směrnicí ATAD (ze které § 8 odst. 4 DŘ, jak bylo uvedeno výše, vyvěrá). Ta totiž ve svém čl. 6 výslovně uvádí, že se nemá brát v úvahu operace nebo sled operací, které jsou činěny (zjednodušeně řečeno) s cílem získat daňovou výhodu, s tím, že směrnice výslovně stanoví, že operace se může skládat z více kroků nebo částí. Navíc, argumentace zdrženlivostí zásahu do soukromoprávních ujednání neobstojí ani sama o sobě, neboť aplikace principu zneužití práva v daňové oblasti nemá jakékoli následky z hlediska platnosti či neplatnosti soukromoprávních ujednání. Ostatně, NSS již v kauze CTP uvedl, že „... z uplatnění zákazu zneužití práva nelze v daném případě vyvozovat jakékoliv závěry o absolutní neplatnosti uzavření smlouvy o úvěru“. Shodně se vyjádřil i NSS v rozsudku sp. zn. 8 Afs 73/2020: „Zneužití práva v daňovém právu znamená, že samotná právní jednání nepozbývají aplikací institutu zneužití práva platnosti, „pouze“ jsou daňovým subjektům upřeny výhody jinak s těmito jednáními spojené. Takto vyložil zneužití práva už „zakladatelský“ rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 107/2044-48.“

Závěr

Na první pohled by se mohlo zdát, že zneužití práva v daňové oblasti je v judikatuře již poměrně zakotvené a problémy přináší „toliko“ určení, zda v konkrétním případě ke zneužití došlo či nikoli. Přestože judikatura se primárně zabývá těmito otázkami, ukazuje se, že celá řada dalších problémů na vyřešení dosud čeká. Některé si možná do budoucna vyžádají posouzení rozšířeným senátem, jiné dokonce možná doputují až k SDEU. GAAR, tak jak jej máme nyní ukotvený v daňovém řádu, přeci jen pořád je a zůstává principem vyplývajícím ze směrnice ATAD.

S lehkou nadsázkou lze uzavřít, že stále platí úvodní pasáže stanoviska generálního advokáta Michala Bobka ve věci *Cussens* (C-251/16), který již v roce 2017 uvedl: „Daňové úřady se nezamílují snadno. Z tohoto pravidla však existuje (patrně alespoň) jedna podstatná výjimka: rozsudek *Halifax* z roku 2006 ... Zdá se, že tento rozsudek přijaly daňové úřady všech členských států s opravdovým nadšením. Jak tomu však často bývá, pravá povaha předmětu náhle zformované náklonnosti pravděpodobně zůstane po nějakou dobu mlhavá a neprobádaná. Totéž platí i pro zákaz zneužívajících praktik – který je také označován jako zákaz zneužití práva – v oblasti DPH. ■

27 V předmětné věci nebyl daňovému subjektu z důvodu zneužití práva uznán jako daňově uznatelný úrok z úvěru (získaného od spřízněné osoby), který daňový subjekt užil na pořízení (od spřízněné osoby) obchodních podílů ve dvou (spřízněných) společnostech. Po nabytí podílů společnosti *zfúzovaly*, když nástupnická společnost změnila právní formu na komanditní společnost, jejímž komplementářem byl daňový subjekt. „Zisk“ komanditní společnosti byl tedy částečně zdaňován v základu daně daňového subjektu.

28 Rozsudek Městského soudu ze dne 22. 2. 2021, čj. 10 Af 29/2019-123.

29 Rozsudek Městského soudu ze dne 13. 11. 2023, čj. 10 Af 29/2019-210.

Vybraná judikatura NSS ke korunovým dluhopisům a (ne)možnost její plošné aplikace při posuzování daňové uznatelnosti úroků z úvěrových finančních nástrojů

Koncept zneužití práva se v daňové oblasti v posledních letech významně formoval v četné judikatuře správních soudů k tzv. korunovým dluhopisům. Stejně jako v jiných oblastech zde byl výsledný výklad institutu zneužití práva utvářen skutkovými okolnostmi případů, které správní soudy posuzovaly mezi prvními. V tomto kontextu pak došlo dle názoru autorek tohoto článku k rozšíření konceptu zneužití práva i na případy, kdy mohly být úroky z dluhopisů posuzovány v rámci běžných daňových pravidel, zejména dle § 24 odst. 1 (tj. posouzení daňové uznatelnosti nákladových úroků) či § 23 odst. 7 (tj. posouzení výše úroku v případě úpisu dluhopisů spojenými osobami) ZDP, a nikoliv perspektivou zneužití práva.



Mgr. Jiřina Procházková LL.M.
advokátka, Deloitte Legal,



Mgr. Lujza Perstická,
advokátní koncipientka,
Deloitte Legal

V důsledku těchto vybraných případů došlo k popření zneužití práva jakožto prostředku *ultima ratio*, který by měl být aplikován pouze výjimečně, a to v případech, kdy nelze danou situaci posoudit podle jiných ustanovení daňových předpisů. Zároveň je tímto přístupem fakticky zasahováno do svobodné volby daňových subjektů ohledně způsobu financování jejich podnikatelské činnosti, neboť se primárně hodnotí okolnosti, načasování a způsob financování podnikatelské činnosti a na základě toho je *ex post* zpochybňována daňová uznatelnost úroků z dluhopisového financování. Tím je logicky významně narušována i právní jistota daňových subjektů. Z těchto důvodů by z judikatury správních soudů ke korunovým dluhopisům neměly být dovozovány obecnější závěry ve vztahu k posuzování daňové uznatelnosti úroků z cizích zdrojů financování.

Dluhopis je úvěrový finanční nástroj, stejně jako úvěr, zápůjčka, vkladní list či směnka. Podstata všech těchto instrumentů je stejná. Jde o závazkový právní vztah, jehož předmětem je vrácení přenechaných nebo poskytnutých peněžních prostředků, které byly přenechány za úplatu ve formě úroku. V případě dluhopisů je tento právní vztah formalizován do podoby cenného papíru.

Dluhopisy se do daňové oblasti propisují v zásadě ve dvou rovinách. První rovinou je daň z příjmů fyzických osob, kdy úroky vyplácené poskytovateli úvěru představují jeho příjem, a ten se jako takový zdaňuje srážkovou daní. Druhou rovinou je daň z příjmů právnických osob, kdy úroky vynaložené na zajištění financování jsou uplatnitelné jakožto daňové uznatelné náklady. Právě posouzení daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů z pohledu daně z příjmů právnických osob a případy zneužití práva u této daně jsou předmětem tohoto článku.

Daňový režim korunových dluhopisů

V průběhu roku 2012 došlo k legislativním změnám, které vedly k možnosti emitovat korporátní dluhopisy ve zjednodušené formě, a zároveň k tomu, že dluhopisy nízké, resp. korunové, nominální hodnoty emitované do konce roku 2012 nepodléhaly srážkové dani díky uplatněnému způsobu zaokrouhlování. Úrokový výnos z každého dluhopisu se totiž posuzoval zvlášť a zaokrouhloval se na celé koruny dolů. V souvislosti s touto právní úpravou se primárně diskutovalo o potenciálním zneužití práva u daně z příjmů fyzických osob, protože korunová hodnota dluhopisu má vliv na nulovou srážkovou daň z vyplacených úroků z dluho-

pisů. Ve vztahu k této dani tedy bylo posuzováno, zda daňový subjekt zvolil tuto formu financování pouze s cílem dosáhnout na neoprávněnou výhodu ve formě nulové srážkové daně.

U daně z příjmů právnických osob však toto neplatí, neboť úrok z dluhopisů je zdaňován v obecném základu daně, a chová se tedy stejně jako u kterékoliv jiné formy úvěrového financování. Jinými slovy, korunová nominální hodnota dluhopisů je z tohoto pohledu nerozhodná, neboť takový příjem u právnické osoby nepodléhá srážkové dani, a nebylo tedy možné využít preferenčního způsobu zaokrouhlování.

Volbou korunového dluhopisu oproti třeba klasickému úvěru (nebo dluhopisu jiné než korunové hodnoty) v otázce uplatnění nákladů tedy daňový subjekt (emitent dluhopisu) nezíská na dani z příjmů právnických osob žádnou výhodu navíc. Přesto orgány Finanční správy i v případech týkajících se daně z příjmů právnických osob (a nikoliv srážkové daně) akcentují právě korunovou hodnotu dluhopisů. Vzhledem k tomu, že zneužití práva by mělo sloužit pouze jako jakási záchranná brzda (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, sp. zn. 1 Afs 61/2015), u daně z příjmů právnických osob by měl být u nákladových úroků primárně posuzován účel jejich vynaložení dle § 24 odst. 1 ZDP, příp. výše těchto nákladových úroků v případě spojených osob dle § 23 odst. 7 ZDP, a to stejným způsobem a ve stejném rozsahu jako u jiných forem úvěrových finančních nástrojů.

Vybraná judikatura správních soudů ke korunovým dluhopisům

Ostatně ve vybrané judikatuře zaměřené na korunové dluhopisy bylo postupováno u emitenta korunového dluhopisu (právnické osoby) právě podle § 24 odst. 1 ZDP a posuzovanou otázkou byla daňová uznatelnost nákladových úroků, nikoliv zneužití práva. Např. ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 297/2020, kdy daňový subjekt tvrdil, že prostředky získané emisí dluhopisů byly využity na investiční akci, která však měla proběhnout již před emisí dluhopisů, bylo zcela namístě zkoumat, na co skutečně byly nakonec prostředky vynaloženy, a zda jsou tedy jako takové daňově uznatelné či nikoliv (v jiném skutkovém kontextu též např. rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2023, čj. 4 Afs 115/2023-90). Možnost postupu podle § 23 odst. 7 ZDP u spojených osob (tedy v situacích, kdy dluhopisy upsala spojená osoba), tedy doměření rozdílu výše úroků z dluhopisů oproti standardní tržní výši, byla naopak potvrzena Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 21. 12. 2023, čj. 3 Afs 114/2022-40. Nutno také dodat, že zrušující rozsudky ve prospěch daňových subjektů byly vydány v zásadě právě jen v případech úroků z korunových dluhopisů posuzovaných dle běžných daňových předpisů, a nikoliv pokud byla daň doměřena z titulu zneužití práva.

Nicméně jak potvrzuje i Nejvyšší správní soud (viz odst. 39 rozsudku NSS ze dne 27. 12. 2023, čj. 2 Afs 200/2021-37), ve většině případů, které řešily správní soudy, správce daně doměřoval daňovým subjektům daň z příjmů právnických osob z toho důvodu, že ve vydání korunových dluhopisů spatřoval právě zneužití práva. Přitom

dle názoru autorek článku nebylo v některých případech nutné a ani žádoucí uchýlovat se k aplikaci konceptu zneužití práva, neboť tím byl popřen jeho charakter záchranné brzdy a stal se spíš primárním institutem, ke kterému bylo v případech korunových dluhopisů přistupováno. Velmi dobře to lze ilustrovat na srovnání dvou rozsudků Nejvyššího správního soudu, které vyšly téměř současně – rozsudku NSS ze dne 27. 12. 2023, čj. 2 Afs 200/2021-37, ve věci společnosti *Josef Škrkoň – Techplast, a. s.*, a rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2023, čj. 3 Afs 233/2021-135, ve věci společnosti *Santal, spol. s r. o.* V případě *Techplast* se nejednalo o typické korunové dluhopisy, neboť jmenovitá hodnota jednoho dluhopisu byla vyšší, nicméně jejich týdenní výnosové období způsobilo, že výsledná srážková daň byla také nulová. Úroky z dluhopisů byly v tomto případě vyloučeny z daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť nebylo prokázáno, že prostředky získané z emise dluhopisů byly využity na deklarované účely. Nejvyšší správní soud se však s tímto závěrem neztotožnil, napadená rozhodnutí zrušil a ve svém odůvodnění explicitně zmínil, že případ by naopak mohl být relevantní z hlediska zneužití práva. V tomto ohledu je třeba upozornit, že Nejvyšší správní soud zde na správce daně z hlediska zpochybnění ekonomické racionality posuzovaného jednání fakticky klade přísnější požadavky v případech dle § 24 odst. 1 ZDP, nežli je tomu u případů zneužití práva. Nejvyšší správní soud např. v případě *Techplast* potvrdil, že při posuzování racionality vynaložených výdajů je nelze považovat za daňově uznatelné pouze v případě, že podnikatelský záměr byl zcela iracionální či od počátku zjevně neuskutečnitelný. V rámci posuzování dle § 24 odst. 1 tedy nelze dle Nejvyššího správního soudu např. přičítat k tíži daňového subjektu, že se snažil zajistit financování s předstihem před započítáním realizace investičního záměru.

K odlišným závěrům došel Nejvyšší správní soud ve druhém zmíněném rozsudku ve věci společnosti *Santal*. V tomto rozsudku dospěl soud k názoru o zneužití práva spočívajícím v refinancování krátkodobých půjček dluhopisy, jakožto dlouhodobou formou financování, a to za účelem realizace investičního záměru spočívajícího ve výstavbě výrobního areálu. Areál byl následně s použitím prostředků získaných z dluhopisů vystavěn, což nezpochybnil ani správce daně, ani soud. O racionálnosti podnikatelského záměru tedy v duchu výše uvedeného rozsudku *Techplast* nemohlo být v případě společnosti *Santal* pochyb. Přesto dospěl Nejvyšší správní soud k závěru o zneužití práva mj. právě s odkazem na údajnou předčasnost zajištění financování dluhopisy a způsob provedení celé transakce. Jinými slovy, v tomto případě zneužití práva byly naopak hodnoceny různé varianty zajištění financování podnikatelského záměru, o jehož racionálnosti a reálnosti nebylo pochyb. Samozřejmě lze proti tomuto závěru namítnout skutkové odlišnosti obou případů. Nicméně podstatou zůstává, že místo posuzování faktického účelu transakce a využití finančních prostředků z dluhopisů se orgány Finanční správy a soudy omezují na hodnocení přítomnosti tzv. podezřelých okolností, kdy při shledání jejich přítomnosti je dovozeno zneužití práva. Koncept zneužití práva by přitom neměl být postaven na hodnocení podnikatelských rozhodnutí a jejich alternativách. Tím by v důsledku mohlo dojít k zásadnímu oslabení právní jistoty daňových subjektů ohledně daňového režimu vynaložených nákladů.

K uplatnění konceptu zneužití práva u korunových dluhopisů došlo i v případech, kdy dluhopisy refinancovaly původní zdroje financování společnosti (viz např. rozsudky NSS ze dne 22. 3. 2023, čj. 4 Afs 109/2022-32, ze dne 28. 12. 2023, čj. 3 Afs 233/2021-135, či rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 29 Af 44/2021-144). V těchto případech je dle názoru autorek nutné striktně rozlišovat mezi situacemi, kdy dluhopisy nahradily čistě uměle vytvořený závazek společnosti, a lze tedy aplikovat koncept zneužití práva, a naopak případy, kdy finančními prostředky z dluhopisů došlo k refinancování původních zdrojů, o jejichž reálnosti není pochyb. Ve druhé kategorii případů totiž dle názoru autorek článku není aplikace zneužití práva namístě. Refinancování je ze své podstaty nahrazení jednoho finančního zdroje druhým; pokud je tedy původní zdroj reálný a úroky daňově uznatelné, měly by být i úroky z dluhopisů daňově uznatelné. Skutečnost, že byla zvolena forma dluhopisů, nebo fakt, že se daňový subjekt vůbec rozhodl refinancovat své původní zdroje, a za jakých okolností, by neměla mít na daňovou uznatelnost nákladových úroků žádný vliv. Stejně tak by nemělo být rozhodné, že dluhopisy upsala spojená osoba. Koneckonců u korporátních dluhopisů bývá z pohledu potenciálních investorů důležité, že jejich část upsal i majitel společnosti, která dluhopisy emituje. Taktéž Nejvyšší správní soud potvrdil v rozsudcích ze dne 25. 3. 2010, čj. 5 Afs 25/2009-98, a ze dne 27. 12. 2023, čj. 2 Afs 200/2021-37, že je čistě na uvážení daňového subjektu, zda bude určitý záměr financovat z vlastních či z cizích zdrojů, a vůbec v jakém poměru bude jeho činnost financována vlastními či cizími zdroji. Navíc jednou z podmínek aplikace institutu zneužití práva je také to, že hlavním a převažujícím účelem transakce musí být získání neoprávněné daňové výhody. Pokud by ale daňový subjekt refinancoval své zdroje jakoukoliv jinou formou (např. úvěrem od banky), úroky z tohoto úvěru by byly taktéž daňově uznatelné. Nelze zde tedy hovořit o neoprávněné daňové výhodě z hlediska emitenta dluhopisu a splnění podmínky pro aplikaci zneužití práva. V neposlední řadě je třeba zohlednit, že doktrína zneužití práva říká, že v případě, kdy je konstatováno zneužití práva, se má odhlédnout od jeho důsledku a věc posoudit, jako by k takovému jednání nikdy nedošlo. Pokud ale odhlédneme od korunových dluhopisů, kterými byly refinancovány původní cizí zdroje financování, je třeba brát v potaz původní závazky a daňovou uznatelnost úroků z nich plynoucích. Opět je tedy třeba se vrátit ke standardnímu posouzení daňové uznatelnosti a zkoumání účelu vynaložení takových nákladů, a nikoliv postupovat dle konceptu zneužití práva.

Co znamená vývoj judikatury pro koncept zneužití práva?

Dosavadní koncept zneužití práva vycházel z toho, že pokud existuje i jiné než jen daňové zdůvodnění transakce, o zneužití práva se nejedná. Přitom judikatura doslova stanovila, že je zcela v pořádku, když „žalobce volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup“ (viz mj. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108). Jinými slovy, jak konstatuje rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2020, čj. 5 Afs

114/2019-28, „zákaz zneužití práva není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům. Zneužití práva tedy nelze jako výkladovou zásadu aplikovat, pokud provozovaná činnost mohla mít i jiný účel než jen pouhé dosažení daňového zvýhodnění.“ Nyní se však v důsledku shora diskutované judikatury v některých případech korunových dluhopisů posunula definice zneužití práva tak, že správní soudy v zásadě v těchto případech vycházejí z toho, že nestačí pouze dovodit, že emise dluhopisů byla jednou z legitimních možností, aby bylo vyloučeno zneužití práva, ale posuzuje se, zda by byly dluhopisy emitovány, i pokud by nebyla přítomna výhoda ve formě daňové uznatelnosti úroků a nezdanění na straně fyzické osoby. Navíc jsou namísto zkoumání faktického využití finančních prostředků z dluhopisů primárně zkoumány okolnosti emise dluhopisů (a to jak okolnosti předcházející emisi, tak např. i události, ke kterým došlo i s ročním odstupem po emisi dluhopisů). Takový výklad zásadně rozšiřuje definici zneužití práva a vede k tomu, že soudy fakticky přezkoumávají, zda zvolený způsob financování byl tou nejvhodnější, a nikoliv pouze jednou z legitimních možností.

Tento přístup dle názoru autorek odporuje konceptu zneužití práva jako prostředku *ultima ratio*, kdy by prioritně měla být aplikována jiná daňová ustanovení (jako např. § 24 odst. 1 a § 23 odst. 7 ZDP). Rozšířením tohoto přístupu by mohlo dojít ke zneužití konceptu zneužití práva tak, jak varoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, čj. 1 Afs 61/2015-46, kde uvedl, že „... koncept zneužití práva je sám o sobě jednoduše zneužitelný. Orgány veřejné moci by obecně měly odolávat pokušení vydávat se v argumentaci právě jeho cestou, pokud se nabízí cesta jiná... Zákaz zneužití práva je opravdu prostředkem ‚ultima ratio‘, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s konceptem materiální spravedlnosti.“

Autorky tohoto článku se nesnaží argumentovat, že není možné se dopustit zneužití práva ve vztahu k § 24 odst. 1 ZDP, a ani nepochybují, že v případech zahrnujících např. uměle vytvořené závazky či jiné fiktivní transakce je namístě aplikovat doktrínu zneužití práva. Pouze předestírají, že možnost uplatnit si úroky jako daňově účinný náklad u dluhopisového financování nemůže za předpokladu, že byly tyto náklady prokazatelně vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, představovat nedovolené zvýhodnění, neboť právě toto zvýhodnění je podstatou a smyslem § 24 odst. 1 ZDP. Navíc stejného „zvýhodnění“ lze dosáhnout i u jakéhokoliv jiného komerčního způsobu financování podnikatelské činnosti z cizích zdrojů. Autorky článku jsou proto přesvědčeny, že s ohledem na vše výše uvedené je potřeba se ve vztahu k posuzování daňové uznatelnosti úroků vrátit primárně ke zkoumání účelu použití finančních prostředků, a to nehledě na to, z jaké formy úvěrového financování vzešly. Koncept zneužití práva by měl poté sloužit jenom v těch výjimečných případech, kdy toto běžné posouzení daňové uznatelnosti není s ohledem na skutkové okolnosti možné. ■

Zneužití práva – obecné zamyšlení nad aktuální judikaturou ke korunovým dluhopisům, možné přesahy této judikatury



Ing. Bc. Jiří Nesrovnal,
daňový poradce č. 1757,
N - Consult s. r. o.,
člen Prezidia KDP ČR



JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M.,
partner Bříza & Trubač,
advokátní kancelář



JUDr. Karolína Koubková,
advokátka Bříza & Trubač,
advokátní kancelář

1. Úvod

Problematika zneužití práva se v oblasti daně z příjmů stává velmi aktuálním a žhavým tématem. Množství judikatury se pak v poslední době týká problematiky tzv. korunových dluhopisů, kdy díky právní úpravě v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), bylo v minulosti po určitou dobu možné dosáhnout toho, že na základě způsobu zaokrouhlování daně nebyla fakticky odváděna srážková daň z úrokových příjmů z těchto dluhopisů. Uvedená

oblast se stala mediálně známou především v souvislosti s Andrejem Babišem a emisí těchto dluhopisů v jeho firmách. V návaznosti na to pak Finanční správa provedla hloubkovou kontrolu většiny významnějších emisí těchto dluhopisů a v mnoha případech pak doměřila daň s odkazem na zneužití práva. Ve většině případů byla daň doměřována tak, že došlo k vyloučení zaplacených úroků z korunových dluhopisů z daňově uznatelných nákladů. V některých dalších případech pak byla vyměřena srážková daň z úroků vyplacených držitelům těchto dluhopisů. Mnohé z těchto kauz následně vyvolaly soudní spory, které skončily rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), příp. i Ústavního soudu (dále jen „ÚS“). Rozsudků na toto téma je již několik desítek. V mnoha případech okolnosti té které kauzy napovídají, že vydáním korunových dluhopisů nebyly sledovány běžné ekonomické cíle a závěr o zneužití práva byl tedy namístě. Nicméně ne u všech kauz týkajících se korunových dluhopisů se aplikace zneužití práva jeví jako jednoznačně správná. Některá odůvodnění soudních rozhodnutí v této oblasti jsou z našeho pohledu spíše sporná a při jejich zobecnění a aplikaci na jiné obdobné případy i poměrně nebezpečná. Některými z těchto případů se budeme podrobněji zabývat.

2. Některá obecná východiska při aplikaci zneužití práva

V první řadě je potřeba připomenout, že v případě, kdy správce daně doměřuje daň z důvodu zneužití práva, nese také důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění zákonných podmínek pro aplikaci tohoto institutu. Jde o pravidlo zakotvené v § 92 odst. 5 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), které i před jeho výslovným zakotvením v DŘ (stalo se tak v rámci implementace směrnice ATAD novelou DŘ provedenou zákonem č. 80/2019 Sb. s účinností od 1. 4. 2019) potvrdila relevantní judikatura.¹

Platí ovšem, že zneužití práva je *de facto* poslední možnost doměření daně, a mělo by tudíž být aplikováno velmi zdrženlivě. Obrazně řečeno by mělo být užíváno jako šafránu, neboť se má jednat o jakousi „záchrannou brzdu“, a nikoli o univerzální nástroj pro výběr vyšší daně.²

Budeme-li se bavit o daňové uznatelnosti úroků z korunových dluhopisů, musí správce daně při aplikaci zneužití práva vycházet

¹ Viz rozsudky NSS ze dne 16. 12. 2020, čj. 8 Afs 73/2020-43, bod 22, či ze dne 6. 2. 2019, čj. 6 Afs 44/2018-31, bod 22.

² Viz např. bod 22 rozsudku ze dne 26. 10. 2016, čj. 8 Afs 87/2016-67.

z toho, že byla splněna veškerá zákonná kritéria, ať již z hlediska § 24 odst. 1 ZDP, či dalších relevantních ustanovení [např. § 24 odst. 2 písm. zi), nebo § 25 odst. 1 písm. i), w), zk ZDP], a že nedošlo k porušení pravidel pro převodní ceny dle § 23 odst. 7 ZDP. Aby totiž bylo možné o zneužití práva vůbec uvažovat, musí být splněny veškeré hmotněprávní podmínky pro uplatnění daňového zvýhodnění, které má být z důvodu zneužití práva odebráno. Pokud hmotněprávní podmínky naplněny nejsou, vůbec se na zneužití práva nedostaneme, a daň je nutné doměřit z důvodu nesplnění těchto hmotněprávních podmínek. Správce daně si rozhodně nemůže „vybrat“, který postup zvolí, nebo se rozhodnout, že hmotněprávní podmínky „přeskočí“ a přejde rovnou na doměření daně z titulu zneužití práva.³ Aplikace zneužití práva se také může střetávat se zásadou materiální pravdy podle § 8 odst. 3 DŘ, která řeší zastírání skutečného právního jednání. Je tedy potřeba vždy posoudit, zda se v důsledku překvalifikace právního jednání daňového subjektu nevyklučuje aplikace zneužití práva.⁴

O zneužití práva se nemůže jednat ani v případě, kdy si daňový subjekt zvolí mezi několika možnými variantami tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější. To však za předpokladu, že uskutečněná transakce či soubor transakcí dává ve své podstatě ekonomický smysl (*ratio*) a související daňové zvýhodnění není jejím převažujícím účelem. Neboli jde o situaci, kdy je zde ekonomicky (nedaňově) racionální řešení některé situace a daňový subjekt si z několika do úvahy připadajících cest, které vedou k tomuto řešení (cíli), vybere tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější. Jako příklad je možné uvést situaci, kdy podnikatel potřebuje nový stroj a bude se rozhodovat, zda jej koupí za hotové, vezme na pořízení úvěr nebo využije leasing, a jediné rozhodovací kritérium bude to, která ze zvolených cest je daňově výhodnější. V takovém případě nejde o zneužití práva. Obdobně když bude např. společnost potřebovat majetek či finanční prostředky pro rozvoj svého podnikání a společnost a její společníci budou zvažovat, zda využijí cizí zdroje (úvěr, půjčku či emisí dluhopisů) nebo půjdou cestou posílení vlastního kapitálu (ať již vkladem do základního kapitálu, či příplatkem mimo rámec základního kapitálu), a opět jediným kritériem pro rozhodnutí bude daňová výhodnost, nejedná se o zneužití práva. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), konkrétně např. z rozhodnutí ze dne 9. 1. 2023, *A. T. S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltatás Zrt., „f.a.“ v likvidaci, proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-289/22, ve kterém SDEU uvádí:

„40. Pokud jde o otázku, zda se hlavní účel plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění, je třeba připomenout, že v oblasti DPH Soudní dvůr již rozhodl, že pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma transakcemi, není povinná zvolit

si tu, s níž je spojeno odvedení co nejvyšší DPH, ale má naopak právo na takovou volbu struktury své činnosti, aby svoji daňovou povinnost omezila. Osoby povinné k dani jsou totiž obecně oprávněny zvolit si organizační struktury a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro omezení svého daňového zatížení.“⁵

Tento princip potvrdil ve své rozhodovací praxi také NSS. V rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. 1 Afs 35/2007-108, shrnul danou problematiku následovně:

„Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabyt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu. Tento obecný princip, formulovaný ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu, jenž úspěšně prošel testem ústavnosti,⁶ má své vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v § 23 odst. 10 tohoto zákona, podle něhož se pro zjištění základu daně vychází, až na zákonem stanovené výjimky, z účetnictví vedeného podle účetních předpisů, pokud ovšem nedochází ke krácení daně jiným způsobem.“

K tomuto principu se hlásí všechny senáty NSS.⁷ Jsme tedy přesvědčeni, že pokud by se tento závěr měl v budoucnu někdy změnit, muselo by se tak na úrovni NSS stát prostřednictvím rozšířeného senátu, a je vůbec otázkou, zda by to vzhledem k uvedené judikatuře SDEU bylo možné a nebylo by nutné v takovém případě položit předběžnou otázku.

3. Konkrétní problémové závěry rozhodnutí NSS k otázce korunových dluhopisů

Z judikatury NSS je patrné, že korunové dluhopisy nejsou rozhodně vnímány jako standardní finanční instrument. V zásadě nelze nalézt rozhodnutí, které by v této oblasti dalo za pravdu daňovému subjektu. Jediný rozsudek, kterým byl nárok daňového subjektu v souvislosti s vydáním korunových dluhopisů uznán, se týkal splnění podmínek daňové uznatelnosti výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP. NSS přitom neopomněl v závěru tohoto rozsudku zmínit, že jeho posouzení se týká výlučně daňové uznatelnosti úroků z korunových dluho-

3 Viz např. rozhodnutí ze dne 26. 7. 2023, č. 7 Afs 264/2022-24, ze dne 5. 10. 2016, č. 6 Afs 170/2016-30, či ze dne 21. 12. 2016, č. 6 Afs 252/2016-35.

4 Srov. např. rozhodnutí ze dne 28. 5. 2010, č. 8 Afs 64/2009-71 a 8 Afs 66/2009-78.

5 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006, *Halifax a další*, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73, jakož i ze dne 17. 12. 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42.

6 Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06.

7 Např. rozhodnutí ze dne 15. 10. 2015, č. 9 Afs 57/2015-120, bod 71, ze dne 31. 3. 2016, č. 2 Afs 265/2015-114, ze dne 30. 11. 2016, č. 4 Afs 137/2016-43, ze dne 6. 2. 2019, č. 6 Afs 44/2018-31, bod 24, ze dne 6. 9. 2023, č. 2 Afs 82/2022-53, bod 53, ze dne 22. 3. 2023, č. 4 Afs 109/2022-32, bod 28, ze dne 30. 9. 2022, č. 1 Afs 103/2022-36, bod 21.

pisů z hlediska ZDP a nevyjadřuje se k problematice zneužití práva, přesněji řečeno, soud nevykládá, že by správce daně v uvedené kauze mohl být úspěšný, pokud by aplikoval právě zneužití práva.⁸

Je přitom potřeba zdůraznit, že za zneužití práva není Finanční správa ani správními soudy označována samotná emise dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč. Naopak je konstantně judikováno, že korunové dluhopisy jsou zcela legitimním nástrojem a jejich nezdanění je jakousi pobídkou k financování podnikání prostřednictvím cizích zdrojů. Tento závěr je v zásadě uveden ve všech rozhodnutích NSS k problematice korunových dluhopisů. Je tomu tak zřejmě proto, že se stejnou cestou v dané době vydal i český stát, a nezdanění úroků z korunových dluhopisů dokonce inzeroval jako výhodu oproti jiným finančním instrumentům. Bylo tedy nutné legitimitu emise korunových dluhopisů argumentačně podržet, ale zároveň se vypořádat s negativními důsledky masového využívání tohoto nástroje. Nutno podotknout, že jednoznačná dikce tehdejšího textu zákona nedala soudům příliš prostoru k překlenutí nastalého problému interpretací, která by nezdanění úroků z korunových dluhopisů jednoduše vylučovala.

Aplikace zneužití práva je pak zdůvodňována ve vztahu k jiným ustanovením (většinou § 24 odst. 1, příp. § 36 ZDP) takovým způsobem, že s některými závěry a východisky Finanční správy i soudů ve vztahu k těmto ustanovením lze polemizovat. Tím rozhodně nechceme říci, že zde nejsou případy, kdy se o zneužití práva očividně jednalo a kdy bylo doměřeno daně s odkazem na tento instrument objektivně správné. Obáváme se však, že v některých případech jsou prezentované důvody pro závěr o zneužití práva více než problematické. Dovolujeme si dále uvést několik konkrétních příkladů.

3.1. Závěry NSS ohledně účelu daňové uznatelnosti úroků

Pokud má být aplikováno zneužití práva, je nejprve nutné určit účel příslušného ustanovení ZDP a dovodit, že se jednání daňového subjektu tomuto účelu přičilo. Pokud jde o daňovou uznatelnost vyplacených úroků z korunových dluhopisů, musíme zkoumat účel § 24 odst. 1 ZDP. V této souvislosti se v judikatuře ke korunovým dluhopisům opakovaně objevuje názor, že obecný účel daňové uznatelnosti úroků z cizích zdrojů je naplněn pouze v situaci, kdy poplatníkovi přibudou nové volné finanční prostředky.

Např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021-60, NSS uvedl:

„(31) Krajský soud zcela přílehavě zmínil, že z časového sledu dotčených transakcí je zřejmé, že cash-pooling byl omezen z důvodu snížení základního kapitálu mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding, a. s., a finanční prostředky takto získané byly obratem poskytnuty na půjčky upisovatelům, kteří za tyto prostředky upsali stěžovatelem emitované dluhopisy. Skutečnost, že finanční prostředky poskytnuté výše uvedeným členům statutárních orgánů stěžovatele pro upsání

předmětných dluhopisů pocházely od mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding, a. s., dále svědčí o tom, že hlavním účelem omezení cash-poolingu bylo navození potřeby nalezení jiného zdroje financování stěžovatele namísto finančních prostředků v cash-poolingové struktuře. Jak však již bylo uvedeno výše, finanční prostředky přitom stále pocházely od mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding, a. s. Z hlediska hodnocení (absence) ekonomického smyslu předmětné emise dluhopisů považuje Nejvyšší správní soud za zcela přílehlavý a správný závěr krajského soudu, že zákonem stanovená možnost emise dluhopisů představuje pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů, resp. žalovaného, že primárním smyslem emise dluhopisů je zajištění externího zdroje financování čili získání dodatečného kapitálu. K tomu však předmětnou emisí dluhopisů nedošlo.“

V rozsudku ze dne 29. 6. 2023, čj. 4 Afs 197/2022-117, na tyto úvahy navázal následovně:

„(47) Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, smyslem zákonem stanovené možnosti emise dluhopisů je získání financování pro podnikání z externího zdroje čili získání dodatečného kapitálu.“

Z uvedených závěrů pak vycházely i další rozsudky z této oblasti, např. rozsudek ze dne 8. 6. 2023, čj. 10 Afs 272/2021-85:

„(21) Pro posouzení objektivního kritéria je nejprve nutné vymezit účel právní úpravy, tedy § 24 odst. 1 ZDP, podle něhož výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 21. 12. 2022, čj. 7 Afs 175/2022-37 (bod 36), obecným účelem tohoto ustanovení je podpora podnikání a jeho rozvoje (nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 438/2001 a II. ÚS 67/2000). Zmíněné ustanovení má na mysli výdaje, které se váží k aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl; sledují ekonomicky racionální účel a nejsou samoučelné (rozsudek NSS čj. 1 Afs 35/2007-108). **Jde-li konkrétně o uplatňování úroků z úvěrových nástrojů do daňově uznatelných nákladů, je účelem zákona pobídka k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů (bod 31 rozsudku NSS čj. 4 Afs 376/2021-60; shodně bod 88 napadeného rozsudku). Účelem uplatňování nákladů fúze sloučením může být i pobídka k rozvoji podnikání nástupnické společnosti, který má sloučení přinést. Následně je třeba zkoumat, zda byl naplněn zákonem stanovený účel.“**

Obecně lze samozřejmě souhlasit s tím, že úroky obvykle souvisí se získáváním nových volných finančních prostředků. Není to ale rozhodně jediná situace, kdy k úročení dluhu dochází a kdy je z našeho pohledu přesto naplněn účel § 24 odst. 1 ZDP. Povinnost platit úroky může totiž vzniknout také tehdy, když dojde např. k posunutí splatnosti již existujícího dluhu a prodloužení doby úročení, k refinancování existujícího dluhu, nebo v situaci, kdy začne být úročen stávající dluh, který původně úročen nebyl.

⁸ Viz rozsudek ze dne 27. 12. 2023, čj. 2 Afs 200/2021-37.

Jsme také přesvědčeni, že úroky mohou být daňově uznatelné i v situaci, kdy se společnost rozhodne změnit poměr vlastního a cizího kapitálu, v důsledku čehož také nemusí dojít k faktickému navýšení volných finančních prostředků společnosti. Z obecného hlediska má společnost možnost dle svobodné volby a podnikatelské strategie financovat svou činnost prostřednictvím vlastního kapitálu (základního kapitálu či ostatních kapitálových fondů) nebo prostřednictvím dluhu, přičemž obě formy mají různé daňové i právní dopady. V některých ekonomických publikacích či článcích je možné se setkat s doporučeními ohledně poměru vlastního kapitálu k cizím dluhům (např. VALACH, J. *Investiční financování a dlouhodobé rozhodování*. Praha: Ekopress, s. r. o., 2001), kdy samozřejmě neplatí, že by existoval nějaký obecný a pro všechny případy platný vzorec. Vždy je nutné zohlednit obor podnikání, místo podnikání a další konkrétní okolnosti té které společnosti. Rozhodnutí o tom, jaký bude poměr vlastního a cizího kapitálu, z právního pohledu realizuje společnost prostřednictvím valné hromady nebo prostřednictvím rozhodnutí statutárního orgánu. Ale zvláště v menších společnostech je *de facto* činí společníci těchto společností. Při tomto svém rozhodování mohou jak společníci, tak společnost, zohledňovat a zvažovat jak ekonomické (např. výši vlastního kapitálu společnosti, nutnost vrácení půjčky či úvěru), tak praktické aspekty realizace té které operace (finanční či časová náročnost, právní komplikace apod.). Ale samozřejmě zohledňují i zmíněné aspekty daňové.

Pokud se společník rozhodne, že zvolí financování prostřednictvím vlastního kapitálu (tj. vklad do základního kapitálu nebo mimo rámec základního kapitálu), vložený majetek může „dostat“ zpět komplikovanější cestou (prostřednictvím snížení základního kapitálu nebo vrácením příplatku, příp. prostřednictvím vypořádacího podílu či podílu na likvidačním zůstatku), při které je nutné počítat s adekvátním zdaněním, kdy příjem z titulu výplaty vlastního kapitálu je obecně ponížěn o daňovou nabývací cenu, v některých případech je pak aplikována srážková daň. Po dobu držby svého podílu pak bude společník zřejmě očekávat podíl na zisku (který samozřejmě není stoprocentně zaručen, a to ani v případě, kdy společnost dosáhne zisku – viz např. rozhodnutí NS ze dne 29. 11. 2023, sp. zn. 27 Cdo 1306/2023), kdy jeho výplata není na straně společnosti daňově uznatelným nákladem a na straně společníka je podíl na zisku v některých případech osvobozen od daně a v ostatních případech je v zásadě zdaňován 15% daní z příjmů, ať již srážkovou, či v samostatném základu daně. Oproti tomu v případě cizího financování (úvěr či zápůjčka, příp. dluhopis) se poskytnuté prostředky v termínech splatnosti vracejí a úroky jsou pak obecně na straně společnosti daňově uznatelným nákladem [samozřejmě při zohlednění zákonných omezení – např. § 23 odst. 7, § 24 odst. 2 písm. zi), § 25 odst. 1 písm. i) w) a zk) ZDP]. Vrácení poskytnuté půjčky či úvěru, příp. splacení nominální hodnoty dluhopisu, není na straně jejich poskytovatele předmětem daně, ale úroky představují obecně zdanitelný příjem. Nicméně v některých případech může na základě znění zákona dojít k nezdanění tohoto příjmu, což byl i případ korunových dluhopisů.

Není přitom rozhodné, zda cizí zdroj pochází od zcela nezávislého třetího subjektu, od společníka společnosti nebo od jinak spojené

osoby. Případné vychýlení od tržního standardu při nastavení podmínek cizího financování mezi spojenými osobami je regulováno především hmotněprávní úpravou zakotvenou v § 23 odst. 7 či § 25 odst. 1 písm. w) ZDP (viz část 2. *Některá obecná východiska při aplikaci zneužití práva*). Proto nepovažujeme za přiléhavý argument opakující se v rozsudcích týkajících se korunových dluhopisů, podle kterého byla právě propojenost osob v daných kauzách jedním ze znaků zneužití práva.

Jsme přesvědčeni, že v situaci, kdy společnost pro svůj provoz potřebuje majetek (ať již v peněžité, či nepeněžité podobě), mohou se společníci a společnost svobodně rozhodnout, zda tento majetek poskytnou prostřednictvím posílení vlastního kapitálu nebo prostřednictvím cizího dluhu, a to i pokud nechtějí prostředky získávat od nezávislého subjektu (tj. samotní společníci poskytnou společnosti půjčku, úvěr, příp. nakoupí dluhopisy, za což si společnost potřebný majetek pořídí). Pokud přitom jediným kritériem pro rozhodnutí, které řešení bude zvoleno, bude jeho daňová výhodnost oproti alternativnímu řešení, je takový postup, jak jsme již uvedli výše, v souladu se zákonem a nejedná se o zneužití práva (viz část 2. *Některá obecná východiska při aplikaci zneužití práva*). Vycházíme z toho, že při tomto rozhodování budou plně respektována omezení a podmínky dané obchodním právem (na druhé straně i případné porušení obchodního práva nemusí automaticky znamenat negativní daňové dopady – viz např. bod 19 rozsudku NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 2 Afs 19/2012-39).

Stejně tak to platí v případě, kdy má společnost nějakým způsobem nastaven poměr vlastního a cizího kapitálu, a opět pouze z důvodů daňové výhodnosti dojde ke změně tohoto poměru. Jeví se nám, že přesun z vlastního kapitálu na cizí úročené zdroje v rámci koncernu jako celku byl [vedle nahrazení cizího financování (*cash-pooling*) na jiné cizí financování (dluhopisy)] z ekonomického hlediska i podstatou kauzy KOH-I-NOOR HARDTMUTH, a. s.⁹ Tímto však nebylo v kasační stížnosti výslovně argumentováno, a z tohoto důvodu se k této věci NSS nevyjádřil. Z našeho pohledu však jde o důležitý aspekt, který by neměl zůstat nepovšimnut, zvláště pak proto, že se v odůvodnění rozhodnutí NSS opětovně objevuje teze, že důvodem daňové neuznatelnosti úroků z korunových dluhopisů z důvodu zneužití práva bylo, že společnost nezískala žádné nové finanční prostředky. To je ale podstatou operace přesunu z vlastního kapitálu do cizích zdrojů.

Bylo by nešťastné, pokud by při zobecnění výše citovaných závěrů NSS muselo být každé nově nastavené vyplácení úroků při přechodu z vlastního na cizí kapitál posouzeno jako zneužití práva jen proto, že na straně společnosti nedošlo ke generování dodatečných finančních prostředků. Jsme přesvědčeni, že pokud se společnost rozhodne změnit strukturu financování, sníží vlastní kapitál a zároveň zvýší cizí zdroje, měly by být úroky z nově vzniklého dluhu daňově uznatelné, i pokud touto operací nedojde k získání nových finančních prostředků. Tento náš závěr podpůrně potvrzuje i judikatura, v níž NSS uznává, že úroky z úvěrů a půjček na výplatu dividend jsou daňově uznatelné (tento závěr 5. senátu NSS z rozsudku ze dne 25. 3. 2010, čj. 5 Afs 25/2009, byl v nedávné době zopakován v rozsudku 2. senátu NSS ze dne 27. 12. 2023, čj. 2 Afs 200/2021-37).

9 Rozhodnutí NSS ze dne 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021-60, a ze dne 28. 4. 2023, čj. 5 Afs 45/2022-48.

I samotný princip, podle kterého se společnost může svobodně rozhodnout, zda bude financovat svou činnost vlastním či cizím kapitálem, je v judikatuře NSS respektován. Např. v rozsudku ze dne 18. 7. 2023, čj. 10 Afs 288/2021-53, se výslovně uvádí:

„(33)... Jistě lze souhlasit se závěrem tohoto rozsudku, že je na rozhodnutí daňového subjektu, zda svá aktiva bude financovat vlastním, či cizím kapitálem.“

3.2. Financování dluhopisů z mzdových prostředků

V některých dalších kauzách NSS odmítá daňovou uznatelnost úroků z korunových dluhopisů proto, že byly tyto dluhopisy pořízeny z vysokých mezd vyplacených jejich majitelům, kteří byli spojenými osobami s dlužníkem. Hlavním argumentem je zde opět absence nových finančních prostředků.¹⁰ Je zřejmé, že náhlé vyplacení vysokých mezd působí v těchto případech podezřele. Co nás ovšem zarazí, je kromě problematiky získání volných finančních prostředků také skutečnost, že v žádném z obou rozsudků není zpochybňována daňová uznatelnost samotných mezd ani odvod daně ze závislé činnosti a zákonných pojistných, který při jejich výplatě nastal. Dovolujeme si pro ilustraci citovat z rozsudku ze dne 18. 9. 2023, čj. 8 Afs 53/2022-56:

*„(39) Stěžovatelka za stabilizační odměnu uhradila daň a související odvody. Stěžovatelka dále argumentuje, že při výplatě stabilizační odměny musela uhradit daň z příjmu fyzických osob a odvody na sociální a zdravotní pojištění. Takto stěžovatelka zaplatila do státního rozpočtu miliony Kč. Pokud by se jednalo o účelovou, ryze ‚tokovou‘ transakci, jistě by zúčastněné osoby zvolily jinou variantu. Zaplacené daně a odvody je pak třeba při posuzování zneužití práva (které předpokládá daňové zvýhodnění) zohlednit a porovnat tyto platby s tvrzenou daňovou výhodou. **Žalovaný k tomuto argumentu v rozhodnutí uvedl, že nepochybně daňovou účinností tohoto nákladu.** Avšak ze všech souvisejících okolností plyne jasná souvislost výplaty této odměny s emisí dluhopisů. V některých dříve řešených případech (např. rozsudek ve věci KOH-I-NOOR) společnost upisovatelům peníze poskytla půjčkou (byť nepřímou). V tomto je nyní řešený případ odlišný. **Na stranu druhou tato skutečnost sama o sobě zneužití práva nevyklučuje a představuje pouze jednu z dílčích otázek, kterou žalovaný při posouzení dané transakce jako zneužití práva hodnotil. NSS pak k tomu pro úplnost dodává, že pokud stěžovatelka chtěla peníze svým společníkům a jednatelům vyplatit, musely se tyto příjmy nějakým způsobem zdanit (pokud by se jednalo o podíl na zisku, danily by se tyto příjmy jako příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP). Sazba daně by byla stejná, tedy 15%. Stěžovatelka by sice nemusela hradit pojistné na sociální a zdravotní pojištění, ale tyto platby nebyly ve srovnání s částkami, které měla stěžovatelka na dani celkem ušetřit, zásadní. Navíc takto stěžovatelka mohla tyto náklady zohlednit při stanovení základu daně za daný rok, což pro ni rovněž znamenalo daňovou výhodu. Byť tedy tato okolnost může do určité míry zpochybňovat závěr o účelovosti této platby, tak jej nevyklučuje.“***

Je s podivem, že v těchto případech aplikace zneužití práva jaksi zastínila to, že by správce daně měl ctít i ostatní zásady zakotvené v DŘ. Zdá se totiž, že zásada materiální pravdy zůstala tak trochu opomenuta, ačkoli je v souvislosti s mzdovými náklady přímo nasnadě a rozhodně ji nejde „přebít“ konstatováním zneužití práva. Bylo by pochopitelné, pokud by správce daně dospěl k závěru, že ve skutečnosti nešlo o mzdy, ale o způsob, jak získat finanční prostředky k úhradě dluhopisů. To by však dle našeho názoru mělo zákonitě vést k tomu, že by takové mzdové prostředky měly být považovány za daňově neuznatelný výdaj. V takovém případě by měla být legitimní i debata o tom, zda z těchto prostředků měla být odvedena daň ze závislé činnosti a sociální a zdravotní pojištění. V obou rozsudcích je ale naopak uvedeno, že daňová uznatelnost a odvod daně ze závislé činnosti a zákonného sociálního a zdravotního pojištění nejsou zpochybňovány. Domníváme se, že jde o určitý protimluv. Správcem daně a potažmo soudy není na jedné straně jakkoli zpochybňována daňová uznatelnost těchto vysokých mezd. Správce daně musel zákonitě při posouzení jejich daňové uznatelnosti aplikovat jak hmotné právo (především pak soulad s § 24 odst. 1 či § 23 odst. 7 ZDP), tak se zabývat tím, zda není nutné aplikovat skutečný obsah právního jednání (§ 8 odst. 3 DŘ), příp. zneužití práva (§ 8 odst. 4 DŘ). Jestliže dospěl k závěru, že je vše z tohoto hlediska v pořádku (což daná rozhodnutí potvrzují), není možné dle našeho názoru na straně druhé vyplacení těchto vysokých mezd, z nichž byly dluhopisy nakoupeny, považovat za indicii, že jde o zneužití práva ve vztahu k úrokům z dluhopisů nakoupených z těchto vysokých mezd.

Z obecného hlediska jsou závěry těchto rozsudků problematické i v tom ohledu, že podle nich úhradou upisovací ceny dluhopisů z vlastních mzdových prostředků zaměstnanec nezískává zaměstnavatel žádné nové prostředky. Pokud bychom tyto úvahy přijali jako obecně platné, můžeme dojít k dosti neobhajitelným závěrům. Není totiž možné tvrdit, že pokud zaměstnanec poskytne zaměstnavateli cizí zdroj (zápůjčku, úvěr, dluhopis) z peněžních prostředků, které předtím od zaměstnavatele získal z titulu mzdy, budou úroky daňově neuznatelné.

3.3. Specifický případ – převod zubní praxe na společnost – rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022, čj. 7 Afs 175/2022-17

Některá z výše uvedených a dle našeho názoru nesprávných východisek se promítla i do případu, který bychom si dovolili podrobněji okomentovat. Jde o případ, kdy se manželé zubaři rozhodli převést svoji zubní praxi na svoji společnost. Učinili tak prostřednictvím prodeje obchodního závodu (v tehdejší terminologii zákona „prodeje podniku“), kdy jako způsob financování byla zvolena emise korunových dluhopisů, jejichž upisovateli se stali oba manželé, kteří byli zároveň společníky a jednateli nově vzniklé společnosti. Fakticky tedy došlo k úhradě kupní ceny obchodního závodu z prostředků inkasovaných od společníků díky úpisu dluhopisů s tím, že po delší dobu měly být společníkům z těchto

¹⁰ Např. rozhodnutí NSS ze dne 30. 9. 2022, čj. 1 Afs 103/2022-36, usnesení ÚS ze dne 24. 1. 2023, sp. zn. IV. ÚS 3214/22, příp. rozhodnutí NSS ze dne 18. 9. 2023, čj. 8 Afs 53/2022-56.

dluhopisů vypláceny úroky (úroková sazba byla 9,9% a splatnost byla za 25 let). Správce daně dospěl k závěru, že tyto úroky jsou na straně společnosti daňově neuznatelné z důvodu zneužití práva. Nutno podotknout, že správce daně nezkoumal emisní podmínky dluhopisů a nijak je nezpochybňoval. To by bylo relevantní, pokud by daň doměřoval s odkazem na porušení § 23 odst. 7 ZDP, příp. úroky vylučoval z daňově uznatelných nákladů z důvodu nesplnění podmínky § 24 odst. 1 ZDP. Pak by bylo namísto posoudit přiměřenost ceny, tedy úroku z dluhopisů, při zohlednění jejich splatnosti.¹¹ Takto však správce daně nepostupoval a považoval zmíněná ustanovení ZDP za splněná, protože jinak by nemohl přistoupit k doměření daně z titulu zneužití práva (viz podrobněji část 2. *Některá obecná východiska při aplikaci zneužití práva*).

Správní soudy aplikaci zneužití práva aprobovaly, přičemž v konečném rozsudku se NSS na několika místech zmiňuje, že vlastní operace (převod zubní praxe na společnost) byla legitimním ekonomicky zdůvodněným řešením (bod 33 rozhodnutí NSS) a problematická byla pouze cesta, kterou pro jeho uskutečnění společnost zvolila. NSS uvedli, že k realizaci uvedeného převodu mohla společnost zvolit jiné alternativní způsoby (cesty), jako je vklad obchodního závodu či poskytnutí půjčky, které by podle NSS zřejmě neměly za následek doměření daně. Doslovně NSS uvedl následující:

„(39) V tomto směru je zaprvé podstatné, že existovaly jiné – ekonomicky racionální – možnosti, jak stěžovatelce zajistit možnost disponovat s částí podniku (stomatologickou a implantologickou praxí) společníka – jednatele stěžovatelky, tj. jak provést transformaci podnikání z fyzické na právní osobu. Takovými možnostmi byly především vklad podniku do vlastního kapitálu, půjčka podle obvyklých tržních podmínek, nebo rozložení platby ceny převodu do splátek. Namísto těchto možností byl zvolen úplatný převod části podniku s tím, že cena převodu bude prodávajícímu zaplacená jednorázově po uzavření smlouvy o převodu. Tento způsob realizace transformace podnikání přitom žalovaným ani krajským soudem sám o sobě zpochybňován nebyl. Zneužití práva bylo spatřováno až v okolnostech a způsobu provedení jeho externího financování emisí dluhopisů, který stěžovatelku neúměrně zatížil úrokovými náklady po dobu 25 let. S ohledem na tyto okolnosti pak neobstojí argument, že uvedené jiné možnosti, jak stomatologickou praxi převést na stěžovatelku, se jeví jako nevýhodné. Pro stěžovatelku se naopak jednalo o možnosti ekonomicky výhodnější.“

„[45] Podle Nejvyššího správního soudu nelze ekonomickou racionalitu posuzované transakce odůvodnit ani argumentem, že úmyslem zainteresovaných osob bylo poskytnout protihodnotu za převod podniku teprve v budoucnu. V takovém případě se jako ekonomicky racionální možnosti nabízely především rozložení platby do splátek (v horizontu jednotek let) nebo vložení podniku do vlastního kapitálu společnosti tak, aby stěžovatelka okamžitě mohla začít generovat zisk, z něhož by i při zajištění investic do rozvoje podnikání bylo možno od počátku vyplácet podíly společníkům. Uvedené možnosti přitom vzhledem k propojenosti osob byly snáze realizova-

tné než skutečněná emise dluhopisů. Především by pak respektovaly ekonomické zájmy stěžovatelky. Ani z pohledu osoby převádějící podnik navíc nedává ekonomický smysl fakticky odložit splatnost kupní ceny na dobu za 25 let, tj. na dobu, kdy jistina značně ztratí na hodnotě...“

„[47] Již z doposud uvedených důvodů nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit rovněž argumentům, jimiž se stěžovatelka snaží prokázat standardnost podmínek emise dluhopisů. Nad rámec doposud uvedeného soud uvádí, že v situaci, kdy se k zajištění financování převodu podniku nabízela buď společnická půjčka, nebo rozložení ceny převodu do splátek, se naopak volba financování emisí korunových dluhopisů s úpisem pouze spojeným osobám jeví jako krajně nestandardní. Emise dluhopisů obecně je totiž procesem ztlačeně složitějším a finančně nákladnějším než ostatní dvě zmiňované možnosti. S vydáním dluhopisů se pojí řada formalit, mj. zpracování emisních podmínek, vyhotovení dluhopisových listin či provedení registrace u Centrálního depozitáře cenných papírů. Z doprovodných okolností emise v tomto případě, mj. doby emise krátce před účinností novely zákona o dani z příjmů rušící daňové zvýhodnění korunových dluhopisů a rychlosti realizace emise, jakož i ze samotných vyjádření stěžovatelky v průběhu jednotlivých řízení vyplývá, že získání výhod plynoucích z tehdejší úpravy zdanění dluhopisů se jmenovitou hodnotou 1 Kč bylo vůdčím motivem celé operace...“

Tento rozsudek NSS byl následně z ústavněprávního hlediska posuzován i na úrovni ÚS, který se k jeho závěrům v usnesení ze dne 21. 3. 2023, sp. zn. II. ÚS 509/23, vyjádřil takto:

„18. Podle názoru Ústavního soudu nelze považovat za nějak nepřiměřené ani úvahy obecných soudů, podle kterých existovaly i jiné jednodušší (a dlužno podotknout běžněji využívané) cesty takové transformace, než je emise dluhopisů. K tomu možno doplnit, že potřeba provádět dokazování v tomto ohledu finančním orgánům nevznikla, neboť jde o skutečnost obecně známou. Vzhledem k tomu nemůže Ústavní soud označit za ústavně nekonformní další závěr obecných soudů, podle kterého hlavním důvodem, proč zúčastnění zvolili právě tento způsob provedení transformace podnikání jmenovaného, bylo především získání daňového zvýhodnění, jak bylo popsáno v napadených rozhodnutích (tj. zajištění nezdaněných úrokových příjmů společníků a snížení základu daně pro stanovení daně z příjmů stěžovatelky).“

Ačkoli NSS zdůrazňuje, že nebyl zpochybňován prodej obchodního závodu jako ekonomicky racionální způsob transformace, je z celkového kontextu rozsudku patrné, že se navrhané „výhodnější“ varianty netýkají pouze fáze financování. Vklad závodu není alternativou k půjčce ani k dluhopisu, protože jde o samotnou podstatu transformace, a nikoli o získání finančních prostředků. Co se týče rozložení platby do splátek, představuje oproti dluhopisu bezplatné poskytnutí prostředků. Při splatnosti v horizontu 25 let a úrokové sazbě 9,9% se určitě nejedná o zanedbatelný rozdíl. Jistě je to varianta výhodnější pro společnost, ale v tržním prostředí si lze stěžít představit, že by vlastník obchodního závodu bez jakékoli kompenzace počkal s úhradou celkové částky kupní ceny po tak dlouhou dobu.

11 Srov. např. rozsudky NSS ze dne 23. 11. 2023, čj. 10 Afs 407/2021-50, bod 23, nebo ze dne 22. 12. 2021, čj. 2 Afs 132/2020-56, bod 15.

Pokud se zaměříme na uváděnou půjčku, jakožto jediný nástroj srovnatelný s korunovým dluhopisem, musíme si nevyhnutelně položit otázku: Jaký je rozdíl mezi emisí dluhopisů a půjčkou? Domníváme se, že jediný, a sice že v případě půjčky by na rozdíl od dluhopisů byly úroky na straně fyzických osob zdaněny. To ale přece nemůže být argument pro daňovou neuznatelnost úroků na straně společnosti.

U nabízeného vkladu obchodního závodu je situace složitější, protože při takovém řešení by vůbec na straně společnosti nevznikla povinnost uhradit kupní cenu a hledat finanční prostředky (ať již z vlastních zdrojů, nebo cizích), aby této povinnosti dostála. Nejde tedy o prostý výběr finančního nástroje, ale do hry vstupují i ekonomické zájmy majitele závodu (zde zároveň společníka společnosti), kterého samozřejmě zajímá, jakou získá za obchodní závod protihodnotu (ať jako kupní cenu, nebo v podobě účasti na společnosti). Jak již bylo uvedeno výše (viz část 3.1. *Závěry NSS ohledně účelu daňové uznatelnosti úroků*), je přece plně na rozhodnutí společníka, zda bude financovat svoji společnost prostřednictvím vlastního nebo cizího kapitálu. Nikdo nemůže společníka nutit, aby financoval svoji společnost pouze přes vlastní kapitál, a už vůbec ne proto, že v tomto případě nebudou vznikat úroky, které u společnosti snižují základ daně.

Už samotná skutečnost, že jsou daňovému subjektu nabízeny jiné (akceptovatelné) alternativy, kterými měl dosáhnout stejného cíle, vylučuje, že by transakci chybělo ekonomické opodstatnění. Taková logika je přitom zcela v rozporu s výše uvedenou zásadou, že v případě, kdy je operace sama o sobě ekonomicky racionální, má poplatník možnost zvolit si z několika cest, které se nabízejí k realizaci této operace, tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější (viz část 2. *Některá obecná východiska při aplikaci zneužití práva*). Argumentace soudu v této kauze jde přesně opačným směrem, a sice že poplatník v případě alternativních cest má povinnost zvolit si tu, která je co nejvýhodnější pro stát. Domníváme se, že takový závěr jednoznačně odporuje výše citované judikatuře SDEU i NSS, a pokud by se od ní chtěl do budoucna NSS odchýlit, muselo by se tak stát formou rozhodnutí rozšířeného senátu, i když je otázkou, zda by to bylo (vzhledem ke zmíněné judikatuře SDEU) možné.

V rozsudku je pak na mnoha místech opět zmiňováno, že společností nepřitekly žádné nové volné finanční prostředky, což je důvodem pro aplikaci zneužití práva (např. body 37 a 38 daného rozhodnutí). Nelze ale přehlédnout, že společnost by se v úplně stejné finanční situaci nacházela i tehdy, pokud by pro úhradu kupní ceny závodu zvolila např. bankovní úvěrování, a jediný rozdíl by byl v tom, jaká osoba stojí na straně financujícího subjektu. Je pak tedy těžko obhajitelný závěr, že od banky by nové finanční prostředky přitekly, zatímco od společníka nikoli. Zde je možné vidět paralelu k některým výše rozebraným problematickým závěrům v jiných kauzách korunových dluhopisů (viz část 3.2. *Financování dluhopisů z mzdových prostředků*).

Zároveň se domníváme, že argument „výhodnosti“ zvoleného způsobu financování, který zaznívá na mnoha místech rozsudku NSS, není namístě. Je třeba připomenout, že správce daně není oprávně-

něn z hlediska splnění podmínky daňové uznatelnosti posuzovat, zda poplatník neměl jiné ekonomicky výhodnější řešení, a z tohoto důvodu doměřit daň. Podnikatelská strategie (byť se ukáže jako ekonomicky špatná) je s výjimkou situací, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování (tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl) věcí daňového subjektu.¹²

Pokud by byl problém spatřován ve výši úroků ve vztahu k době splatnosti, měla být věc ze strany správce daně řešena z hlediska § 23 odst. 7 či § 24 odst. 1 ZDP, a nikoli jako zneužití práva. Jak již bylo řečeno výše, správce daně si nemůže vybrat, že tato ustanovení „přeskočí“ a přejde rovnou na doměření daně z titulu zneužití práva (viz část 2. *Některá obecná východiska při aplikaci zneužití práva*). Je však nutné opětovně zdůraznit, že cestou doměření daně z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek se správce daně nevydal. Srovnávání „výhodnosti“ dluhopisů oproti jiným finančním produktům tak ani z tohoto pohledu nedává smysl.

Jsme si samozřejmě vědomi, že věc posoudil i ÚS, který dal NSS za pravdu. Nicméně se domníváme, že zdůvodnění závěru pro aplikaci zneužití práva uvedené jak v rozhodnutí NSS, tak ÚS, není příliš přesvědčivé a z hlediska jeho zobecnění na další případy mimo oblast korunových dluhopisů i velmi nebezpečné.

4. Závěr

Závěrem bychom rádi zdůraznili, že námi prezentované úvahy nemají popírat ani zlehčovat reálné problémy, které vlna korunových dluhopisů přinesla a kterým musely Finanční správa i správní soudy čelit. Jsme si plně vědomi, že se v souvislosti s korunovými dluhopisy vyskytují mnohé příběhy, které rozhodně nelze zařadit mezi „Foglarovky“ ani do červené knihovny, a rozumíme tomu, že se stát snaží proti těmto situacím bojovat. Na druhou stranu by podle nás ani zde nemělo platit jezuitské „úcel světí prostředky“, resp. model Al Capone – tj., když ho nedostaneme na načerno pálený alkohol, vraždy a násilí, tak alespoň na daně. Domníváme se, že zdůvodnění rozsudků v mnoha kauzách, především pak ve výše komentované kauze zubařů (3.3. *Specifický případ – převod zubní praxe na společnost – rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022, čj. 7 Afs 175/2022-17*), jsou z obecného hlediska poměrně nebezpečná a v určitých ohledech i nesprávná. To, že se nejedná o ojedinělý názor, se ukazuje i v rámci diskuzí na odborných platformách (kauzy korunových dluhopisů vzbudily bouřlivou diskuzi např. v rámci společného semináře NSS, KDP ČR a MF ČR konaného dne 5. 10. 2023, jehož živý záznam je k dispozici zde: <https://nssoud-stream.cz/>). Nechce se nám proto odbýt celou záležitost konstatováním, že jde přece o ty nešťastné korunové dluhopisy a v ostatních případech dané závěry neplatí. Obecná východiska daňové uznatelnosti úroků musí platit bez ohledu na to, zda jde o úroky z dluhopisů korunových, dluhopisů normálních nebo zápůjček či úvěrů. Doufejme tedy, že se barvitý a téměř telenovelu připomínající příběh korunových dluhopisů nezaslouží o zásadnější zvraty v budoucí judikatuře NSS a že výše zmiňované závěry nebudou obecně přenášeny do jiných případů cizího financování. ■

¹² Viz např. usnesení ÚS ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, rozhodnutí NSS ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 13/2015-30, a ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82, článek ŠIMKA, K. Generální klauzule (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). *Bulletin KDP*, 2017, č. 4, s. 10–12.

Zneužití práva v DPH



Ing. Mgr. Vít Křivánek,
daňový poradce č. 5177,
BDO Czech Republic s. r. o.

1. Úvod

Tímto článkem bychom rádi poukázali na skutečnost, že se dnes již zaužívaný a finančními úřady čím dál více používaný fenomén zákazu „zneužití práva“ neobjevuje pouze u daní přímých, ale i v Evropou harmonizovaném světě daně z přidané hodnoty. Dokonce se dá říct, že se zákazem zneužití práva přichází Soudní dvůr Evropské unie (tehdy ještě Evropský soudní dvůr) historicky v takřka stejné době jako tuzemský Nejvyšší správní soud se svými prvními rozsudky na toto téma v oblasti daní z příjmů. Pro lepší představu, jedná se o roky 2005 až 2007.

Způsobů, kterými správce daně daňovému subjektu doměří DPH, ať už formou odejmutí nároku na odpočet, nebo stanovením daně na výstupu, je hned několik. Princip zákazu zneužití práva je pouze jedním z nich, a je tak nasnadě se v článku rovněž pokusit ozřejmit rozdíl právě mezi zneužitím práva, dále tzv. disimulací právního jednání, a nakonec s touto daní tak často spojovaným „podvodem na DPH“. Byť, pokud existuje kterákoliv výše zmíněná varianta, dochází *in fine* k nepříznivému daňovému důsledku, ale procesní postupy správce daně, resp. obrany daňového subjektu, stejně tak jako základní východiska pro jejich aplikaci vykazují výrazné odlišnosti. I proto je dle našeho názoru vhodné tyto rozdílnosti znát a mezi principem zákazu zneužití práva, disimulovaným jednáním, a podvodem na DPH umět v praxi rozlišovat.

S ohledem na nosné téma celého Bulletinu (zneužití práva) postupně představíme několik rozsudků z pera tuzemských soudů, ale i výše zmíněného Soudního dvora EU, ve kterých soudní moc při posuzování konkrétních skutkových okolností dospěla k závěru, že k naplnění rozhodných kritérií pro aplikaci zákazu zneužití práva došlo. Současně se v závěru pokusíme poukázat na oblasti daně z přidané hodnoty, kde by riziko možného posouzení jednání daňových subjektů jako zneužití práva mohlo být správcem daně konstatováno.



Ing. Petr Vondraš,
daňový poradce č. 4389,
BDO Czech Republic s. r. o.

2. Zneužití práva a jeho vymezení

Než přejdeme k avizovanému srovnání mezi zneužitím práva, disimulovaným jednáním a kategorií podvodu na DPH, dovolte nám pouze stručně ohraničit samotný princip zneužití práva.

V posledních mnoha letech (možná desetiletích) zažívá daňové právo jako specifická, a dlužno dodat fiskálně velice důležitá, část veřejného práva, silné legislativní tlaky zvenčí. Převážně se jedná o iniciativu orgánů Evropské unie, resp. OECD, jejichž snahy určují směřování právní úpravy daňových systémů nejen České republiky, ale minimálně všech dalších členských států Evropské unie. Předmětem jejich zájmu je převážně boj proti agresivním daňovým praktikám některých subjektů v tomto teritoriu.

Mezi jedno z hlavních opatření majících za cíl úplnou či přinejmenším částečnou eliminaci získání daňových výhod z nekalého jednání podnikatelských subjektů patří legislativní návrh transpozice čl. 6 směrnice Rady EU 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (dále též „Směrnice ATAD“). Právě této směrnici pak vděčíme za kodifikaci principu zákazu zneužití práva do českého právního řádu.

Stejně jako český zákonodárce, i zákaz zneužití práva ve Směrnici ATAD vychází z testování tzv. **subjektivních a objektivních** kritérií zneužití. **Subjektivní prvek** zneužití směřuje k hodnocení motivace daňového subjektu. Zpravidla se tedy bude zkoumat „zlý úmysl“ ve vztahu k získání daňové výhody. Konečně je nutné hodnotit i *účel samotné transakce (získání daňové výhody)*, který musí být (dle Směrnice ATAD) *hlavním nebo jedním z hlavních důvodů*. **Objektivní kritérium** se soustředí na hodnocení smyslu a účelu právní normy, která má být jednáním daňového subjektu „zneužita“. Obě složky musí být splněny kumulativně.¹

Hodnocení stavu, zda daňový subjekt právo zneužil, spadá do role **správce daně**. Ten v případě, že dospěje k závěru o zneužití, **nese důkazní břemeno** ke svému tvrzení. Zdánlivě bezvýznamné se

¹ Ne všechny kodifikované zákazy zneužití práva spočívají na obou kritériích.

však ve vztahu k vedení daňového řízení a jeho výsledku jeví jako velice důležité. Daňový subjekt není, na rozdíl od standardní situace, kdy je povinen prokázat skutečnosti, které korelují s jím podaným daňovým tvrzením, stíhán „kontumační“ prohrou v daňovém sporu proto, že by nedošlo k prokázání zneužití práva. Je to právě správce daně, kdo je v daňovém řízení z pohledu prokazování plně odpovědnou entitou.

Na tomto místě bychom rádi poznamenali, že s ohledem na pojetí zákazu zneužití práva, jehož aplikace značným způsobem zvyšuje nejistotu adresátů právních norem ohledně psaného práva, nelze než souhlasit s názorem Nejvyššího správního soudu, prostřednictvím jeho rozhodovací praxe, že *princip zákazu zneužití práva je zapotřebí vnímat a používat jako prostředek ultima ratio* v boji proti daňově nekalému jednání subjektů. Karel Šimka, předseda Nejvyššího správního soudu, podotýká, že „*zákaz zneužití práva nelze používat metodou „kobercového bombardování“ kdykoli, kdy se mi jako správci daně nechce použít běžné a zákonem předvídané nástroje, jako třeba korekci cen mezi spojenými osobami či prokazování skutečného účelu výdajů deklarovaných daňovým subjektem jako daňově uznatelné*“.²

3. Zneužití práva vs. disimulace

Dle našeho názoru pramenícího z praxe je smysluplné provést porovnání právě mezi těmito dvěma kategoriemi. Každá výše uvedená kategorie jednání vykazuje odlišné znaky, na každou je z pohledu práva nazíráno jinak.

Na **disimulaci** lze pohlížet jako na stav, kdy je chtěné (úmyslné) jednání zastřeno jednáním sledujícím úmysl jiný. Takové jednání je však toliko formální, sledující jediný cíl – zastřít jednání skutečné. Příkladem disimulace může být dar namísto školného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 24/2009-71. *Zásada přednosti obsahu před formou*³ opravňuje správce daně pro účely daňového řízení vycházet právě jen z právního jednání zastřaného.

Naproti tomu **zneužití práva** spočívá v úmyslně zvoleném jednání, kterým se nic nezastírá. Vůle (vnitřní subjektivní pohnutka – úmysl) daňového subjektu je tedy plně v souladu s projevem vůle (jednáním navenek). Příklady zneužití práva představíme v další části tohoto článku.

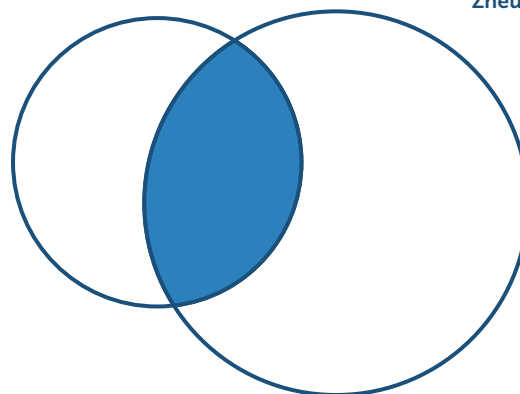
Lze dílčím způsobem uzavřít, že disimulované jednání, resp. jednání naplňující znaky zneužití práva, jsou množiny, které nejsou totožné, avšak které se vzájemně překrývají. K tomu viz následující obrázek.

4. Zneužití práva vs. podvod na DPH

V praxi možná častěji se vyskytující případy nalezneme u hledání odlišností mezi zneužitím práva a tzv. podvodem na DPH. Na čem

Přednost obsahu před formou (§ 8, odst. 3)

Zneužití práva



je založen princip zákazu zneužití práva, jsme již uvedli. Nyní tedy krátce k tomu, co se rozumí doktrínou „podvodu na DPH“, jak na tento fenomén pohlíží soudcovská praxe a zda lze hovořit o tom, že jde o jinou kategorii, než je princip zákazu zneužití práva.

Prapůvod doktríny „podvodu na DPH“ lze hledat v judikatuře Soudního dvora EU datující se kolem nového tisíciletí. Jeden z všeobecně známých rozsudků SDEU rozebírající podvody na DPH je zajisté rozsudek ve věci *Optigen*,⁴ ve kterém SDEU rovněž s odkazy na svá předešlá rozhodnutí rozebral, jak by měly vnitrostátní správní orgány a soudy pohlížet na jednotlivé účastníky řetězových podvodů co do jejich nároku na odpočet DPH. SDEU dospěl v rozsudku k závěru, že odepřít nárok na odpočet DPH nelze té osobě povinné k dani (plátcí DPH), která o podvodu na DPH nevěděla, resp. vědět nemohla.

V totožný rok, kdy byla rozhodována věc *Optigen*, SDEU v jiném dnes již veřejnosti známém rozhodnutí ve věci *Kittel a Recolta Recycling*⁵ prohloubil své dosavadní právní úvahy nad fenoménem podvodů na DPH, přičemž vydefinoval procesní postup, podle kterého lze posuzovat účast daňových subjektů v řetězci zasaženém podvodem na DPH. Tzv. *Axel Kittel test*, jak se mu posléze začalo přezdívat, sestává ze čtyř otázek (procesních kroků):

1. Existuje k dnešnímu dni daňová ztráta?
2. Pokud ano, je tato ztráta důsledkem podvodného jednání?
3. Existuje-li podvodné jednání, byly předmětné obchodní transakce s tímto jednáním spojeny?
4. Pokud byly předmětné transakce s podvodným jednáním spojeny, věděl či musel vědět o tomto spojení daňový subjekt?

Aniž bychom dále podrobněji rozebírali, jak správně by měl správce daně *Axel Kittel test* v praxi aplikovat, je dle našeho názoru poměrně zřejmé, že správce daně při řešení účastenství daňového

2 ŠIMKA, K. Zákaz zneužití práva nelze používat metodou „kobercového bombardování“. *Bulletin KDP ČR*, 2016.

3 Srov. § 8 odst. 3 DR.

4 Rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-255/03 a C-484/03.

5 Rozhodnutí SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04.

subjektu (plátce DPH) v podvodném řetězci bude hodnotit zcela jiné okolnosti a motivy (subjektivní stránku u daňového subjektu) než v případě posuzování naplnění kritérií zneužití práva.

V případě podvodné struktury s chybějící DPH bude zpravidla přítomno *protiprávní* jednání na straně některého z jejích členů. V praxi půjde buď o případ, kdy plátce daně do svého daňového tvrzení nezahrne realizované zdanitelné plnění, čímž fakticky zkrátí svoji daňovou povinnost (viz kauza *Optigen*), příp. svou výslednou daňovou povinnost „vykryje“ fiktivním přijatým plněním (jedním či vícero). Kdežto v situaci zneužití práva k protiprávnímu jednání, kterým by došlo k porušení pravidla kodifikované právní normy, jako takovému v drtivé většině případů nedochází. „Protiprávnost“ v širším slova smyslu je následně toliko dovozována, a to s přihlédnutím k naplnění subjektivního a objektivního kritéria.

Za druhý dle našeho názoru významný rozdíl mezi podvodem na DPH a zneužitím práva je možné považovat odlišnost v důležitosti *subjektivní stránky* (zavinění) jednatelky osoby (daňového subjektu). U zneužití práva je v zásadě presumováno *úmyslné* jednání daňového subjektu, kterým aplikací právní normy v rozporu s jejím úmyslem a cílem dosahuje neoprávněné daňové výhody. Lze si dle našeho názoru jen těžko představit, že by takového výsledku bylo dosaženo pouhým omylem či nedbalostí jakožto nevědomou formou zavinění. Plátce DPH, příjemce zdanitelného plnění, které se vyskytlo v řetězci zasaženém podvodem na DPH, naopak může být stížen ztrátou nároku na odpočet DPH i tehdy, pokud o podvodu s přihlédnutím ke všem okolnostem *vědět měl a mohl*. Postačuje tedy i nedbalostní forma zavinění.

V neposlední řadě můžeme vnímat rozdíl také v *osobách*, na které tyto instituty dopadají. U zneužití práva půjde zpravidla vždy o plátce, kteří se svým přímým jednáním snaží dosáhnout daňové výhody, kdežto u řetězových podvodů na DPH může ztratit nárok na odpočet i ten, který se přímého protiprávního jednání sám nedopustil.

5. Judikatura ke zneužití práva

Rádi bychom nyní představili několik soudních rozhodnutí, ve kterých je princip zákazu zneužití práva soudy na konkrétních skutkových základech popisován. Nutno dodat, že na rozdíl od dnes již poměrně objemově rozsáhlé judikatury zaměřující se na podvody na DPH, rozhodovací praxe soudů dotýkající se zneužití práva v oblasti DPH není až tak bohatá. Otázkou samozřejmě je, kam se bude vývoj tohoto tématu ubírat, zda budou přibývat „hraniční“ situace, jejichž jediné řešení spočine na aktivaci „záchranné brzdy“ v podobě zákazu zneužití práva, jak tento nástroj pojmenoval předseda Nejvyššího správního soudu Karel Šimka.

5.1 SDEU, C-255/02, *Halifax*

Dominantním rozsudkem v judikatuře Soudního dvora ve vztahu ke zneužití práva a daně z přidané hodnoty je dozajista případ *Halifax*. Tento bankovní ústav z Velké Británie mohl v době původního sporu získat zpět méně než 5 % DPH odvedené

na vstupu. Prostřednictvím dceřiných společností byla vytvořena struktura, která měla umožnit uplatnění plného odpočtu z výstavby telefonických center. Soudnímu dvoru byly v rámci sporu předloženy k posouzení dvě otázky. V té první bylo požadováno vyjádření, zda plnění uskutečněná pouze s úmyslem získat daňové zvýhodnění bez samostatného hospodářského účelu mají být považována za plnění poskytnutá v rámci hospodářské činnosti, a ve druhé byl Soudní dvůr dotazován, zda musí být zamítnut nárok na odpočet daně z plnění, u nichž došlo ke zneužití práva.

Podle názoru soudu vyjádřeného v 59. bodě rozsudku musí být i plnění uskutečněná s jediným cílem, a to získat daňové zvýhodnění, považována za hospodářskou činnost. Plátce, poskytující takové plnění např. v rámci tuzemska, je tedy musí zatížit daní. Na druhou stranu příjemce takového plnění se nemůže dovolávat norem Společenství zajišťujících daňovou neutralitu, tedy vrácení odpočtu. Soudní dvůr v rozsudku neuvádí, že je nezbytné prokázat úmysl získat daňové zvýhodnění, ale ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním cílem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Jak však upozornil ve svém stanovisku generální advokát, o zneužití se nebude jednat, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění.

Příkladem jiného než daňového odůvodnění může být situace, kdy si osoba registrovaná k dani v Německu pronajme za hranicemi v ČR sklad, kam jí budou německí dodavatelé dodávat zboží na české DIČ bez DPH, které si osoba registrovaná k dani z Německa v pozici českého plátce bude následně dle potřeby přemísťovat do závodu v Německu. Primárním důvodem obchodního modelu zde budou nižší náklady na skladování a pracovní sílu v ČR, sekundárním důvodem úspora cash flow při nákupech bez DPH. Oproti tomu kdyby německý odběratel využil české registrace k DPH jen k tomu, aby mu kamion přivezl dopoledne zboží do ČR a odpoledne s ním bez vyložení opět odjel do Německa, objektivně nemá jiné odůvodnění než dosažení daňového zvýhodnění v podobě nákupu bez daně, a mělo by být považováno za zneužití práva.

Co ale situace, v níž figurují tři subjekty, z nichž první a třetí jsou ze stejného státu (Německa) a uprostřed stojí obchodník, který nechce, aby jeho německý zákazník věděl, od koho zboží nakupuje, a proto si nechá přivezt zboží svým německým dodavatelem do místa A, kde je přeloží najatému dopravci a ten je odveze německému zákazníkovi. Pokud místo A bude v Německu, bude nákup i prodej zboží podléhat německé dani. Když ale místo A bude v ČR, bude obchodník nakupovat a prodávat zboží bez daně, resp. se samovyměřením při pořízení v ČR. Je volba místa A v ČR zneužitím práva? Rozdělení přepravy je jiný důvod než daňový. Ale volba tohoto místa v ČR může být objektivně sporná – dojezd do ČR znamená vícenáklady za přepravu, na druhou stranu přeložení vyjde v ČR levněji. Vícenáklady za přepravu převyšující úsporu z nákladů na přeložení v ČR by indikovaly důvod místa v ČR jako získání daňového zvýhodnění a mohly by být označeny za zneužití práva.

V kontextu rozsudku *Halifax* se ještě sluší doplnit explicitní vyjádření soudu k otázce omezení volby mezi více variantami s různým stupněm zdanění: „Pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma plněními, neukládá jí šestá směrnice, aby si zvolila takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH. Jak připomněl generální advokát v bodě 85 svého stanoviska, má osoba povinná k dani naopak právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh.“ Soudním dvorem EU judikovanou svobodnou volbu plátce daně vydat se cestou nižšího zdanění (za situace, kdy jeho jednání nesměruje výlučně k získání nekalé daňové výhody) vnímáme jako základní pilíř pro všechna ekonomická rozhodnutí podnikatelů. Měl-li by být narušen (např. pozdější soudcovskou rozhodovací praxí či legislativními zásahy) či přímo negován, mohlo by dané vést až k ohrožení samotného podnikání vlivem demotivace osob, které dnes na trhu v roli podnikatelů působí.

5.2 Městský soud v Praze, 18 Af 7/2023-60, Pronájem nemovitosti přes mezičlánek

V několik měsíců starém rozsudku se Městský soud v Praze zabýval sporem daňového subjektu v pozici žalobce a Odvolacího finančního ředitelství ohledně posouzení situace, kdy plátce-žalobce pronajal jinému personálně propojenému plátcovi nemovitost a ten ji podnájal konečnému uživateli, neplátcovi DPH. Daňová správa v tomto jednání viděla obchodní strukturu, která podle ní neměla jiný podstatný účel než získání daňového zvýhodnění v možnosti uplatnění DPH na vstupu při pořízení nemovitosti. Pokud by pořizovatel-žalobce pronajímal nemovitost například konečnému uživateli, neplátcovi DPH, nemohl by si nárokovat odpočet z pořízení nemovitosti. Zapojení personálně propojené společnosti, plátce DPH, kterému byla nemovitost pronajata s daní, umožnilo pořizovateli nemovitosti uplatnit si nárok na odpočet DPH na vstupu z pořízení nemovitosti. Oproti tomuto názoru správce daně daňový subjekt tvrdil, že personálně propojený nájemce spravuje větší počet nemovitostí, zajišťuje jejich pronájem, administrativní servis ohledně energií a takto samostatně fungující subjekt podle žalobce slouží k diverzifikaci podnikatelského rizika a přináší úsporu oběma stranám. Soud k tomuto v bodě 73 rozsudku uvedl, že žalobce nikterak blíže nevysvětlil, co je snížením rizika myšleno či jaké konkrétní úspory vznikly. Z obsahu spisu dle soudu vyplývá, že objektivně lze jediné vzniklé úspory shledat v souvislosti s možností uplatnění odpočtu DPH na vstupu při pořízení nemovitosti. Na základě všech v rozsudku uvedených skutečností Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Dovolujeme si doplnit, že kasační stížnost byla podána, nicméně k okamžiku zpracování tohoto článku o ní zatím nebylo rozhodnuto.

5.3 Městský soud v Praze, 3 Af 20/2021, Zastřený dlouhodobý pronájem neplátcům

Na podobných daňových motivech byl postaven další z řady příběhů, ve kterých se zainteresované subjekty snažily vytvořit strukturu, prostřednictvím které by získaly nárok na odpočet z pořízeného majetku sloužícího pro dlouhodobý pronájem.

V této kauze figurovaly tři personálně propojené osoby: (i) pořizovatel bytových jednotek, (ii) nájemce a (iii) podnájemce.

Žalobkyně (pořizovatelka nemovitostí) pronajala bytové jednotky Společnosti B, ta podnájala Družstvu C s tím, že v bytech fakticky bydleli jeho zaměstnanci. Po formální stránce, vč. smluvní dokumentace, se vztah mezi Společností B a Družstvem C jevil tak, že Společnost B poskytovala ubytovací služby – zdanitelné plnění s nárokem na odpočet DPH.⁶ Taky tímto způsobem byla ze strany žalobkyně vedena argumentace.

Správní orgány však dle soudu zjistily zcela jinou skutkovou realitu celé kauzy. Aniž bychom nyní uváděli specifické okolnosti, které se lze dočíst v bodech 39 a násl. odůvodnění rozsudku, soud dospěl k závěru, že se v daném případě o zneužití práva jednalo. „S ohledem na výše uvedená zjištění je dle soudu racionálním uzavřít, že celý řetězec společností předcházející poskytnutí předmětných bytových jednotek do užívání konečným uživatelům – fyzickým osobám byl předem připraven. Podle názoru soudu odvolací orgán správně uzavřel, že časový sled jednotlivých úkonů (pořízení předmětných bytových jednotek, jejich úhrada, pronájem a podnájem) a jejich uskutečnění mezi osobami, které mají vzájemné personální vazby, svědčí o tom, že celá transakce byla předem připravena a realizována za neobvyklých obchodních podmínek, nikoliv za účelem hospodářského či ekonomického prospěchu žalobkyně, ale výhradně za účelem splnění formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, k němuž by žalobkyně v případě transparentního a nezastíraného pronájmu předmětných bytových jednotek neplátcům DPH nebyla oprávněna.“

Jak vidno, soud se v odůvodnění rozsudku vypořádal jak s objektivním, tak subjektivním kritériem principu zákazu zneužití práva, přesně dle „metodiky“ nastavené SDEU ve věci *Halifax*. Byť současná právní úprava⁷ již tyto snahy bez dalšího neumožňuje, myslíme si, že z pohledu nahlížení soudní soustavy na princip zákazu zneužití práva je rozsudek dostatečně zajímavý.

V kontextu odůvodnění rozsudku si dovolueme položit možná pouze právně teoretickou otázku, zda se tato věc neměla *a priori* posoudit v duchu § 8 odst. 3 DŘ, tj. obsah převyšuje formu, a neuznat odpočet DPH z pořízení nemovitého majetku z důvodu poskytování dlouhodobého nájmu osvobozeného od DPH bez nároku na odpočet.

6 V případě poskytování ubytovacích služeb Společností B by byla žalobkyně oprávněna uplatnit nárok na odpočet DPH z pořízení pronajatých nemovitostí za použití § 56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném do dne 31. 12. 2020.

7 § 56a odst. 3 ZDPH.

5.4 SDEU, C-251/16, Osvobozený prodej rekreačních domů v Irsku

Závěrem nám dovolte zmínit z pohledu zneužití práva opět poměrně skutkově bohatý rozsudek SDEU, jenž posuzoval situaci zdanění DPH u prodeje rekreačních domů v Irsku. Dle tamní úpravy DPH bylo předmětem této daně pouze první dodání související s nemovitostí. Dotčené společnosti (opět vzájemně propojené jako v předešlém případě) vědomy si této právní konstrukce mezi sebou (vzájemně) uzavřely dlouhodobé pronájmy předmětných budov. Po poměrně krátké době však tyto pronájmy dohodou vypověděly a opět poměrně krátce nato rekreační domy bez DPH prodaly.

Irská finanční správa, stejně tak tamní soud spatřují v obchodním modelu toliko formálně nastavený stav mající za cíl „obejít“ první povinné zdanění při obchodování s nemovitostmi. Asi nebude takovým překvapením, že identický úhel pohledu zastal i SDEU, který rovněž jednání všech aktérů shledal jako zneužití práva.

Pro doplnění, podmínky pro osvobození při dodání nemovité věci v Irsku se liší od těch u nás. Česká právní úprava pro zdanění používá časový test (srov. § 56 odst. 3), zdaňuje tak neomezený počet převodů, budou-li zrealizovány v prvních 5 letech od výstavby, příp. rekolaudace.⁸ To však neznamená, že by obdobně fungující situace nemohla vzniknout i v tuzemsku. Ale o tom až v následující kapitole.

6. Zneužití práva, nebo využití možnosti, které zákon nabízí?

Kapitola věnující se zneužití práva v DPH optikou soudcovské praxe dle našeho názoru ukázala, že tento fenomén s DPH bezesporu spojen je, ovšem možná z aktuálního pohledu ne tak úzce, jako třeba daně přímé. Současně z našeho poznání vyplývá, že oblast DPH mnohem více „trápí“ problematika podvodných řetězců, chybějících daní a *missing traderů*. Poslední dobou příp. rovněž otázka obhajoby nároku na osvobození při intrakomunitárním dodání zboží.

Položili jsme si otázku: „Existují potenciální případy zneužití práva při současném platném a účinném znění zákona o DPH?“ Máme za to, že ano.

Je otázkou, zda za určitých okolností by nemohlo zneužití práva připadat v úvahu u začátku a konce plátcovství k DPH. Půjdeme-li chronologicky, pak první možné zneužití lze vnímat tehdy, bude-li osoba povinná k dani „rozměňovat“ své podnikání (tržby) mezi více entit tak, aby ani jedna z nich nedosáhla dvoumilionového obrátu pro povinné plátcovství. Případně se rozhodne (má-li za zákazníky i plátce), že jedna společnost plátcem DPH bude (z důvodu možného čerpání nároků na odpočet) a ostatní (poskytující plnění neplátcům) zůstanou neplátcí. Tato schémata, bude-li ze všech okolností zřejmé, že jediný důvod představuje úspora DPH, by mohla být považována za zneužití práva.

Obdobně zneužívajícím způsobem by se v konkrétní situaci dalo ze systému DPH „vystoupit“ a potom zrealizovat jinak zdaněné transakce. Testování vrácení části nárokovaného odpočtu má své meze, a jakmile toto období pomine, bude odregistrovaný ex plátce schopen prodat majetek bez DPH. Jaké existují varianty pro rychlejší a efektivnější deregistraci, již není, mimo jiné z kapacitních důvodů, předmětem tohoto článku. Na druhé straně je však nutné dodat, že v případě „prosté“ aplikace právních norem obsahujících zákonodárcem zakotvené časové testy (např. pro sledování vratky nároku na odpočet) tím, že plátce jednoduše vyčká na naplnění časové podmínky pro deregistraci, přičemž zamýšlený obchod provede až po odregistrování, alespoň z našeho pohledu ke zneužití práva nedochází. V opačném případě by jakékoli jednání daňového subjektu (hojně u daních z příjmů), při kterém by bylo bráno v potaz časové hledisko a daňová výhoda pramenící z plynutí času (a splnění časového testu), muselo být posouzeno jako zneužití práva. Dle našeho názoru však v těchto případech bude absentovat objektivní kritérium zneužití práva, neboť aplikovaná právní norma (časový test) svým smyslem a cílem směřuje právě k uznání určité daňové výhody.

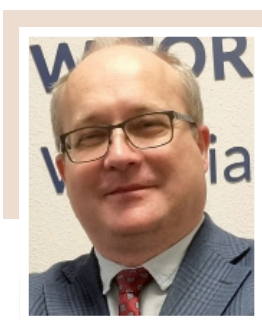
A na úplný závěr poslední dvě otázky k zamýšlení. Má být registrován k DPH subjekt, který chce dobrovolně zdaňovat pronájem, aby mohl čerpat odpočet na vstupu? Má být registrován neusazený subjekt, který bude dodávat zboží v rámci tuzemska, kdy zdanění standardně přechází na příjemce, ale jako registrovaný plátce získá odpočet dříve než přes režim vrácení daně? Zákon o DPH v § 6f dává osobě povinné k dani možnost se zaregistrovat, pokud bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet. V obou případech by je po registraci plátce poskytoval. Žadatel je osobou povinnou k dani a měl by pro něj platit stejný režim neutrality jako pro osobu povinnou k dani, neplátce, jehož obrat nedosahuje 2 mil. korun, ale který chce být dobrovolně plátcem, aby mohl čerpat výhody v podobě odpočtů. Mělo by se v prvních dvou případech jednat o zneužití práva s cílem získání daňové výhody, když v případě dobrovolné registrace osoby povinné k dani nedosahující obrátu 2 mil. korun se o zneužití práva nejedná?

7. Závěr

Institut zákazu zneužití subjektivních práv představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím kterého se do právního řádu vnáší hledisko spravedlnosti. Všeříkající vymezení bylo provedeno Nejvyšším správním soudem v rozsudku 1 Afs 107/2004-48. Právo zdaleka není dokonalý systém. Pokulhává za morálkou, a vždycky to tak bude. Určitý korektiv zabraňující zjevným excesivním snahám vylákat nezaslouženou daňovou výhodu je proto zcela namístě. A to navzdory oslabení důvěry v právo a právní předvídatelnosti. Bylo by však právu, potažmo společnosti, zhoubné, stalo-li by se zneužití práva každodenním nástrojem v rukách státních úředníků, a zapomnělo se tak na jeho fundamentální pojetí jako oné „záchranné brzdy“ či prostředku užitého toliko *ultima ratio*. ■

⁸ Používáme drobné zjednodušení, vědomi si širšího obsahu § 56 odst. 3 ZDPH.

GAAR v Polsku – mezi efektivitou daňového systému a ochranou klidného spánku daňových poplatníků



Dr. hab. Wojciech Morawski, prof. UMK,
vedoucí Katedry finančního práva Univerzity Mikuláše Koperníka v Toruni (Polsko)

1. Trocha historie

Polsko bylo po dlouhou dobu zemí, kde byla daňová optimalizace plně legální. Neexistovalo žádné ustanovení, které by přímo omezovalo možnost jejího provádění. Judikatura polských správních soudů nevytvořila jednotný postoj k takovému jednání daňových poplatníků, ale rozhodně nebylo možné hovořit o vytvoření jednotné judikaturní doktríny zákazu vyhýbání se daňovým povinnostem. Literatura přímo poukazovala na právo daňového poplatníka hledat cestu nejmenšího zdanění.¹

Tento spíše formalistický postoj byl silně podpořen polskou ústavní úpravou. Podle čl. 7 ústavy „orgány veřejné moci jednají na základě a v mezích zákona“. Soudy v Polsku proto tradičně vyžadují, aby orgán veřejné moci, který podniká nějaké kroky, uvedl jasný právní základ. Kromě toho podle čl. 217 Ústavy „Ukládání daní, jiných veřejných dávek, určení subjektů, předmětů zdanění a daňových sazeb, jakož i zásady poskytování úlev a prominutí a kategorie subjektů osvobozených od daní se provádějí formou zákona.“ Jednoznačně tedy polské právo vyžaduje „silný“ základ pro uložení daně v ustanoveních úrovně zákona.

K významné změně obsahu ustanovení zákona o daňovém řádu ze dne 29. 8. 1997² došlo až k 1. 1. 2003. Tehdy byl zaveden § 24b odst. 1, který opravňuje správce daně při řešení daňových přípa-

dů nepřihlížet k „daňovým“ účinkům právních jednání učiněných výlučně za účelem získání daňových výhod.

Vstup tohoto ustanovení v platnost se časově shodoval s projednáváním sporu polskými správními soudy týkajícího se kroků společnosti Optimus, tehdy jednoho z největších polských výrobců elektronických zařízení. V té době byly v Polsku zavedeny předpisy, které stanovily, že dodávky počítačů do škol jsou osvobozeny od DPH, ale pouze v případě, že jsou dovezeny. Pokud polský plátce vyrobil počítače v Polsku a prodal je škole, musel zaplatit 22% DPH (dnes je sazba 23 %). Společnost Optimus vyráběla počítače v Polsku, a proto nemohla využít tohoto zvýhodnění. Stála před dilematem, zda ztratit své postavení na trhu, nebo se pokusit toto nerozumné právní řešení obejít. Společnost se rozhodla riskovat, a tak počítače vyvezla na Slovensko a poté je ze Slovenska dovezla. Daňové úřady ji obvinily z vyhýbání se placení daní. Nejvyšší správní soud však v precedentním rozsudku [rozhodoval rozšířený senát sedmi soudců; obvykle polský Nejvyšší správní soud³ („NSA“) rozhoduje v senátu tří soudců] rozhodl ve prospěch společnosti. Podle soudu mohl výše uvedené osvobození využít každý tuzemský nebo zahraniční subjekt dovážející určitou kategorii zboží bez ohledu na zemi jeho původu. Soud odmítl argumentaci založenou na tvrzení, že společnost Optimus obcházela daňový zákon fiktivními operacemi.⁴

A co je ještě důležitější, NSA rozhodl, že zavedení výše uvedené doložky proti vyhýbání se daňovým povinnostem nemělo vyjasňující charakter. Podle NSA obsah § 24 odst. 1 daňového řádu nepotvrzoval, že by již bylo možné bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem, ale představoval nové právní řešení. Z toho vyplývá, že před datem jeho vstupu v platnost neměla uvažovaná opatření daňových orgánů právní základ.

Toto první polské pravidlo proti vyhýbání se daňovým povinnostem (GAAR) nemělo na polskou praxi zásadní dopad. Ústavní soud jej rychle uznal za rozporné s polskou ústavou kvůli přílišné nepřesnosti.⁵ Soud nepopřel samotný smysl existence takového pravidla, ale

1 KALINOWSKI, M. *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim prawie podatkowym* [Meze legálnosti vyhýbání se daňovým povinnostem v polském daňovém právu]. Toruň, 2001.

2 Sbíрка zákonů č. 137, položka 926, ve znění pozdějších předpisů (pol.: Ordynacja podatkowa, dále jen o. p. nebo: daňový řád).

3 Pol.: Naczelny Sąd Administracyjny; dále proto jen: NSA.

4 V rozsudku termín „zneužití daňového práva“ nepadá, ale rozdíl mezi obcházením a zneužitím daňového práva byl v té době zcela nejasný. Je však zřejmé, že daňové orgány obviňovaly daňového poplatníka z „vyhýbání se daňovým povinnostem“.

očekával, že bude mnohem přesnější. Stanovisko Ústavního tribunálu nezohlednilo skutečnost, že GAAR musí být ze své podstaty obecné, tedy do jisté míry nepřesné, aby pokrylo všechny situace, které zákonodárce nemůže předvídat ve fázi přípravy daňového zákona.

Tento rozsudek na dlouhá léta pohřbil myšlenku boje proti daňovým únikům. Správní orgány se pokusily využít různé další předpisy polského daňového práva k vytvoření kvazi-GAAR, což se však neseťkalo se souhlasem správních soudů.⁵

2. Nové polské GAAR 2016 – Úvod

Situace se změnila v roce 2016 v souvislosti s politickými změnami v Polsku. Změny v daňové politice však nelze spojovat pouze se změnami na politické scéně, neboť se časově shodovaly s realizací projektu BEPS. V důsledku změn v legislativě a měnících se názorů správních soudů je pravděpodobné, že rozhodnutí ve věci *Optimus* by nyní bylo zcela jiné. Lze dokonce hovořit o pomalém formování obecné zásady zákazu vyhýbání se daňovým povinnostem či zákazu zneužití daňového práva v judikatuře. Je zajímavé, že správní soudy bojují proti zneužívání daňového práva (a to nejen zneužívání práva hmotného, ale i procesního) jak ze strany daňových poplatníků,⁷ tak ze strany správců daně.⁸

Polské GAAR je velmi podrobné. Je to nepochybně důsledek výše citovaného rozsudku Ústavního soudu z roku 2004. V současné době má celé nařízení o GAAR 54 článků, což představuje až 7 500 slov. Přičemž přísněji pojatá úprava týkající se podmínek uplatňování GAAR čítá asi 750 slov. Zbytek tvoří procesní a organizační předpisy, které jsou však neméně důležité.

3. Podmínky použití GAAR

Podle § 119a odst. 1 o. p. úkon nemá za následek dosažení daňové výhody, jestliže dosažení této výhody, odporující za daných okolností předmětu nebo účelu daňového zákona nebo jeho ustanovení, bylo hlavním nebo jedním z hlavních účelů jeho provedení a způsob provedení úkonu byl uměřený. Takovou situaci zákon označuje jako „vyhýbání se daňové povinnosti“. Toto ustanovení nevyžaduje, aby jednání daňového subjektu bylo v rozporu s předmětem nebo účelem některého ustanovení daňového zákona, ale takovým znakem musí být dosažení výhody. Mohlo by se tedy stát, že jednání daňového poplatníka není v rozporu s předmětem a účelem ustanovení zákona? Lze předpokládat, že daňový zákon se zabývá účinky jednání, a tedy výhodami – v tom smyslu, že se vztahuje k vyšší výsledné daňové povinnosti. Těchto

výhod musí být samozřejmě dosaženo v důsledku jednání daňového poplatníka. Tato jednání mají vést k účinku (prospěchu), který je v rozporu s předmětem nebo účelem ustanovení zákona. Daňový řád tedy v § 119a o. p. hovoří o jednání, tj. úkonech daňového poplatníka, a kvalifikuje je (z hlediska GAAR) prizmatem účelu jednání daňového poplatníka, kterým je dosažení výhody v rozporu s předmětem nebo účelem ustanovení zákona. Klíčové je tedy jednání daňového poplatníka, které má vést k účinku v rozporu s předmětem nebo účelem zákona.

Je třeba poznamenat, že do konce roku 2018 toto ustanovení umožňovalo uplatnění GAAR, pokud byl úkon učiněn „především za účelem získání daňové výhody, která je za daných okolností v rozporu s předmětem a účelem ustanovení daňového zákona“. Zákonodárce tak správcům daně usnadnil uplatňování GAAR od 1. 1. 2019.

Daňový řád stanoví, že jednání není umělé, pokud je na základě existujících okolností nutné předpokládat, že subjekt jednající rozumně a vedený zákonnými cíli by toto jednání použil z převážně legitimních ekonomických důvodů.⁹ Zákonodárce výslovně stanoví, že mezi výše uvedené ekonomické důvody nepatří dosažení daňového zvýhodnění v rozporu s předmětem nebo účelem daňového zákona nebo jeho ustanovení.

Polské právo uvádí pouze příkladmo okolnosti, které mohou naznačovat, že způsob jednání byl umělý.¹⁰ Může se jednat zejména o výskyt:

- neodůvodněné rozdělení operací nebo
- zapojení zprostředkovatelských subjektů navzdory nedostatku ekonomického nebo obchodního opodstatnění, nebo
- prvky, které vedou ke stavu, který je stejný nebo blízký stavu před provedením činu, nebo
- vzájemně se překrývající nebo odsazené prvky nebo
- ekonomická rizika převyšující očekávané nedaňové přínosy do té míry, že je třeba mít za to, že obezřetný hospodářský subjekt by tento postup nezvolil, atd.

4. Omezení používání GAAR

Obecná klauzule proti vyhýbání se daňovým povinnostem se v Polsku vztahuje na všechny daně kromě daně z přidané hodnoty. Nevztahuje se ani na poplatky a nedaňové rozpočtové odvody, i když se na ně daňové předpisy vztahují.¹¹ Zajímavé je, že první případy jejího uplatnění se netýkaly daní z příjmů (což by bylo z hlediska její funkce přirozené), ale daně z nemovitostí, která je příjmem obcí.

5 Rozsudek Ústavního soudu (pol.: Trybunał Konstytucyjny) ze dne 11. 5. 2004, K 4/03.

6 Rozsudky NSA ze dne 15. 1. 2016, II FSK 3162/13, ze dne 19. 10. 2016, II FSK 1969/16, rozsudek krajského správního soudu (pol.: Wojewódzki Sąd Administracyjny; dále jen: WSA) v Rzeszově ze dne 21. 4. 2022, I SA/Rz 61/22, rozsudek NSA ze dne 19. 1. 2021, II FSK 2644/18, rozsudek WSA ve Vratislavi ze dne 10. 10. 2021, I SA/Wr 263/20, rozsudek NSA ze dne 4. 3. 2020, II FSK 1550/19.

7 Rozsudek WSA ve Vratislavi ze dne 15. 6. 2023, I SA/Wr 628/22, rozsudek NSA ze dne 21. 2. 2023, III FSK 1059/22.

8 Rozsudek rozšířeného senátu NSA ze dne 24. 5. 2021, I FPS 1/21, rozsudek WSA ve Varšavě ze dne 25. 5. 2023, III SA/Wa 2319/22.

9 Čl. 119c § 1 o. p.

10 Čl. 119c § 2 o. p.

11 Čl. 119b odst. 1 bod 4 o. p.

Nepoužitelnost GAAR na daň z přidané hodnoty v žádném případě neznamená, že vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti této daně je legální. Naopak, právě v případě této daně se nejčastěji uplatňují různá řešení proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Platí zde zásady vypracované v judikatuře Soudního dvora EU.¹² Z judikatury lze vyvodit, že v právu EU existuje obecná zásada zakazující zneužívání daňového práva.¹³

V Polsku plní funkci GAAR ve vztahu k dani ze zboží a služeb do určité míry čl. 5 odst. 4 a 5 zákona ze dne 11. 3. 2004 o dani ze zboží a služeb.¹⁴ Podle těchto ustanovení v případě zneužití práva vyvolávají uskutečněná zdanitelná jednání plátce daně pouze takové daňové účinky, které by nastaly, kdyby byla obnovena situace, která by existovala, kdyby nedošlo ke zneužití práva.¹⁵ Zneužitím práva se rozumí provedení úkonu v rámci transakce, který byl i přes splnění formálních podmínek stanovených ustanoveními zákona v podstatě zaměřen na získání daňové výhody, jejíž poskytnutí by bylo v rozporu s účelem, kterému tato ustanovení slouží.¹⁶

I když se jedná o daně, které formálně spadají do oblasti působnosti GAAR, nebude vždy použitelné. V Polsku totiž existuje značný počet specifických ustanovení proti vyhýbání se daňovým povinnostem,¹⁷ která se vztahují na konkrétní transakce.¹⁸ Od 1. 1. 2019 již neplatí nařízení, které výslovně uvádělo, že GAAR lze použít pouze v případech, že jiné právní nástroje selhávají v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Nyní může podle čl. 119gb o. p. vedoucí Národní daňové správy (pol.: Szef Krajowej Administracji Skarbowej; dále jen vedoucí KAS) odmítnout vést řízení o uplatnění GAAR, pokud použití jiných ustanovení daňového práva umožňuje bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Z literatury vyplývá, že ve skutečnosti zde vedoucí KAS nemá na výběr (v rozporu se zdánlivě jednoznačným zněním ustanovení), neboť v důsledku aplikace konkrétních ustanovení proti vyhýbání se daňovým povinnostem je eliminováno daňové zvýhodnění v rozporu s předmětem nebo účelem zákona, které je podmínkou pro uplatnění GAAR.¹⁹

Do konce roku 2018 se GAAR neuplatňovalo, pokud daňový prospěch nebo součet daňových výhod dosažených účetní jednotkou z činnosti nepřesáhl v účetním období 100 000 PLN, a v případě daní, které nejsou pravidelně zúčtovány – pokud daňový prospěch z činnosti nepřesáhl 100 000 PLN.²⁰ To znamenalo faktickou beztréstnost pro méně závažné případy daňových úniků, ale zároveň to umožnilo vedoucímu KAS zaměřit se na skutečně závažné případy. V současné době lze nabýt dojem, že se daňová správa jednoduše nezabývá méně závažnými případy, které by potenciálně podléhaly uplatnění GAAR.

Obecná doložka proti vyhýbání se daňovým povinnostem se rovněž neuplatní, pokud daňový poplatník již dříve obdržel preventivní stanovisko, jakož i daňovou nebo investiční dohodu.²¹

5. Mechanismus uplatňování GAAR

Jednání daňového poplatníka, které spadá do působnosti GAAR, je podle polského práva plně legální a přípustné. Daňový poplatník je může provést, pouze nebudou mít daňové důsledky.

Použití GAAR spočívá ve stanovení daňových důsledků jednání daňového poplatníka na základě hypotetického stavu, který by mohl nastat, kdyby byl přijat vhodný úkon. Za vhodný úkon se považuje takový úkon, který by subjekt mohl za daných okolností učinit, pokud by jednal rozumně a s legitimními cíli jinými než dosažení daňové výhody v rozporu s předmětem nebo účelem daňového zákona nebo jeho ustanovení, a způsob jednání by nebyl umělý. Příslušné jednání může spočívat i v nečinnosti.²² Pokud by racionálně jednající osoba neprovedla určitý úkon, jehož cílem bylo dosažení daňového zvýhodnění, daňové důsledky se stanoví na základě stavu, který by existoval, kdyby úkon nebyl proveden.²³

Je sporné, zda se zde jedná o rozhodnutí, které vytváří nový hypotetický skutkový stav,²⁴ který podléhá zdanění, nebo o rozhodnutí, které pouze zjišťuje výši daňové povinnosti, která již existo-

12 Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, byl v tomto ohledu přelomový.

13 Viz mj. de la FERIA, R., VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?* Oxford-Portland, 2011; LASIŃSKI-SULECKI, K., MORAWSKI, W. Zakaz nadużycia unijnego prawa podatkowego zasadą ogólną prawa UE? [Zákaz zneužití daňového práva EU jako obecná zásada práva EU?] *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, 2013, č. 2, s. 34–51.

14 Pol.: ustawa o podatku od towarów i usług, sbírka zákonů 2024, položka 361(dále jen: u. p. t. u.).

15 Čl. 5 odst. 4 u. p. t. u.

16 Čl. 5 odst. 5 u. p. t. u.

17 Specific Anti-avoidance Rules (SAAR) nebo Targeted Anti-avoidance Rules (TAAR).

18 Např. pokud jde o výplatu dividend, úroků a licenčních poplatků (čl. 22c zákona o dani z příjmů právnických osob – pl.: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych – ze dne 15. 2. 1992, Sb. z. 2023, položka 2805, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „u. p. d. o. p.“), restrukturalizaci (čl. 12 odst. 13–14 u. p. d. o. p.).

19 KONDEJ, M. *Klauzula przeciwno unikaniu opodatkowania* [Doložka proti vyhýbání se daňovým povinnostem]. Varšava: Wolters Kluwer, 2024, s. 346–348.

20 Čl. 11b odst. 1 bod 1 o. p. zrušen s účinností od 1. 1. 2019.

21 Viz podrobněji odst. 8 Zajišťovací stanovisko a další oficiální daňové výklady.

22 Čl. 119c § 3 o. p.

23 Čl. 119c § 5 o. p.

24 PIEKIELNIK, T. Charakter zobowiązania podatkowego powstającego w związku z wydaniem przez Szefa KAS decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwno unikaniu opodatkowania (GAAR) [Povaha daňové povinnosti vzniklé v souvislosti s vydáním rozhodnutí vedoucího KAS s uplatněním doložky proti vyhýbání se daňovým povinnostem (GAAR)]. *Przeгляд Podatkowy*, 2023, č. 1, s. 41–49.

vala dříve, v době zneužívajícího jednání.²⁵ V prvním případě by rozhodnutí vedoucího KAS mělo konstitutivní povahu a před jeho vydáním by případný daňový nedoplatek neexistoval. Současně by daňový poplatník sám nemohl zohlednit účinky uplatnění GAAR – musel by nejprve zdanit sám sebe na základě skutečně nastalého skutkového stavu a teprve vedoucí KAS by vytvořil nový skutkový stav a daňovou povinnost. V takovém případě by bylo obtížné činit daňového poplatníka trestně odpovědným za nezaplacení daně, když předtím daň zaplatil v souladu se zákonem.²⁶ V současné době se zdá, že v judikatuře převládá opačný názor, tj. že rozhodnutí vedoucího KAS nevytváří nový skutkový stav, ale pouze zjišťuje skutečnou výši daňové povinnosti, která existovala nezávisle na tomto rozhodnutí (deklaratorní rozhodnutí).²⁷

6. Postup při uplatňování GAAR

V Polsku je jediným subjektem, který může uplatňovat GAAR, vedoucí KAS.²⁸ Tzn., že fakticky se rozhoduje na ministerstvu financí (vedoucím KAS je náměstek ministra financí). To podporuje jednotnost praxe při uplatňování GAAR, ale také způsobuje organizační problémy, protože to není vedoucí KAS, kdo vede daňové řízení. V Polsku existují dvě odlišné struktury daňových orgánů. Hlavními jsou státní daňové orgány, což jsou vedoucí finančních úřadů, vedoucí celních a daňových úřadů a ředitelé komor daňové správy jako orgány druhé instance. Většinu daní, které tvoří příjmy obcí, vybírají obecní orgány, tj. starostové (venkovské obce), primátoři (malá města) nebo předsedové měst.

Daňové orgány, které vidí možnost uplatnění GAAR, jsou povinny podat žádost vedoucímu KAS, aby řízení převzal. Vedoucí KAS není žádostí vázán a může převzetí řízení odmítnout, pokud neshledá důvody pro uplatnění GAAR. V případě daní vybíraných státními daňovými orgány může vedoucí KAS rovněž samostatně zahájit řízení směřující k uplatnění GAAR. To není možné, pokud jde o daně vybírané obecními daňovými úřady. Specifičnost řízení vedeného vedoucími KAS spočívá mj. v možnosti využít stanoviska Rady pro zabránění daňovým únikům.

7. Rada pro zabránění daňovým únikům

Rada pro zabránění daňovým únikům (pol.: Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania) je nezávislý orgán, jehož úko-

lem je vydávat stanoviska k oprávněnosti uplatňování GAAR.²⁹ Úkolem Rady je rovněž vydávat stanoviska k návrhům daňových zákonů a novel daňových zákonů obsažených v jiných normativních aktech souvisejících s prevencí vyhýbání se daňovým povinnostem, jakož i k návrhům vysvětlení vydávaných ministrem financí.

Radu jmenuje ministr financí na čtyřleté funkční období.

Radu tvoří:

- 2 osoby určené ministrem odpovědným za veřejné finance;
- 1 osoba určená předsedou NSA z řad soudců ve výslužbě;
- 2 osoby jmenované z řad akademických pracovníků;
- 1 osoba určená Smíšenou komisí pro státní správu a místní samosprávu jako zástupce jednotek místní samosprávy;
- 1 osoba, která je daňovým poradcem, jmenovaná Národní radou daňových poradců;
- 1 osoba určená ministrem spravedlnosti;
- 1 osoba určená Radou pro sociální dialog.

Vedoucí KAS může v průběhu řízení konzultovat s Radou oprávněnost použití GAAR.³⁰ Při posuzování odvolání proti rozhodnutí vedoucího KAS je povinen konzultovat s Radou, pokud o to účastník řízení požádá.³¹ Stanovisko Rady není závazné. Pro praxi jsou však velmi zajímavá a mají velký dopad na praxi daňových orgánů.

Stanoviska Rady jsou po odstranění identifikačních údajů strany a dalších subjektů uvedených v jejich obsahu neprodleně zveřejněna na internetových stránkách ministerstva financí.³² Nejsou vydávána hromadně. V r. 2019 byla vydána pouze 3 stanoviska, 2020 4, 2021 10, 2022 9, 2023 2.³³ Zajímavé je, že zpočátku byla většinou pro daňové poplatníky nepříznivá – Rada tedy nebyla pro daňové poplatníky obranným orgánem ve sporech s vedoucími KAS.

8. Zajišťovací stanovisko³⁴ a další oficiální daňové výklady

Polsko je zemí, kde je pro daňového poplatníka samozřejmostí možnost získat oficiální stanovisko daňového úřadu k výkladu a uplatňování daňových zákonů. Máme rozsáhlý systém různých daňových výkladů.³⁵ Daňoví poplatníci samozřejmě očekávali, že budou moci získat daňový výklad, zda jejich činnost spadá pod GAAR. Existují dva způsoby, jak tento výklad získat. Nejjednoduše-

25 Lze nalézt i nepřímé pohledy: FILIPCZYK H. Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwno unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane [Použití obecné doložky proti vyhýbání se daňovým povinnostem – vybrané otázky]. *Monitor Podatkowy*, 2016, č. 7, s. 12–17.

26 KONDEJ, M., op. cit. sub 19, s. 398–399.

27 Rozsudek NSA ze dne 9. 11. 2023, II FSK 1242/23.

28 Čl. 119g § 1 o. p.

29 Čl. 119m § 1 o. p.

30 Čl. 119h § 1 o. p.

31 Čl. 119h § 2 o. p.

32 Článek 119t o. p.

33 <https://www.gov.pl/web/finanse/opinie-rady>.

34 Pol.: opinia zabezpieczająca.

35 Více o systému různých oficiálních daňových výkladů v Polsku viz MORAWSKI, W. How to survive with a half a million advance tax rulings: the Polish experience. *European Taxation*, 2023, č. 4, s. 133–146.

ším řešením je použití „běžných“ daňových výkladů k rozhodnutí, zda se na danou transakci uplatní GAAR.³⁶ V Polsku takové individuální daňové výklady (jedná se o jednu z mnoha forem daňových výkladů v širším slova smyslu) vydává ředitel Národního daňového informačního systému (pol.: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej; dále jen ředitel KIS) v počtu 20 000 až téměř 40 000 ročně v poměrně jednoduchém řízení za poplatek 40 PLN (cca 9 EUR). Dalším řešením je vytvoření specializovaného daňového výkladu věnovaného této specifické problematice.³⁷

Vzhledem k podobě postupu při vydávání individuálních výkladů neměl polský zákonodárce v podstatě na výběr – musel zvolit řešení podobné tomu, které platí např. ve Francii, a vytvořit nový typ daňového výkladu. Postup pro vydání takového výkladu o vyhýbání se daňovým povinnostem je rozhodně pracnější, neboť vyžaduje analýzu ekonomických souvislostí. Úředník musí tomuto ekonomickému kontextu rozumět, protože takový daňový výklad není jen striktně chápaným výkladem zákona. Polský Nejvyšší správní soud to vnímá, když uvádí: „Zajišťovací stanovisko se na rozdíl od písemného výkladu daňového práva v jednotlivých případech neomezuje pouze na výklad ustanovení daňového práva, ale dále zachycuje použitelnost doložky proti vyhýbání se daňovým povinnostem, přičemž bere v úvahu i ekonomické aspekty plánovaných akcí a vztah ekonomických, hospodářských a daňových výhod obsažených v této doložce. Předmětem stanoviska není posouzení stanoviska žadatele, ale posouzení, zda za okolností uvedených v žádosti existují důvody pro použití doložky.“³⁸ Nejčastěji vznikne potřeba kontaktovat žadatele za účelem doplnění popisu transakce, objasnění některých detailů, důvodů přijatých opatření. Bylo by těžkopádné uplatňovat velmi jednoduchý postup pro vydání individuálního výkladu, jehož cílem je omezit kontakty mezi výkladovým orgánem a daňovým poplatníkem. Kromě toho mají značný význam náklady na získání jednoduchého individuálního výkladu a jejich porovnání s pracovním zatížením daňových úředníků. Povolení žádostí o složitý výklad o vyhýbání se daňovým povinnostem s poplatkem 40 PLN by mohlo znamenat zaplavení daňové správy vlnou žádostí podávaných pro jistotu i ve zjevných případech. Náklady na jejich zpracování by však byly radikálně vyšší než náklady na vydávání jednotlivých výkladů.

Zajišťovací stanoviska jsou zvláštním typem daňových výkladů týkajících se pouze GAAR. Zajišťovací stanoviska vydává vedoucí KAS,³⁹ a nikoli, jako v případě individuálních výkladů, ředitel KIS. Důvodem může být skutečnost, že je to právě vedoucí KAS, kdo vede řízení o aplikaci GAAR. Poplatek činí až 20 000 PLN.

Pokud vedoucí KAS nesouhlasí se stanoviskem žadatele, nevydává negativní stanovisko, ale odmítne vydat zajišťovací stanovisko. Na základě obsahu zajišťovacího stanoviska nebo odmítnutí vydat zajišťovací stanovisko vypracuje vedoucí KAS informaci, kterou neprodleně zveřejní na webové stránce úřadu, který slouží ministru financí. Informace obsahuje zejména stručný popis činnosti, která je předmětem stanoviska, a vysvětlení důvodů rozhodnutí. Informace nesmí obsahovat žádné údaje, které identifikují nebo umožňují identifikaci žadatele nebo jiných subjektů uvedených v obsahu aktu.⁴⁰

Zajišťovací stanoviska se vydávají na dobu neurčitou. Ve skutečnosti je však časový rozsah jejich použití omezen výskytem události, ke které se vztahují. Je tomu tak proto, že stanovisko se v zásadě obvykle netýká nějakých opakujících se operací, ale konkrétní akce, kterou žadatel plánuje. Pokud by se však zajišťovací stanovisko vztahovalo na opakující se operace, jejichž konečný okamžik není specifikován, působilo by neomezeně dlouho. Po dobu platnosti zajišťovacího stanoviska nelze proti daňovému poplatníkovi uplatnit žádné GAAR.

Omezení zde zavádí § 119zd o. p. Podle tohoto ustanovení může vedoucí KAS z moci úřední změnit vydané zajišťovací stanovisko nebo odmítnutí vydat zajišťovací stanovisko, pokud je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu nebo SDEU. Daňové a investiční smlouvy chrání daňového poplatníka obdobně jako zajišťovací stanovisko. Jedná se o poměrně vzácné formy oficiálních daňových výkladů, které nejsou vydávány jednostranně daňovou správou, ale jsou výsledkem dohod mezi daňovými orgány a daňovými poplatníky.

9. Postup pro zvrácení účinků vyhýbání se daňovým povinnostem

Postup pro zvrácení účinků vyhýbání se daňovým povinnostem je v daňové praxi spíše ojedinělým řešením. Jeho smyslem je zřejmě umožnit daňovému poplatníkovi, aby se obrátil na vedoucího KAS, aby ten na jeho jednání skutečně uplatnil GAAR. Při vysvětlování jeho podstaty ministr financí uvádí, že „daňový subjekt není oprávněn sám opravovat daňové vypořádání související s vyhýbáním se daňovým povinnostem, a tedy do daňového přiznání dopočítávat dopady z fiktivní relevantní činnosti“.⁴¹

Ať už se k otázce, zda může daňový poplatník uplatnit GAAR na vlastní pěst, postavíme jakkoli, tento postup jistě umožňuje daňovému poplatníkovi bezpečně stanovit pravidla pro výpočet daňové povinnosti, a to i na základě daňových důsledků příslušné

36 Takové řešení existuje např. v Portugalsku (LOPEZ COURINHA, G. Portugal. In: LANG, M. et al. GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World. IBFD, 2016 s. 526), Finsku (HELMINEN, M. Finland. In: tamtéž, s. 256).

37 Takové řešení existuje např. ve Francii, viz COLLET, M. *Droit fiscal*. Paris, 2012, s. 184–187.

38 Rozsudek NSA ze dne 19. 2. 2020, II FSK 686/18.

39 Čl. 119w § 1 o. p.

40 Čl. 119zda o. p.

41 <https://www.gov.pl/web/finanse/informacja-szefa-krajowej-administracji-skarbowej--cofniecie-skutkow-unikania-opodatowania--nowy-rodzaj-procedury-w-ordynacji-podatkowej>. Názor, že sám daňový poplatník nemůže na svou činnost uplatnit GAAR, je podle mého názoru velmi sporný.

činnosti, „a to i v situacích, kdy došlo k vlastnickým nebo strukturálním změnám, které by v zásadě vyloučily možnost dotčeného subjektu opravit svou daňovou pozici ‚na vlastní pěst‘. To se tedy může týkat např. případů, kdy někdo nemůže podat daňové přiznání z důvodu, že již není daňovým poplatníkem (např. komanditní společnost přeměněná ze společnosti s ručením omezeným) nebo nemá předmět zdanění (např. prodaná budova nebo stavba).⁴² Samotná myšlenka tohoto postupu má nepochybně smysl, neboť slouží právní jistotě daňového poplatníka. Zajímavé je, že daňový poplatník se nemusí řídit obsahem rozhodnutí vedoucího KAS,⁴³ což by však bylo poměrně riskantní. Tento postup byl zatím použit pouze čtyřikrát.⁴⁴

10. Již pouhé podezření na možnost uplatnění GAAR je problémem...

Pouhé podezření, že by se na jednání daňového poplatníka mohlo vztahovat GAAR, představuje pro daňového poplatníka velký problém. Je to proto, že daňový poplatník může mít problém se získáním daňového výkladu.⁴⁵ Podle § 14b odst. 5b o. p. je individuální výklad odmítnut s ohledem na ty prvky skutkového stavu nebo budoucí události, u nichž existuje důvodné podezření, že představují činnost nebo prvek činnosti, na kterou se vztahuje GAAR. Orgán oprávněný vydat individuální výklad (může jím být buď vedoucí KIS, nebo obecní finanční úřad v případě výkladů týkajících se místních daní) požádá vedoucího KAS o stanovisko, zda jsou jeho podezření oprávněná.⁴⁶ V judikatuře je toto stanovisko považováno za závazné pro daňový orgán,⁴⁷ což je podle mého názoru v rozporu se zákonem. Pokusy spojit toto stanovisko s vedlejším stanoviskem jsou zcela nelegitimní. Stanovisko vedoucího KAS, že nehrozí uplatnění GAAR, vydané podle § 14b odst. 5 písm. c) o. p., nenahrazuje zajišťovací stanovisko, a proto daňový subjekt nechrání. Stejně tak stanovisko vedoucího KAS, které potvrzuje podezření správce daně, neurčuje, že bude uplatněno GAAR. K tomu je nutné, aby vedoucí KAS provedl samostatné šetření.

11. GAAR v Polsku – bát se, nebo se nebát?

Daňové úřady v Polsku zhruba od roku 2016 důsledně (a podle mého názoru rozhodně přehnaně) bojují proti jakékoli (skutečné nebo jen daňovými úřady domnělé) daňové optimalizaci. GAAR je jen jedním z nástrojů, po kterých zde daňové orgány sahají. Pro daňové orgány je to nepochybně nástroj poslední instance a nemají tendenci po něm sahat zbrkle.

Počet řízení zahájených za účelem uplatnění GAAR nevypadá nijak impozantně.⁴⁸

Rok	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Počet zahájených řízení podle roku zahájení	0	2	4	26	22	66	43	26
Počet rozhodnutí GAAR vydaných v prvním stupni podle roku šetření	53	84	13	3	3	0	0	0
Počet rozhodnutí GAAR vydaných v prvním stupni podle roku vydání	Celkem do konce roku 2020 – 18					21	56	55
Počet zastavených řízení (celkem)	Celkem do konce roku 2020 – 8					4	4	6

Za zmínku stojí, že ze 158 odvolání podaných proti rozhodnutím vydaným vedoucími KAS v prvním stupni bylo pouze v případě 5 řízení rozhodnutí zrušeno a řízení zastaveno. Kromě toho v 8 případech vedoucí KAS zrušil rozhodnutí vydaná v prvním stupni a rozhodl ve věci meritorně.

Statistiky ukazují, že daňová správa zde nejedná rychle, což je odůvodněno složitostí problému. Zahájení řízení o GAAR však obvykle vede k rozhodnutí, které je pro daňový subjekt nepříznivé. Zda obstojí i před správním soudem, je jiná věc. Jde o natolik novou problematiku, že se všichni teprve učíme této právní úpravě správně porozumět.

GAAR neohrozuje velký počet daňových poplatníků, ale je třeba si uvědomit, že je pouze součástí změny přístupu polských daňových orgánů k vyhýbání se daňovým povinnostem. Je to pouze „poslední argument králů“. Než jej použijí, mají jiné, ne o moc méně hrozné „argumenty“.

Je třeba ocenit, že polský daňový zákon obsahuje řadu řešení, která mají chránit klid daňového poplatníka (např. každý daňový poplatník může využít zajišťovací stanovisko), nebo alespoň zajistit, aby daňové orgány nesáhly unáhleně po GAAR (uplatňuje je pouze vedoucí KAS; je možné využít stanovisko Rady pro boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem). Výsledkem je bohužel to, že polské předpisy GAAR jsou velmi (a stále více) podrobné. ■

42 <https://www.gov.pl/web/finanse/informacja-szefa-krajowej-administracji-skarbowej--cofniecie-skutkow-unikania-opodatowania--nowy-rodzaj-procedury-w-ordynacji-podatkowej>.

43 Čl. 119zfk o. p.

44 <https://www.podatki.gov.pl/media/7135/tabela-statystyka-marzec-2024.pdf>.

45 Pro polského daňového poradce je žádost o oficiální daňový výklad, na rozdíl od České republiky, rutinní činností. Nemožnost získat daňové rozhodnutí může být pro daňového poradce problémem, protože výrazně zvyšuje míru rizika jeho klienta.

46 Pokud skutková situace nebo budoucí událost neodpovídá otázce, která byla předmětem dříve získaného stanoviska ředitele státní daňové správy.

47 Rozsudek WSA ve Štětíně ze dne 28. 4. 2021, I SA/Sz 193/21, rozsudek NSA ze dne 2. 12. 2020, II FSK 3085/18.

48 <https://www.podatki.gov.pl/media/7135/tabela-statystyka-marzec-2024.pdf>.

Nejvyšší správní soud se (opět) vyjádřil ke skutečnému vlastníkovému příjmu



Ing. Mgr. Tereza Petrášová,
daňový poradce č. 4676,
Deloitte Advisory, s. r. o.



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

V nedávné době rozhodoval Nejvyšší správní soud v Brně (NSS) další dva případy týkající se problematiky skutečného vlastnictví příjmů. Shodou okolností se v obou zamítnutých kasačních stížnostech opět řešily platby licenčních poplatků a režimu srážkové daně, který měl být v dotyčných případech aplikován vůči nerezidentním příjemcům.¹ První případ se týkal zamítnuté žádosti o vydání rozhodnutí o osvobození (sub)licenčních poplatků placených ve skupině.² Druhý případ pojednával o situaci vysílacích práv, rovněž placených v rámci skupiny.³

Cílem tohoto článku je seznámit čtenáře s okolnostmi obou případů, shrnout pozice a argumenty obou stran (daňových subjektů a Finanční správy), shrnout vybrané závěry a ukázat směr úvah českých soudů, jak (a proč) v daném případě na koncept skutečného vlastníka a důkazní břemeno k jeho prokázání nahlíží.⁴

1. Úvodem

Problematika skutečného vlastníka/vlastnictví⁵ se řeší celosvětově už desítky let – od snahy OECD vymezit teoreticky tento koncept a situace, na které by se měl aplikovat v rámci modelových pravidel – až po různé přístupy a rozhodnutí soudů⁶ a diskuse, zda se jedná o jednu z podmínek pro uplatnění benefičního režimu srážkové daně, anebo o nástroj protizneužívání, tzv. „anti-abuse“, jenž by neměl cílit na běžné tržní situace a legitimní korporátní struktury.⁷

I přes téměř padesátiletou snahu⁸ najít ideální a jednotnou definici se ukazuje, že vnímání, jak ke konceptu přistupovat, není zcela jednotné. Roli hraje vnímání ekonomické praxe a různých obchodních modelů, ale také socioekonomická a politická situace v jednotlivých zemích či kulturách. A v neposlední řadě pak vznik a vývoj různých iniciativ proti daňovému plánování a úni-

1 V roce 2019 se NSS již problematikou skutečného vlastnictví zabýval v rámci jiné kasační stížnosti, jednalo se o posouzení konceptu skutečného vlastníka v případě tuzemské platby licenčních poplatků mezi dvěma českými subjekty (rozhodnutí NSS ze dne 12. 11. 2019, čj. 10 Afs 140/2018-32).

2 Rozhodnutí NSS ze dne 21. 2. 2024, čj. 4 Afs 63/2022-48, navazující na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 2. 2022, čj. 6 Af 36/2020-42 (žalobkyně/stěžovatelka: Avon Cosmetics Limited proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně, v článku označována jako „A UK“).

3 Rozhodnutí NSS ze dne 10. 4. 2024, čj. 6 Afs 56/2023-48, navazující na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2023, čj. 22 Af 114/2017-171 (žalobkyně/stěžovatelka: YOLT Services s. r. o. proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně).

4 Pozn. autorky – každou z kauz licenčních poplatků řešil jiný senát NSS. Příklad vysílacích práv je předložen soudům i pro jiná zdaňovací období, což je zajímavé i z pohledu rozdílu v možnosti aplikovat osvobození od srážkové daně.

5 Anglický termín *beneficial owner/ownership*

6 Např. i ve zde komentovaných rozhodnutích odkazovaný rozsudek kanadského soudu z 24. 2. 2012 *Velcro Canada* (VELCRO CANADA INC. v. The Queen, 2012 TCC 57). Dále pak např. rozsudek italského nejvyššího soudu z 19. 12. 2018 v případě *ITW* (rozhodnutí Corte suprema di cassazione/CSC No. 32840) nebo rozsudek francouzského nejvyššího správního soudu z 20. 5. 2022 v případě *Planet* (Conseil d'État, No. 444451). A zejména pak tzv. *Danish cases*/dánské případy – které se však z pohledu druhu řešených příjmů netýkaly licenčních poplatků, ale úroků a dividend – viz rozhodnutí SDEU ze dne 26. 2. 2019 ve spojených případech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16.

7 Problematice konceptu skutečného vlastnictví vč. detailnějšího historického exkurzu k vývoji přístupu k dané problematice se věnují Simona Hornochová a Radek Novotný ve svém článku *Skutečný vlastník příjmů – víme, o čem přesně se bavíme?* *Bulletin KDP*, 2020, č. 2.

8 Jak zmiňují Simona Hornochová a Radek Novotný ve svém článku v kapitole 1.1 [7], poprvé byl termín skutečný vlastník (*beneficial owner*) začleněn v textu *Modelové smlouvy OECD a Komentáře z roku 1977* (Modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a kapitálu a Komentář k článkům Modelové smlouvy publikované OECD).

kům,⁹ které přináší další úrovně opatření, často založených právě na „anti-abuse“ přístupu. Posouzení konkrétní situace se tak stává velmi komplexním „cvičením“, které vyžaduje historický exkurz, práci s různými prameny mezinárodního daňového práva i rešerše judikatury soudů z různých zemí.

Tak je tomu i v případě aktuálních rozsudků z české praxe, kdy v nich najdeme jednak reference na Modelovou smlouvu a Komentář OECD, ale i směrnice EU,¹⁰ konkrétní ustanovení českého zákona o daních z příjmů („ZDP“)¹¹ a také odkazy na předchozí rozsudky k problematice skutečného vlastníka.¹²

2. Vnitroskupinová platba za duševní vlastnictví (v kontextu nesplnění podmínek pro osvobození od srážkové daně) – rozsudek Avon

Nejprve si krátce shrňme situaci.¹³ Britská společnost („A UK“, v daném sporu žalobkyně/stěžovatelka) se na základě smlouvy o postoupení licenčních práv uzavřené s původními vlastníky licenčních práv k duševnímu vlastnictví, dvěma americkými společnostmi ze skupiny, stala výhradním držitelem těchto práv pro region Evropa, Afrika a Střední východ. V rámci toho jí bylo uděleno oprávnění poskytovat sublicence ostatním společnostem ve skupině (mj. české společnosti ACS). Za poskytnutí sublicence vybírala A UK poplatek od ACS, který odpovídal sjednanému procentu z čistých tržeb. Vlastnictví majetkových práv (vč. výhrady práva provádět kontrolu) nicméně zůstalo původním americkým společnostem koncernu. Vůči nim pak byla A UK smluvně zavázána odvádět licenční poplatky (vypočítané na základě obdobného principu jako u sublicence, tj. jako určité procento z čistých tržeb).

A UK požádala dle § 38nb ZDP o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků pro roky 2017–2019.¹⁴ Tuto žádost však český správce daně zamítl, jelikož z předložené smluvní dokumentace dospěl k závěru, že A UK není skutečným

vlastníkem příjmů z licenčních poplatků, ale pouze jejich správcem, resp. zprostředkovatelem. Nebyly tudíž splněny všechny podmínky nezbytné pro uplatnění osvobození¹⁵ a odvolání proti rozhodnutí správce daně bylo následně zamítnuto.

2.1 Námitky žaloby

Společnost A UK v žalobě proti zamítavému rozhodnutí uvedla, že k postupnému převodu samotných práv k duševnímu vlastnictví do Velké Británie došlo z hospodářských důvodů (kvůli utlumování aktivit skupiny v USA), a popsala svoji roli při poskytování sublicenčních práv lokálním společnostem ve skupině (přijímala, evidovala, spravovala a vynucovala platby; poskytovala, spravovala a kontrolovala užití duševních práv; navrhovala a implementovala strategii využití rozvoje práv aj.).¹⁶

Dále pak přednesla žalobní body, v nichž se domnívala, že bylo postupováno nezákonně:

- Při výkladu správce daně (a odvolací orgán) nereflekoval smysl a účel zavedeného konceptu skutečného vlastníka do daňového práva, přičemž jediným kritériem pro jejich posouzení bylo, zda má příjemce licenčních poplatků závazek předat přijaté platby jiné osobě. Účelem zavedení pojmu skutečný vlastník bylo zabránění zneužívání výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojímu zdanění, a tudíž tento pojem nemá být používán v úzce technickém smyslu, ale má být chápán v kontextu účelu smluv.¹⁷
- Pouze ze skutečnosti, že je výše poplatků v obou případech stanovena jako podíl na čistých tržbách, nelze dovodit, že A UK není skutečným vlastníkem (podpůrně pak argumentovala závěry rozsudku kanadského soudu v případě *Velcro Canada*). Při posouzení nebylo zohledněno, že společnost přijímá licenční poplatky vlastním jménem a na vlastní účet, má z nich hospodářský prospěch a může svobodně určit, jak budou využity.¹⁸
- V neposlední řadě nepřesnosti v hodnocení skutkového sta-

9 Zejména OECD projekt BEPS (angl. zkratka *Base Erosion and Profit Shifting*), na který navázaly a navazují různé další iniciativy i v rámci EU a v jednotlivých zemích [cit. 2024-05-20]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/>.

10 Zejména jde o směrnici Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států („směrnice o úrocích a licenčních poplatcích“) a o směrnici Rady č. 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, resp. její aktualizaci č. 2011/96/EU („směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“).

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

12 Pozn. autorek: Ne vždy je však daný pramen zasazen jasně v rámci kontextu nebo podrobněji komentován, i z tohoto důvodu je vhodné udělat si před/po/v průběhu čtení rozsudku širší exkurz.

13 Shrnutí vychází z popisu situace uvedené v rozsudku Městského soudu (MS) v Praze a rozhodnutí NSS [2]. Konkrétní pasáže jsou dále referovány s odkazem na příslušné body (rozsudek MS, rozsudek NSS).

14 Možnost osvobození příjmů z licenčních poplatků od srážkové daně byla zavedena do české legislativy implementací evropské směrnice o úrocích a licenčních poplatcích. Osvobození dle § 19 odst. 1 písm. z) ZDP se však váže na další podmínky, jejichž splnění musí být správci daně dokumentováno v rámci podané žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození (viz § 38nb ZDP).

15 Konkrétní podmínka stanovená v § 19 odst. 5 bod 2 ZDP, definice skutečného vlastníka je pak uvedena v § 19 odst. 6 ZDP.

16 Viz bod 2 rozsudku MS.

17 Viz body 3 a 4 rozsudku MS, argumentace vychází přes definiční vymezení konceptu skutečného vlastníka v ZDP, ve směrnici o zdanění úroků a licenčních poplatků a v názoru formulovaném SDEU ve věci tzv. dánských případů k vymezení znaků, ze kterých lze na zneužívání daňových výhod usuzovat, dále pak odkazuje na znění Modelové smlouvy a Komentáře k článku 12 (Licenční poplatky).

18 Viz body 5 a 6 rozsudku MS.

vu – správce daně (a odvolací orgán) odmítl zohlednit některé argumenty vznášené v průběhu řízení a dostatečně se s nimi nevypořádal (např. závěry kanadského soudu v případě *Velcro Canada*, dále pak skutečnost, že A UK nese měnové riziko v souvislosti s přijatými a placenými licenčními poplatky, aj.).¹⁹

OFŘ jakožto odvolací orgán setrvalo na svém přístupu k výkladu skutečného vlastníka s odůvodněním, proč se domnívá, že jeho výklad odpovídá smyslu a účelu referovaných zdrojů práva a výkladů. Dle jeho názoru z poskytnuté smluvní dokumentace jasně vyplynulo, že jsou platby vypočteny ze stejného základu, přičemž následně (s odstupem 30 dnů po obdržení) má pak společnost A UK smluvní povinnost licenční poplatky hradit dále americkým společností. Rozdíl mezi provedenými platbami je dle jeho názoru poplatkem za správu licenčních poplatků zohledňující roli A UK. U dalších námitek setrval na tom, že nebyly předloženy žádné důkazy, které by měly vést k jinému závěru.

2.2 Názor městského soudu

Městský soud Praze ve svém rozsudku uzavřel, že žaloba není důvodná, a to z následujících důvodů:²⁰

- Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, že správce daně (a odvolací orgán) hodnotil situaci šířeji, a z ničeho tak nevyplývá zjednodušující závěr, že by své závěry o skutečném vlastníkovi uzavřel pouze na jediném kritériu, a to zjištění, zda má příjemce licenčních poplatků závazek předat je jiné osobě.
- Pro posouzení věci je podstatné, jaký charakter činnost A UK vykazuje, nikoliv to, zda je prokázáno zneužití práva. Rozhodnutí SDEU ve věci tzv. dánských případů nelze vykládat v tom smyslu, že pokud se neprokáže zneužití práva, je povinností osvobození od daně přiznat.
- A UK v řízení neprokázala, že je skutečným vlastníkem. Nemá z příjmu z licenčních poplatků skutečný užitek a nemůže o něm svobodně rozhodovat, když ho musí téměř v celé části odvádět americkým společností – jak je patrné z předložené smlouvy (indikátory této povinnosti jsou především obdobně stanovená splatnost přijímaného a odváděného poplatku, právo původních vlastníků k vlastnictví podkladového aktiva a jejich právo k provádění kontrol).
- I kdyby A UK prováděla další činnosti (což nebylo sporováno ani prokazováno), neměla by z příjmů skutečný užitek (prosperch), když je smluvně zavázána většinu plateb odvést. Rozdíl v přijímaných a odesílaných platbách tak představuje odměnu za správu poplatků vybíraných pro americké společnosti.
- K otázce měnového rizika byla námitka formulována pouze obecně. Smluvní dokumentace vede k opačnému závěru v tvrzení nesení kurzového rizika, než tvrdí A UK, a nebyly předloženy žádné další dokumenty, které by tento opačný

závěr vyvrátily. Sporná otázka měla být vysvětlena v odvolacím řízení, a nikoliv řešena obecnou námitkou v rámci žaloby.

- Nebylo chybou nepřihlédnout k závěrům kanadského soudu, pokud existuje jasně formulovaný právní názor SDEU i NSS (pokud správce daně hodnotí pojem stanovený evropským a národním právem).
- Je to právě A UK, kdo má prokazovat příslušné skutečnosti v daňovém řízení. Jelikož podrobnější argumentaci v rámci celého řízení a hodnocení dokazování neprovedla, soud se k ní nemůže vyjádřit v rámci odůvodnění.

2.3 Obsah kasační stížnosti

Případ doputoval až k NSS. Kasační námitky byly postaveny na nesouhlasu stěžovatelky (A UK) se závěry městského soudu, konkrétně:

- A UK nesouhlasila s tím, že pro hodnocení skutečného vlastnictví příjmů není podstatné, z jakých příjmů jsou hrazeny poplatky americkým společností, ani s tím, že je A UK smluvně zavázána dále odvést část z přijatých plateb licenčních poplatků.²¹

A UK argumentovala, že ve smlouvě není referováno na konkrétní platbu, přičemž (s odkazem na výklad k Modelové smlouvě) případný závazek (přeposílat) se musí vztahovat právě k obdrženým platbám. K tomu doplnila, že neeviduje platby za sublicence oddělené a že jsou promíchané s ostatními příjmy. Také nebylo přihlédnuto ke skutečnosti, že přijaté a placené licenční poplatky nejsou hrazeny ve stejné měně a že tak A UK nese související kurzová rizika. Navíc, je podstatné, že A UK může dostát svým závazkům i bez toho, aniž by příslušný příjem ze sublicencí obdržela. Tyto aspekty A UK vnímá jako klíčové. Opomenutí jejich prozkoumání správcem daně demonstruje na dvou příkladech (obdržených úrokových příjmů u bank, poskytnutého softwarového řešení u regionálního distributora), kde uvádí, že by aplikace obdobného přístupu vedla k „absurdním“ závěrům.

- Pro posouzení skutečného vlastnictví licenčních poplatků je dle stěžovatelky A UK nezbytné přihlédnout k celkovému funkčně-rizikovému profilu entity, která poplatky přijímá. Nelze totiž odhlédnout i od dalších funkcí a nesení rizik, čímž A UK přímo ovlivňovala výši tržeb lokálních společností. V dané věci nedošlo k posouzení těchto argumentů ani věcné argumentace u referovaných zahraničních rozsudků, které posuzovaly obdobné situace a ve svých závěrech tyto argumenty akcentují.²²

S odkazem na závěry kanadského soudu, kdy jeden subjekt zároveň přijímá i sám hradí licenční poplatky, a přesto byl shledán jako skutečný vlastník, bylo namítáno, že se městský soud neza-

19 Tato pasáž je z pohledu autorek v rozsudku velmi stručná a nelze bez dalšího dovodit rozsah předkládaných informací či podkladů k podložení žalobní argumentace či podrobnějšímu vysvětlení, proč jsou dané argumenty pro řízení podstatné – což následně komentuje i NSS ve svém rozhodnutí.

20 Viz body 11–22 rozsudku MS, parafráze.

21 Viz body 8 a 9 rozhodnutí NSS.

22 Viz bod 10 rozhodnutí NSS.

býval věcnou argumentací tohoto rozsudku, a navíc nezohlednil ani závěry dalších rozsudků zahraničních soudů.²³ Tato námitka je doplněna ještě o referenci na další rozsudek, případ, který byl uzavřen rovněž ve prospěch poplatníka.²⁴ Funkce, role, nesení rizika a provádění dalších činností společnosti A UK je dále popsáno s odkazem na jejich přímý vztah na generování tržeb, což dle názoru stěžovatelky překračuje roli pouhého správce licenčních poplatků. To, že tyto činnosti nebyly podrobněji prokazovány v rámci daňového řízení, přikládá pak stěžovatelka skutečnosti, že v tomto ohledu nebyly ze strany správce daně vyjádřeny žádné pochybnosti.

- Další námitkou bylo, že koncept skutečného vlastníka je nástrojem proti zneužívání daňových výhod a nelze jej bez posouzení prvku zneužití aplikovat. Odepření nároku na osvobození by pak vedlo k nadměrnému zdanění, které by bylo v rozporu se směrnicí o úrocích a licenčních poplatcích (neboť platba přijatá od české společnosti ACS je vlastním příjmem A UK, o němž účtuje v provozních výnosech a jako takový jej zdaňuje).
- V neposlední řadě pak byla vznesena námitka, že závěr, na základě kterého městský soud hodnotil skutkový stav v určitých bodech, neodpovídá obsahu spisu. Městský soud vycházel při hodnocení aspektu měnového rizika z licenční smlouvy, ačkoliv byla v řízení předložena faktura, která měla prokázat, že platby byly stanoveny v odlišných měnách. Pochybnosti, které odvolací orgán měl, v průběhu řízení nijak nesdělil, a byly uvedeny až v jeho rozhodnutí. A v neposlední řadě pak informace, že jsou příjmy z licenčních poplatků na úrovni A UK zdaňovány, vyplývala podle společnosti implicitně z údajů ve výroční zprávě, kde bylo uvedeno, že je o nich účtováno do provozních výnosů (což bylo přeloženo nepřesně a vedlo to k nejasnostem ohledně smyslu patřičného sdělení).

2.4 Názor Nejvyššího správního soudu

NSS kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou. Dle jeho názoru z okolností smluvních vztahů a s ohledem na souvislost obou plateb (sublicenčních a licenčních) vyplývala pro společnost A UK implicitní smluvní povinnost předat drtivou většinu svých licenčních příjmů jiné osobě. Ve svém rozhodnutí potvrdil závěr městského soudu, že A UK **nenaplnuje definiční znaky skutečného vlastníka licenčních poplatků** vybíraných od české společnosti ACS, **neboť z hospodářského hlediska nemá z těchto přijatých licenčních poplatků skutečný prospěch. Nemůže svobodně určit, jak budou tyto prostředky využity, a nemůže je užívat a požívat bez omezení**, protože je na základě licenční

smlouvy povinna drtivou většinu z vybraných licenčních poplatků předat americkým společností.

Ve svém odůvodnění pak zejména uvedl, že:²⁵

- Nové námitky, které nebyly vzneseny v žalobě, nejsou přípustné. Specificky pak námitka, že odepření nároku na osvobození licenčního poplatku povede k nadměrnému zdanění a je v rozporu se směrnicí o zdaňování úroků a licenčních poplatků. Dále pak námitka k vyjasnění informací z výroční zprávy, tj. že je o příslušném příjmu společností A UK účtováno do provozních výnosů a podléhá zdanění ve Velké Británii. A rovněž námitka, že společnost A UK nemohla vědět o přetrvávajících pochybnostech správce daně ohledně měnového rizika. **Všechny tyto námitky měly být uplatněny v žalobě, nic tomu nebránilo, a není možné k nim přihlídnout.**
- **Ze smluvní dokumentace, kterou předložila sama A UK ke své žádosti o přiznání osvobození, vyplývá existence přímé souvislosti mezi závazkem hradit licenční poplatky americkým společností a obdrženou platbou od ACS, neboť právo vybírat poplatky od držitele podlicence získala stěžovatelka stejnou licenční smlouvou, ve které se zavázala platit licenční poplatky společnosti ... Souvislost obou plateb dále vyplývá z toho, že jsou určovány procentem ze stejného základu a časově na sebe navazují, a také z toho, že stěžovatelka odpovídá za vypracování písemných zpráv obsahujících podrobný výpočet licenčních poplatků, které vybírá ..., a musí společností umožnit audit a kontrolu těchto záznamů, tedy i porovnání částek přijatých a uhrazených licenčních poplatků.**²⁶
- S ohledem na tyto skutečnosti nepovažoval NSS za podstatné, že dochází ke smíchání příjmů z licenčních poplatků s ostatními příjmy. Stejně tak je dle NSS nepodstatné, v jaké měně byly obě platby uskutečňovány, přičemž vzhledem k tomu, že nesoulad mezi fakturou a smlouvou (co se týče měny platby) nebyl blíže vysvětlen, nelze ani namítat, že skutkový stav neodpovídá spisu.
- Závěry na nastíněných příkladech jsou nerelevantní, poněvadž se **v daném případě jedná o specifickou situaci.**
- Byť se městský soud nevyjádřil k italskému rozsudku, vycházel z judikatury SDEU a NSS a v souladu s ní situaci posoudil. Jedná se tedy jen o **dílčí opomenutí, které nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Rozhodnutí kanadského soudu dle názoru NSS není (na rozdíl od rozsudků NSS a SDEU) pro tuzemské soudy závazné** a pouze krátce (ve dvou větách, pozn. autorek) konstatoval svůj pohled na odlišnosti u obou dalších odkazovaných rozsudků.²⁷
- Na základě analýzy pramenů práva a předchozích rozsudků

23 Rozsudek italského nejvyššího soudu č. 14756 ze dne 10. 7. 2020 (pozn. autorek – tento rozsudek není v textu rozsudku městského soudu vůbec zmiňován).

24 Z kontextu se jedná o rozsudek francouzského Odvolacího soudu (Cours administratives d'appel/CAA) ve Versailles z 8. 2. 2022 (Meubles Ikea France, No 19VE03571).

25 Bod 22 a násl. rozhodnutí NSS, parafráze.

26 Bod 40 rozhodnutí NSS, převzatá část odstavce kurzívou.

27 Pozn. autorek: Pouze stručně konstatování: *Také případ rozhodnutý Odvolacím soudem ve Versailles je odlišný, neboť nizozemská společnost přeposílala jen 70 % z přijatých licenčních poplatků, zatímco stěžovatelka přeposílá 94,6667 %*. Bohužel není jasné, zda by pro NSS byla marže 30 % dostatečná jako argument pro osvědčení skutečného vlastnictví (lze pochybovat, že čistě jen na základě změny tohoto parametru by to vedlo ke změně postoje, nicméně vzhledem k tomu, že se této linii NSS nevěnoval do detailu, je třeba si na jeho názor počkat).

NSS neshledal důvody odchýlit se od závěrů předchozího rozsudku,²⁸ ve kterém vymezil, že příjemce (sub)licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem jen tehdy, jestliže jich může užívat a požívat bez omezení a není ze zákona či ze smlouvy povinen předat platby jiné osobě.

- Závěrem pak NSS přitaká, že koncept skutečného vlastníka příjmu je **nástrojem proti zneužití daňových výhod**, který by neměl být aplikován na standardní podnikatelskou situaci. Nicméně **v dané věci se dle jeho názoru nejednalo o standardní podnikatelskou situaci, a tudíž bylo osvobození odepřeno správně, neboť pojem skutečný vlastník byl aplikován dle smyslu a účelu právní úpravy**, nastíněného již SDEU v tzv. dánských případech.²⁹

3. Licenční poplatky za vysílací práva (v kontextu aplikace smluv o zamezení dvojímu zdanění) – rozsudek Yolt

Ve druhé z kauz se NSS³⁰ zabýval skutečným vlastnictvím k platbám za poskytnutí licencí na vysílání TV signálu. Předmětem podnikání daňového subjektu bylo šíření televizního signálu prostřednictvím satelitního vysílání. Televizní vysílání (programy) byla nakupována od televizních stanic a filmových studií. Nákup televizních programů ze zahraničí probíhal nepřímo prostřednictvím distributorů – spojených osob. Licenční poplatky za televizní programy byly hrazeny distributorům, kteří byli buď mateřská, nebo sesterské společnosti. Jednalo se o daňové rezidenty Rumunska, Slovenska a Maďarska. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s těmito zeměmi shodně v čl. 12 limitují zdanění licenčních poplatků ve státě zdroje na 10% hrubé částky, je-li příjemce licenčních poplatků jejich skutečným vlastníkem. Tento případ se dostal před NSS již podruhé – v prvním kole³¹ byl rozsudek krajského soudu zrušen kvůli nesprávnému právnímu názoru ohledně zákonnosti výzvy a (ne)unesení důkazního břemene správcem daně. Podstatou sporu mezi správcem daně (resp. odvolacím orgánem) a daňovým subjektem byla (kromě otázek souvisejících se skutečným vlastníkem) ještě otázka prekluze. S ohledem na zaměření tohoto článku se dále budeme věnovat pouze argumentaci a závěrům NSS k problematice skutečného vlastníka.

3.1 První rozsudek NSS

Jednou ze sporných otázek při prvním posuzování případu ze strany NSS bylo, zda je správce daně oprávněn se v rámci mezinárodního dožádání zeptat zahraničního správce daně, jestli je příjemce určité platby jejím skutečným vlastníkem. Soud v prvním řadě potvrdil, že otázka skutečného vlastnictví je otázkou právní, nikoliv skutkovou. Je tedy povinností správce daně si na ni utvořit vlastní právní názor. Nicméně to dle názoru NSS neznamená, že

by se tuzemský správce daně nemohl zeptat zahraničního správce daně, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Takto položená otázka nečiní celé mezinárodní dožádání nezákonným a odpověď na toto dožádání není *a priori* nepoužitelná jako důkazní prostředek. NSS shledal legitimním zájem tuzemského správce daně zjistit, jak se na daný příjem a otázku jeho skutečného vlastnictví dívá druhý smluvní stát. Takto získanou odpověď ovšem tuzemský správce daně nesmí nekriticky přijmout, nicméně si musí sám učinit nezávislý úsudek o tom, kdo je skutečný vlastník, a to na základě důkazních prostředků shromážděných v daňovém řízení. Názor zahraničního správce daně není pro český finanční úřad nijak závazný.

3.2 Argumentace stran k otázce skutečného vlastníka

V rámci druhého kola soudního řízení byla již meritorně posuzována otázka skutečného vlastnictví. Společnost Yolt (žalobce a plátce licenčních poplatků) argumentovala, že distributoři jsou skutečnými vlastníky, jelikož platby licenčních poplatků přijímají ve svůj prospěch, o čemž svědčí mj. tyto skutečnosti:

- příjemci poplatků (tj. distributoři) zahrnují licenční poplatky do svých výnosů,
- přijaté licenční poplatky jsou distributory zohledněny jako předmět daně v zemi jejich rezidence,
- rumunský správce daně potvrdil,³² že rumunský distributor je skutečným vlastníkem licenčních poplatků,
- plátce (žalobce) disponoval prohlášením zahraničních distributorů, že jsou skutečnými vlastníky a že příjem je podle daňového práva druhého státu považován za jejich příjem,
- distributoři přijímali platby svým vlastním jménem a na svůj vlastní účet,
- nejednalo se o průtok finančních prostředků, jelikož licenční poplatky nebyly od ostatních prostředků žádným způsobem oddělovány, a vzhledem ke kurzovým rozdílům nemusely platby hrazené distributory jednotlivým výrobcům programů odpovídat úhradám ze strany společnosti Yolt,
- rizika spojená s úhradou licenčních poplatků (např. kurzové riziko a platební riziko) nebyla distributorům nijak odňata.

Oproti tomu Finanční správa argumentovala, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky, když jednotlivé programy nakupují od jiných subjektů – výrobců televizních programů. Ti byli považováni prvoinstančním správcem daně za koncové příjemce licenčních poplatků. Odvolací finanční ředitelství toto popřelo, dle jeho názoru nebylo možné stvrdit subjekt, který je skutečným vlastníkem. Distributoři byli sice okamžitými příjemci licenčních poplatků, nicméně jejich vlastnické právo bylo omezeno smluvními podmínkami, které je zavazovaly postoupit obdrženou plat-

28 Rozhodnutí ze dne 12. 11. 2019, čj. 10 Afs 140/2018-32. V rozhodnutí NSS je z něj citováno v bodě 33.

29 Závěrečný bod 47 rozhodnutí NSS.

30 Rozhodnutí NSS ze dne 10. 4. 2024, čj. 6 Afs 56/2023-48.

31 Rozhodnutí NSS ze dne 15. 2. 2021, čj. 1 Afs 73/2019-71, kterým NSS zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, čj. 22 Af 114/2017-57, a vrátil mu jej k dalšímu jednání.

32 Toto potvrzení se vztahovalo k jinému zdaňovacímu období, nicméně skutkový stav byl obdobný.

bu jiné osobě. Svou roli v argumentaci sehrála také cenotvorba – nakoupená práva byla totiž přeprořádána za cenu určenou podle počtu předplatitelů, přičemž distributorům v zásadě nenáležela žádná zisková marže. Odvolací finanční ředitelství přitom dle svých vyjádření nikdy nezpochybňovalo racionalitu ani ekonomické opodstatnění uvedeného uspořádání (tj. zapojení distribučních společností dle zajištění vysílacích práv). Jak následně potvrdil i Nejvyšší správní soud, v rámci řízení nikdy nebylo dovozeno, že by se jednalo o zneužívající praktiku.

3.3 Posouzení otázky skutečného vlastníka krajským soudem

Krajský soud v Ostravě dal za pravdu Odvolacímu finančnímu ředitelství a uzavřel, že plátce poplatků (společnost Yolt) neprokázal, že distributoři byli skutečnými vlastníky vyplácených poplatků. Soud v rámci svého posouzení vycházel ze směrnice o společném zdanění úroků a licenčních poplatků, a to bez ohledu na to, že osvobození dle této směrnice nebylo vůbec aplikováno. Podle soudu je skutečným vlastníkem subjekt, „**kteřý takové příjmy nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může jimi libovolně nakládat, ovládat a užívat je a mít z nich skutečné výhody**“³³ bez toho, že by byl smluvně nebo dle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat“. Za „*zcela určující*“ potom soud považuje, že skutečný vlastník musí mít z přijatých poplatků hospodářský prospěch, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity.

V posuzovaném případě toto nebylo dle krajského soudu prokázáno. Distributoři byli dle soudu smluvně omezeni v nakládání s přijatými licenčními poplatky, jelikož museli obdržené platby uhradit dalším osobám. Soud zdůraznil prvek cenotvorby, že platby nebyly zvýšeny o marži. Distributoři se nemohli rozhodnout, jak s přijatými platbami naloží. Argumentace absence oddělení plateb na samostatných účtech i jejich podrobení zdanění v Rumunsku na závěrech soudu nic neměnila.

Soud rovněž odmítl, že by měly být aplikovány smlouvy o zamezení dvojímu zdanění vůči provozovatelům (výrobcům) televizních programů. Přestože prvoinstanční správce daně je označil za skutečné vlastníky, podle Odvolacího finančního ředitelství se skutečné vlastníky nepodařilo prokázat. Podle soudu je to přitom daňový subjekt uplatňující daňové zvýhodnění (tj. plátce daně – společnost Yolt), koho tíží důkazní břemeno a kdo musí tvrdit a prokázat osobu skutečného vlastníka.

3.4 Posouzení Nejvyšším správním soudem

NSS podané kasační stížnosti nevyhověl. Přestože měl určité výhrady k rozsudku krajského soudu, neshledal jej ani nepřezkoumatelným, ani nezákonným a kasační stížnosti zamítl. Výhrady směřovaly vůči odůvodnění (byť jinak správných) závěrů k § 19 odst. 6 ZDP a směrnici o společném zdanění úroků a licenčních poplatků a navazující judikatuře – ta totiž v posuzovaném období

(2010) ještě nebyla účinná, nebylo ji tedy možné aplikovat. Správně měl krajský soud vyjít z čl. 12 příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění a příp. modelové smlouvy OECD. Jelikož však použité zdroje vedou ke stejnému závěru jako zdroje, které měly být správně použity, nemá to dle NSS vliv na nezákonnost.

Z hlediska výkladu pojmu skutečný vlastník potom NSS zopakoval, že skutečným vlastníkem je osoba, která může licenční poplatek užívat a používat bez omezení a není ze zákona či smlouvy povinna předat tuto platbu jiné osobě. Podstatné je nejenom to, že poplatek obdrží daný subjekt do své dispoziční sféry, ale že s ním může libovolně nakládat, ovládat jej či užívat bez toho, že by byl smluvně nebo podle zákona povinen tento příjem předat někomu dalšímu. V posuzovaném případě distributoři nemohli být skutečnými vlastníky, jelikož platby předávali jinému subjektu. Soud sice obecně nevyločil, že by i bez uplatnění ziskové marže podnikatelé nemohli mít prospěch z jednotlivých transakcí, nicméně v posuzovaném případě nebyla absence marže jediným argumentem. K závěru o absenci hospodářského prospěchu distributorů z přijatých plateb vedla kromě absence ziskové marže rovněž povaha zapojených subjektů, cena určená podle předplatitelů a nemožnost svobodně rozhodnout, jak bude s přijatými platbami naloženo.

NSS rovněž odmítl, že by mohly být aplikovány smlouvy o zamezení dvojímu zdanění vůči výrobcům televizních programů. Po celou dobu daňového řízení totiž společnost Yolt v pozici plátce daně tvrdila, že skutečnými vlastníky příjmů jsou distributoři, a tímto směrem se tedy i vedlo dokazování. Z daňového spisu nelze jednoznačně určit osobu vlastníka a společnost svou argumentaci v tomto směru nedoplnila a ani nepředložila žádné relevantní důkazy o tom, kdo je skutečným vlastníkem jí placených licenčních poplatků.

4. Co říci závěrem?

Z rozhodnutí NSS poměrně jasně vyplývá, že daňové výhody (mezi které patří i osvobození příjmu a uplatnění nižší sazby srážkové daně dle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění) nejsou aplikovatelné automaticky. Že je potřeba si je bezesporu zasloužit (splněním všech podmínek) a že splnění podmínek je nezbytné jasně prokázat a v rámci řízení důkazní břemeno unést. A všechny případné námitky a argumenty předkládat jasně, srozumitelně a hlavně včas.

Trochu nejasné zůstává, jestli se NSS domnívá, že v případě konceptu skutečného vlastníka/vlastnictví příjmu jde o „*anti-abuse*“ nástroj. Z jedné či dvou vět v závěru rozsudku Avon může vyplývat, že by to tak NSS i vidět mohl. Oproti tomu v rozsudku Yolt odůvodnění naznačuje opak, když ekonomická racionalita fungování podnikatelských aktivit nebyla zpochybňována, ani správce daně (resp. odvolací orgán) netvrdily, že se jednalo o snahu o zneužívání daňových výhod. Přestože to tedy NSS neuvádí výslovně, ani to blíže neodůvodňuje, jeví se, že institut skutečného vlastníka vnímá spíše jako samostatnou hmotněprávní podmínku pro přiznání daňové výhody, nikoliv jako nástroj pro zabránění zneužívajícím snahám a strukturám. Pokud by totiž

33 Zvýraznění provedeno soudem.

skutečného vlastníka vnímal jako „anti-abuse“ nástroj, měl by požadovat po správci daně tvrzení a prokázání zneužívajících praktik. Bylo by určitě zajímavé, kdyby se NSS s povahou konceptu skutečného vlastníka jednoznačně vypořádal a svůj názor rozebral více do detailu. Podnětný by byl i rozbor argumentů a závěrů z obdobných případů, které skončily u soudů v různých zemích (s jinou argumentací), ale k tomu bohužel nedošlo.

Koncept skutečného vlastníka pořád zůstává jaksi zakryt rouškou tajemství. Byť nelze zcela předjímat, kam se budou další výklady a judikatura v této oblasti (ještě) posouvat, dává jednoznačně smysl zamýšlet se kromě samotné transakce i nad celkovým kontextem situace a nad tím, kdo je skutečný vlastník – ale zejména, co vlastně znamená mít „skutečný užitek/prospěch“ z daného příjmu (a jak toto tvrzení prokázat).

Na základě rozsudků českých správních soudů dochází logicky k vytváření určité správní praxe, jak na problematiku skutečného vlastníka/vlastnictví příjmu nahlížet. Je otázkou, nakolik jde o praxi srozumitelnou, předvídatelnou a z pohledu hospodářské reality (zejména u některých instrumentů nebo složitých korpo-

rátních struktur) uchopitelnou. Zejména pro plátce daně, kteří jsou plně zodpovědní za vyhodnocení a uplatnění správného režimu srážkové daně a případné pochybení jde k jejich tíži.³⁴

Dosavadní tuzemská judikatura se zabývala konceptem skutečného vlastníka prozatím v kontextu případů plateb ve skupině propojených osob, kdy lze do určité míry argumentovat či předpokládat,³⁵ že plátce daně mohl znát relevantní skutkové okolnosti vedoucí v konečném důsledku k závěru o nesplnění podmínky skutečného vlastníka. V praxi však v řadě případů plátce daně může spoléhat jedině na prohlášení příjemce platby (např. u licenčních poplatků třetím stranám mimo skupinu spojených osob), že je jejich skutečným vlastníkem. V souladu s historickým pokynem³⁶ plátce daně může takové prohlášení pro prokázání splnění podmínek využít. Plátce daně přitom nemá povinnost provádět ve vztahu k tomuto prohlášení žádné prověřovací postupy či postupy náležitě péče. Z hlediska plátce daně by bylo žádoucí a předvídatelné, aby při absenci informací o opaku takové prohlášení bylo dostatečné k prokázání splnění podmínek např. pro aplikaci nižší sazby dle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. ■

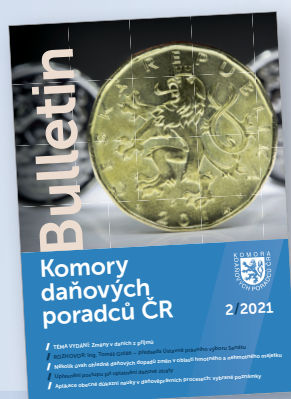
34 Viz § 38 odst. 5 ZDP: *Neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh.*

A dále viz § 38s ZDP: *Pokud povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně [...] nebyla ve stanovené výši plátcem daně splněna, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet této částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena.*

35 V případě Avon byla situace specifická, že se jednalo o daňové řízení nikoliv s plátcem daně, nýbrž se samotným daňovým poplatníkem, který žádal o vydání povolení k osvobození od srážkové daně.

36 Pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR ze dne 1. 9. 2005.

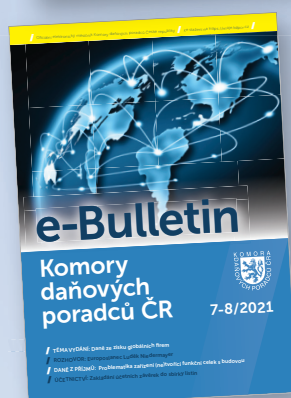
Média Komory daňových poradců ČR



Bulletin: DO HLOUBKY TÉMATU

- / 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

Daňové aspekty financování v aktuální judikatuře

Výběr způsobu financování je běžná rozhodovací praxe mnoha daňových subjektů, nicméně problematika uznatelnosti výdajů souvisejících s financováním z cizích zdrojů je v zákoně o daních z příjmů a následně i v judikatuře našich soudů velmi košatá. V následujícím textu si proto připomeneme judikaturu poslední doby, která se zabývá právě oblastí financování.



Ing. Marie Velflová,
daňový poradce č. 4024,
Deloitte Advisory, s. r. o.

Úvěrové finanční nástroje

Začneme tím, jak zákon o daních z příjmů¹ (dále také jako „ZDP“) cizí zdroje financování ve smyslu přijatých úvěrů a obdobných závazkových vztahů definuje. Tyto cizí zdroje financování mají v zákoně svou legislativní zkratku „úvěrové finanční nástroje“, kterou vymezuje § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP následujícím způsobem:

„úvěrovým finančním nástrojem se pro účely tohoto zákona rozumí závazkový právní vztah, jehož předmětem je vrácení přenechaných nebo poskytnutých peněžních prostředků; úvěrovým finančním nástrojem je vždy

1. *úvěr,*
2. *zápůjčka,*
3. *dluhopis,*
4. *vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený a*
5. *směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky.“*

Význam a používání legislativních zkratk v zákoně o daních z příjmů ukazuje kauza, která se aktuálně řeší u rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu pod čj. 1 Afs 208/2023-43. Do konce roku 2013 totiž používal zákon o daních z příjmů ve svém § 19 odst. 1 písm. zk) namísto termínu „úvěrové finanční nástroje“ jinou legislativní zkratku, a to „úvěry a půjčky“. Uvedená legislativní zkratka „úvěry a půjčky“ byla zároveň výslovně použita v § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP ve znění účinném do 31. 12.

2004, kdy zákon zněl tak, že mezi daňově uznatelné výdaje patří rovněž „úroky z úvěrů a půjček“ v případě, kdy je věřitelem fyzická osoba, která nevede účetnictví, a to jen pokud byly zaplacený.

S účinností od 1. 1. 2005 byl však § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP novelizován zákonem č. 669/2004 Sb., který slovní spojení „úroky z úvěrů a půjček“ nahradil slovy „úroky z půjček a úroky z úvěrů“. Zákonodárce se tak podle soudu zjevně snažil tímto novým textovým zněním vyloučit použití uvedené legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ pro § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, což potvrzuje i související důvodová zpráva. Jinými slovy, od roku 2005 měl být test zaplacení aplikován pouze na úroky z úvěru či půjčky hrazené fyzické osobě, která nevede účetnictví, a nikoliv na všechny vyjmenované zdroje financování v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP. Nicméně k této problematice v dřívějším rozsudku zaujal jiný senát Nejvyššího správního soudu odlišný postoj, a proto se dostal výklad použití této legislativní zkratky až k rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Na výsledné rozhodnutí si tak budeme muset počkat.

Jisté však je, že od roku 2014 už je tato problematika vyřešená, protože termín „úvěry a půjčky“ byl v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP nahrazen zkratkou „úvěrový finanční nástroj“. Protože tuto novou legislativní zkratku § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP nepřevzal (stále hovoří pouze o úrocích ze zápůjček a úrocích z úvěrů), není pochyb o tom, že se toto ustanovení od roku 2014 s jistotou vztahuje pouze na úroky ze zápůjček a úvěrů, a nikoliv např. na úroky z dluhopisů či smének. Jinými slovy, pokud vyplácíte úroky z dluhopisu fyzické osobě, která nevede účetnictví, pro uznatelnost těchto výdajů není nutné zkoumat podmínku zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP.

Finanční výdaje a jejich uznatelnost

Při interpretaci zákona o daních z příjmů je dále nutné rozlišovat, kdy zákon používá termín „úrok“ [např. právě v již zmíněném § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP] a kdy používá termín „finanční výdaj“. Finanční výdaje definuje v obecné rovině § 25 odst. 1 písm. w)

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ZDP a jedná se o daleko širší pojem než samotný úrok. Finanční výdaje zahrnují kromě úroků i výdaje na obstarání, zpracování úvěrů, poplatky za záruky a další položky vyjmenované v pokynu GŘ D-59, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn D-59“), k § 25 bod 5. Pokyn D-59 v tomto bodě vyjmenovává nejen příklady položek, které finančními výdaji jsou, ale i příklady položek, které byt s úvěrovými finančními nástroji souvisejí, za finanční výdaje nepovažujeme, jako např. kurzové rozdíly.

Pokud si správně vydefinujeme pojem „finanční výdaje“ (náklady), potom nastává další otázka, a to, zda tato hodnota může představovat daňově uznatelný výdaj. Kromě základní podmínky § 24 odst. 1 ZDP, tedy výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nalezneme omezení uznatelnosti finančních výdajů, resp. úroků, hned v několika dalších ustanoveních, jako např.:

- § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP – daňová neuznatelnost finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů je spojena s naplněním podmínky vázanosti úroku, výnosu nebo splatnosti finančních nákladů zcela nebo převážně na zisk dlužníka. Dlužník a věřitel mohou být osobou spojenou i osobou nespojenou.
- § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP – daňová neuznatelnost úroků z úvěrového finančního nástroje je spojena s použitím úvěrového finančního nástroje na pořízení podílu v dceřiné společnosti. Dlužník a věřitel mohou být osobou spojenou i osobou nespojenou.
- § 25 odst. 1 písm. i) ZDP – daňová neuznatelnost finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů je vázána na jejich vynaložení na příjmy, které nejsou předmětem daně, které jsou od daně osvobozeny, nebo na příjmy nezahrnované do základu daně z příjmů (např. příjmy zdaňované srážkovou daní nebo příjmy zdaňované v samostatném základu daně). Dlužník a věřitel mohou být osobou spojenou i osobou nespojenou.
- § 25 odst. 1 písm. w) ZDP – daňová neuznatelnost finančních nákladů z úvěrového finančního nástroje je vázána na poměr úvěrových finančních nástrojů k výši vlastního kapitálu – tzv. test nízké kapitalizace. Dlužník a věřitel musí být osobou spojenou.

V neposlední řadě je třeba si uvědomit, že zbývající daňově uznatelné finanční výdaje dále vstupují do výpočtu výpůjčních výdajů, resp. nadměrných výpůjčních výdajů dle § 23e odst. 3 písm. a) ZDP, a to bez ohledu na to, zda plynou od spojených či nespojených osob.

Výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů

Jak je zmíněno výše, navzdory popsané speciální úpravě, zůstává stále platná základní premisa daňové uznatelnosti finančních výdajů v § 24 odst. 1 ZDP. Jinými slovy, i když se vypořádáme s aplikací výše uvedených omezení a testů, musíme zajistit, že jakýkoliv výdaj, tedy i úrok, resp. finanční výdaj, je vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Z judikatury vyplývá, že podle § 24 odst. 1 ZDP jsou daňově uznatelnými výdaji takové výdaje, které:

- byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů (byť i jen očekávaných) a které bezprostředně souvisejí s činností daňového subjektu vytvářející jeho příjmy,
- jsou vůči očekávaným příjmům přiměřené a
- mají s očekávanými příjmy přímý vztah.

K prvnímu bodu výše je v obecné rovině třeba připomenout rozdíl mezi § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 ZDP, kdy v případě výdajů vyjmenovaných v § 24 odst. 2 ZDP zákon nestanoví nutnou věcnou souvislost se zdanitelnými příjmy, ale pouze s činností poplatníka. Pro výdaje vyjmenované v § 24 odst. 2 ZDP se tak souvislost se zdanitelnými příjmy považuje za automaticky splněnou. Je tomu tak proto, že u některých z těchto výdajů by s ohledem na jejich charakter mohla být jejich souvislost se zdanitelnými příjmy diskutabilní. Typickým příkladem mohou být např. daňové odpisy stroje, který slouží jako záloha pro výrobní linku. Poplatník může uplatňovat odpisy takového zařízení podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, aniž by musel správci daně prokazovat, kdy a jak často stroj pracuje a jaké výnosy mu přináší.² Z toho tedy vyplývá hlavní praktický aspekt, a to důkazní břemeno poplatníka. Důkazní břemeno při prokazování podle § 24 odst. 1 ZDP je totiž daleko těžší než v případě výdajů uvedených v § 24 odst. 2 ZDP.

Pojďme se však blíže podívat na další základní předpoklad § 24 odst. 1 ZDP, a tím je přímá a bezprostřední souvislost nákladů se zdanitelnými příjmy. V poslední době se touto problematikou zabíral Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č. 2 Afs 200/2021-37 v kauze korunových dluhopisů. V řešené situaci firma emitovala dluhopisy a související úroky vyhodnotila jako daňově uznatelné výdaje s argumentací, že účely, pro které byly dluhopisy emitovány, přinesou společnosti zdanitelné příjmy. Účel emise dluhopisů popsala společnost jako rozšíření výrobní kapacity, obnovu strojového parku, výplatu dividend³ atd. V daném případě však problém spočíval v tom, že v době emise dluhopisů ani v bezprostředně následujících obdobích žádný z těchto projektů

2 Dále podpořeno textem § 26 odst. 5 ZDP, kde se odpisováním rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.

3 Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. 5 Afs 25/2009-98 judikoval, že úroky a jiné náklady důvodně vynaložené obchodní společností v souvislosti s financováním výplaty podílů na zisku (u akciové společnosti dividendy) společníkům, pokud bylo o této výplatě rozhodnuto v souladu s obchodním zákoníkem a dalšími právními předpisy, a jedná se tedy o existující závazek společnosti vůči jejím společníkům, je nutno považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů obchodní společnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

fakticky realizován nebyl. K realizaci projektu sice nakonec došlo, ale až za několik let. A tak se v kontextu § 24 odst. 1 ZDP soud zabíral tím, zda je racionální a zda dává ekonomicky smysl, aby si poplatník bral dluh a platil za něj úroky, pokud aktuálně není v režimu realizace žádného z vytčených účelů. Jinými slovy, zda zde existuje přímá souvislost mezi výdaji v podobě uhrazených úroků z dluhopisů a výnosy z plánovaných projektů, které se realizovaly se značným zpožděním.

Nejvyšší správní soud v této otázce zaujal stanovisko, v němž konstatoval, že je nejprve nutné vyhodnotit, zda jsou obchodní plány daňového subjektu racionální a realizovatelné. V tomto případě se rozšíření výrobních kapacit, ale i výplata dividend jevíly soudu jako racionální, a proto je podle něj v pořádku, pokud subjekt shromažďoval finanční prostředky s předstihem před samotnou realizací daných záměrů. Nejvyšší správní soud tedy jinými slovy potvrdil, že je legitimní shromažďovat finanční prostředky a pak teprve deklarovaný záměr začít realizovat a přímá a bezprostřední vazba nákladů a výnosů tím není dotčena.

Správce daně v řízení argumentoval také tím, že společnost měla v době emise dluhopisů dostatek vlastních peněžních prostředků k tomu, aby své záměry financovala, což považoval za další indicii k tomu, že úhrada souvisejících úroků nebyla racionální, tedy ani uznatelná. Tuto námitku však Nejvyšší správní soud nepřijal a naopak potvrdil, že to, že společnost měla v době emise vlastní prostředky, neznamená, že by zároveň nemohla získat peníze i z jiných zdrojů. Způsob financování je podnikatelské rozhodnutí, které je čistě na subjektu, a finanční úřad by ho neměl nijak hodnotit. Daňovému subjektu se tedy podařilo přesvědčit Nejvyšší správní soud, že účely financování, pro které byly dluhopisy emitovány, byly samy o sobě racionální, a přestože se zrealizovaly až o několik let později, není v rozporu s obecnou uznatelností úroků, že se firma předfinancuje.

Přímá a bezprostřední souvislost nákladů a výnosů v obecné klauzuli § 24 odst. 1 ZDP má však ještě další rozměr, a to prokázání, že konkrétní získané finanční prostředky byly „vynaloženy na“ konkrétní deklarované účely. I touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud ve výše zmiňovaném rozsudku. Finanční úřad totiž tvrdil, že i kdyby subjekt prokázal racionalitu, tedy smysluplný účel emise dluhopisů, nemůže prokázat skutečné vynaložení takto získaných prostředků za tímto konkrétním účelem. Problém totiž spočíval v tom, že firma peněžní prostředky z emise dluhopisů nechala připsat na svůj běžný účet, kde se promísily s jejími ostatními fondy. Peníze z emise dluhopisů tak nebyly účelově vázány a nebyly evidovány na samostatném účtu. A zde se tedy soud opět postavil na stranu poplatníka a potvrdil zažité rčení, že „peníze nemají mašličky“. Podle soudu je logické, že u věci zastupitelné, jako jsou peníze, společnost po jejich smísení nemůže konkrétně určit, na jaký účel vynaložila finanční prostředky získané konkrétně emisí dluhopisů. Pokud tedy byla získána určitá suma finančních prostředků, přičemž minimálně stejný objem finančních prostředků byl následně vydán za konkrétním účelem, má Nejvyšší správní soud za to, že je prokázáno, že získané peněžní prostředky byly za tímto účelem vynaloženy. Z toho tedy

plyne, že pro prokázání vynaložení konkrétní částky na konkrétní účel není třeba mít prostředky uloženy na samostatném účtu a účelově je vázat.

Závěrem k tomuto rozsudku lze poznamenat, že Nejvyšší správní soud sice nepotvrdil důvody, pro které správce daně neuznal úroky z emise dluhopisů jako daňově účinné náklady, nicméně podle jeho názoru napadené rozhodnutí obsahuje mnoho indicií, které by mohly být podkladem pro závěr, že postup společnosti naplňuje některé znaky institutu zneužití práva. Tato kauza bude mít tedy velmi pravděpodobně ještě další pokračování.

Další aspekty „přímé souvislosti“ v zákoně o daních z příjmů

Na první pohled se to možná nezdá, ale mnoho ustanovení zákona o daních z příjmů je protkáno podmínkami „přímé souvislosti“. Kromě judikaturou vymezené podmínky přímé a bezprostřední souvislosti k § 24 odst. 1 ZDP se objevuje obdobná podmínka přímé souvislosti i v textu § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, kdy se do základu daně nezahrnují částky zaúčtované do výnosů, pokud přímo souvisejí s výdaji neuznanými jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných nákladů. A právě tohoto ustanovení chtěl využít i poplatník v kauze, kterou řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 10 Afs 221/2022-70, nicméně potřebnou přímou souvislost neprokázal. Situaci lze velice zjednodušeně popsat tak, že firma vydala dluhopisy a ty upsal její jednatel. Zároveň však jednatel prodal společnosti pohledávku z titulu zápůjčky třetí osobě. Společnost tedy měla pohledávku za jednatelem z titulu splacení dluhopisů a zároveň závazek zaplatit mu za nakoupené zápůjčky, a tak provedla vzájemný zápočet pohledávky a závazku. Tímto právním aktem tedy jednatel splatil dluhopisy a firma zaplatila za zápůjčky, které jí nesly v budoucnu úrokové výnosy. Společnost posoudila úroky z dluhopisu jako daňově neuznatelný výdaj (z rozsudku není bohužel seznatelné, z jakého důvodu) a díky výše zmíněnému zápočtu dovozovala přímou souvislost mezi nákladovými úroky z dluhopisu a výnosovými úroky ze zápůjček. A z toho titulu pak následně výnosy ze zápůjček podle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP nezdaňovala.

Soud však tento postup poplatníka nepodpořil a připomněl, že přímou souvislostí se rozumí dostatečně intenzivní a nezprostředkovaná logická vazba mezi příjmy a výdaji. Jinými slovy, přímá souvislost znamená, že výdaj musel být vynaložen proto, aby poplatník dosáhl daného příjmu. Přitom při hodnocení vzájemné souvislosti máme vycházet ze vzájemné podmíněnosti nebo provázanosti nákladů a výnosů. V řešeném případě, kdy poplatník namítal přímou souvislost nákladových a výnosových úroků výhradně proto, že proběhl vzájemný zápočet pohledávky a závazku, však soud přímou souvislost neshledal. Soud podle svého názoru připustil, že zde přímá souvislost teoreticky být mohla, ale protože se firma soustředila na jediný argument, a to na vzájemný zápočet, soud se jí přesvědčit nepodařilo.

Financování nákupu dceřiné společnosti

Jedním z častých účelů financování je pořízení podílu v jiné obchodní korporaci. Uznatelnost úroku, resp. finančních výdajů vztahujících se k takovému úvěru, řeší hned dvě ustanovení zmíněná výše, kdy se v souladu se správní praxí⁴ použije:

- § 25 odst. 1 písm. i) ZDP – toto ustanovení aplikujeme obecně do doby, než se pořízená obchodní korporace stane skutečnou dceřinou společností podle § 19 odst. 3 ZDP, a následně
- § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP – toto ustanovení použijeme od momentu, kdy naplníme podmínku držby minimálně 12 měsíců a vlastněná obchodní korporace se stane dceřinou společností podle § 19 odst. 3 ZDP.

Aplikace § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se na první pohled může zdát vcelku přímočará s tím, že je ze základu daně nutno vyloučit všechny přímé i nepřímé náklady související s držbou dceřiné společnosti, a to vč. úroků z úvěrů použitých na její pořízení. Pokud naplníme podmínky mateřské a dceřiné společnosti podle § 19 odst. 3 ZDP, pak se toto ustanovení použije bez dalšího. Logika je jasná, jakýkoliv příjem z držby dceřiné společnosti její mateřská společnost obecně osvobodí, ať už se jedná o příjmy z dividend, nebo příjem z prodeje podílu, dává tedy smysl výdaje vynaložené na dosažení takových příjmů ze základu daně vyloučit. Nicméně praktické použití § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP může být v mnoha ohledech nejednoznačné a ošemetné.

Neméně složitý výklad však vidíme taktéž v případě § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, kdy se jeho konkrétní aplikací zabýval i Nejvyšší správní soud ve svém nedávném rozsudku čj. 7 Afs 76/2022-33. V tomto případě vlastnila společnost 100% majetkový podíl v jiné obchodní korporaci, a to po dobu 13 měsíců. Následně, v tuto chvíli již mateřská společnost podle podmínek zákona o daních z příjmů, svůj podíl v dceřiné společnosti prodala. Neprodala jej však samostatně, a tedy osvobozeně, ale jako součást obchodního závodu, kdy příjem z prodeje obchodního závodu jako celkovou částku zdanila. Společnost předložila podle soudu nesourodou a nekonzistentní argumentaci, ale jedním z důvodů, proč považovala úroky z úvěru za daňově uznatelné, bylo právě dosažení zdanitelného příjmu z prodeje obchodního závodu, jehož součástí podíl na dceřiné společnosti byl.

Správce daně vyloučil ze základu daně všechny úroky, a to podle výše popsané správní praxe. Spor před soudem se však vedl pouze o úroky za období prvních 12 měsíců, tj. do doby splnění podmínek definice mateřské a dceřiné společnosti podle zákona o daních z příjmů, kdy správce daně aplikoval § 25 odst. 1 písm. i)

ZDP. Finanční úřad vycházel z toho, že získané finanční prostředky byly použity na nákup podílu, z něhož jeho držitelé plynou dividendové příjmy. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 ZDP jsou přitom od daně osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku vyplácené dceřinou společností její mateřské společnosti, přičemž toto osvobození lze podle § 19 odst. 4 ZDP uplatnit již před splněním časového testu 12 měsíců, pakliže je tento následně splněn. Jinými slovy, finanční úřad vyloučil předmětné úroky, protože z jeho pohledu byly tyto náklady vynaloženy na dosažení osvobozených příjmů (dividend).

Nejprve se sporem zabíral krajský soud, který zaujal poměrně překvapivé stanovisko, když shledal právní posouzení daňových orgánů nesprávným proto, že aplikace § 25 odst. 1 písm. i) ZDP není možná, pokud v daném období firma žádné dividendy, resp. osvobozené příjmy, fakticky neobdržela. Uplatněné úrokové náklady tak podle krajského soudu nemohly bezprostředně souviset s osvobozeným příjmem ve smyslu § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, protože v daném období žádné takové příjmy vlastník ze své investice nezískal.

Nejvyšší správní soud se však s krajským soudem neztotožnil a podle očekávání potvrdil, že pro posouzení daňové uznatelnosti nebo neuznatelnosti vynaložených úrokových nákladů není rozhodující, zda vlastníkově v posuzovaném období skutečně příjmy nezahrnované do základu daně nebo od daně osvobozené plynuly. Podstatné je, za jakým účelem společnost posuzované úrokové náklady vynaložila, tedy za jakým účelem akcie nebo podíl nakoupila. Pokud tedy poplatník vynakládá určitý výdaj s vidinou toho, že z něj bude generovat příjem, který není zahrnován do základu daně nebo je od daně osvobozen, je třeba takový náklad v souladu s principem daňové souvztažnosti vyloučit jako nedaňový. Takové náklady nelze považovat za daňově účinné, neboť od počátku nenaplnějí základní východisko daňové uznatelnosti, tj. že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Závěr tedy je, že jak pro aplikaci § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, tak i daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP není rozhodující, zda související očekávaný příjem v daném období skutečně plyne či neplyne. Podstatný je vždy účel a důvod, za kterým byly příslušné náklady vynaloženy, tedy k dosažení jakých příjmů tyto náklady sloužily. Soud uvádí příklad, že pokud by společnost pořídila podíl s jediným účelem, a to aby s danou společností bezprostředně po nákupu podílu fúzovala, a získala tak příjmy ze samotného podnikání zaniklé společnosti, potom by se § 25 odst. 1 písm. i) ZDP aplikovat neměl. Vylučování úroků souvisejících s držbou podílu tak není automatickým postupem a je vždy třeba podle konkrétních okolností posoudit, co bylo účelem nákupu

4 Např. KOOV 695/17.03.04: Problematika ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění zákona č. 438/2003 Sb. „Ministerstvo financí zastává názor: přestože v případě § 25 odst. 1 písm. zk) není podle stávající právní úpravy výslovně stanovena právní fikce splnění podmínky držby 12 měsíců od samého počátku, pokud bude tato doba splněna dodatečně, úroky z úvěrů na pořízení majetkové účasti nelze do daňově uznatelných nákladů zahrnovat podle § 25 odst. 1 písm. i), neboť se nesporně jedná o náklady související s příjmem od daně osvobozeným, resp. nezahrnovaným do základu, pokud by srážková daň byla uplatněna.“

podílu. S tímto resumé tedy Nejvyšší správní soud vrátil kauzu zpět správci daně, aby účel pořízení podílu u poplatníka prověřil, přičemž se bohužel v této fázi řízení nevyjádřil ke skutečnosti, že podíl byl v konečném efektu prodán zdanitelně v rámci prodeje obchodního závodu.

Kauzu dále posuzoval Krajský soud v Ostravě v rozsudku čj. 25 Af 117/2020-57. Vzhledem k tomu, že podle zjištění soudu společnost argumentovala především nedosažením osvobozeného dividendového příjmu, a nikoliv nedostatkem úmyslu osvobozený příjem dosáhnout, dovodil soud, že v tomto případě není žádná indicie, která by svědčila o jiném účelu nákupu podílu, než je jeho držba. Podle soudu tak správce daně nepochybil, když za daného skutkového a právního stavu uzavřel, že nákup akcií směřoval k držbě podílu na dceřiné společnosti s cílem generovat osvobozené příjmy. Na konečný verdikt si však budeme muset počkat, protože rozhodnutím krajského soudu se bude znovu zabývat Nejvyšší správní soud.

Akviziční financování a zneužití práva

V rámci aktuální judikatury rezonuje i tzv. akviziční financování, kdy se jedná o úvěr nebo zápůjčku, které jsou poskytnuty za účelem financování koupě cílové společnosti a následné restrukturalizace skupiny. Tyto transakce bývají často spojeny s fenoménem zneužití práva, stejně jako problematika korunových dluhopisů (např. výše zmíněný rozsudek čj. 2 Afs 200/2021-37, kde Nejvyšší správní soud nepřímou vybíjí správce daně, aby změnil svou argumentaci na zneužití práva).

Jednou z posledních takových kauz se zabýval Městský soud v Praze v rozsudku čj. 10 Af 29/2019-210. Zjednodušeně se jednalo o situaci, kdy nadnárodní skupina založila v České republice prázdnou společnost a tato prázdna schránka pořídila ze skupiny dvě plně funkční a ziskové společnosti. Na pořízení těchto dvou provozních entit získala prázdna schránka vnitroskupinový úvěr ze zahraničí. Následně došlo k fúzi obou provozních entit do jedné společnosti, čímž se koncentrovaly zisky s tím, že takto nově vzniklá společnost následně konvertovala na právní formu komanditní společnosti. Prázdna schránka se přitom stala komplementářem nově vzniklé společnosti s majoritním podílem. Výsledkem této transakce tedy bylo, že prázdna schránka jakožto komplementář zdaňovala výsledky hospodaření generované provozními entitami, ale zároveň proti tomuto zisku postavila úroky z úvěru, který na pořízení předmětných podílů přijala. V této souvislosti upozorňuji, že úroky z úvěru na pořízení podílu v komanditní společnosti § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nelimituje, protože komanditní společnost obecně nenaplní definici dceřiné společnosti podle § 19 odst. 3 písm. c) ZDP, a to z důvodu nesplnění vybrané právní formy. Obecně byl tedy tento koncept a nastavení zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů, ale soudy zde opakovaně nachází prvky zneužití práva. Formální naplnění zákonných požadavků je totiž jedním ze základních znaků zneužití práva.

Podle správce daně a soudů neměly transakce, tj. získání úvěru a následná restrukturalizace, žádný jiný ekonomický účel než

právě získání daňové výhody ve formě enormní redukce zdanění zisků provozních entit. Podle jejich názoru bylo jediným smysluplným účelem celé transakce snížit zisky těchto výrobních společností o úroky, které byly na jejich pořízení poskytnuty. Ostatní případné výhody se Finanční správě i soudům zdály zanedbatelné. Úroky z úvěru se tak posoudily jako daňově neuznatelné, protože v souladu se zákazem zneužití práva, je-li dosaženo daňové výhody v rozporu s ekonomickou logikou (tedy iracionálně), mělo by být od této daňové výhody odhlédnuto.

Neuznatelnost úroku z úvěru stavěl finanční úřad i na tom, že se restrukturalizace a související transakce odehrály pouze uvnitř skupiny, aniž by došlo k nové akvizici či jiné operaci, která by objektivně přinesla poplatníkovi nebo skupině nové příjmy (nad rámec daňové výhody) nebo přispěla k udržení příjmů stávajících. Obecně tedy stále platí, že podnikatelské subjekty, resp. skupiny, se mohou legitimně financovat různými způsoby. Pro vytvoření tzv. daňového štítu však podle názoru soudu musí dávat financování zřejmý a samostatný ekonomický smysl, jinými slovy, příležitost pro dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Skupina se snažila přesvědčit finanční úřad o ekonomické logice transakcí tím, že byla jako celek zatížena externím financováním a že bylo v zájmu efektivity přenést tyto náklady i na jednotlivé své členy. Nicméně tento argument v kontextu daňových dopadů na úrovni České republiky nebyl akceptován a soud dovodil, že jediným podstatným důvodem participace subjektů na externím financování v rámci skupiny bylo získání nedovolené daňové výhody v České republice.

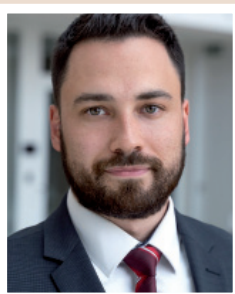
Závěrem si dovoluji odčitovat část rozsudku Městského soudu v Praze, která podle mého názoru shrnuje jeho názor na tuto problematiku: „Soud však pro úplnost obecně doplňuje, že podle jeho názoru bude z daňového hlediska z podstaty věci vždy obtížně obhajitelné, jestliže si určitá osoba nejprve zakoupí určitý majetek (ať již ze svých úspor, nebo si na tuto investici půjčí), který generuje zdanitelný příjem, pokud následně provede transakci, kterou tento majetek jakkoli, ani potenciálně nezhodnotí, daňový příjem těmito transakcemi nezvýší, nezajistí ani neudrží, ponechá si rozhodující vliv v nakládání s ním, ale docílí toho, že z tohoto majetku nebude odváděna daň, protože přímým vlastníkem tohoto majetku se stane jí ovládaná osoba, které na jeho nákup dlouhodobě půjčí na úrok peněžní částku, kterou zároveň okamžitě zinkasuje jako kupní cenu.“

Závěr

Tento článek uvádí pouze vybrané daňové aspekty financování, které se v poslední době objevily v rozsudcích Nejvyššího správního soudu, potažmo městských a krajských soudů. Ze závěrů je zřejmé, že problematika uznatelnosti výdajů souvisejících s financováním je velmi komplexní a široká, a proto je třeba k financování a výdajům z nich plynoucím přistupovat velmi obezřetně. Poplatník se kromě vybraných testů daňové uznatelnosti úroků, resp. finančních výdajů, musí zaměřit především na prokázání přímé a bezprostřední souvislosti financování se zdanitelnými příjmy, tedy na účel financování. ■

Daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje mohou poplatníci v České republice využívat již od roku 2005. Umožňuje odečíst si vybrané náklady vynaložené na výzkum a vývoj („VaV“) dvakrát, poprvé v podobě daňově uznatelných nákladů a podruhé ve formě položky odčitatelné od základu daně. Podpora VaV aktivit, ať již přímá ve formě dotací nebo nepřímá ve formě odpočtů, výrazně přispívá k rozvoji ekonomického a podnikatelského prostředí a má pozitivní dopad na hospodářské výsledky státu.

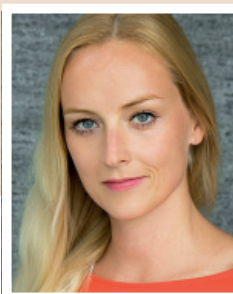


Ing. Jakub Vrkoč,
daňový poradce č. 5374,
senior manažer v daňovém
a právním oddělení Deloitte
Advisory s.r.o.

Nepřímá forma podpory VaV činností prostřednictvím odpočtu na VaV představuje jeden z klíčových nástrojů motivace podnikatelského sektoru k provádění a rozšiřování vlastních VaV aktivit. Navzdory těmto předpokladům poplatníci a odborná veřejnost již delší dobu upozorňují na skutečnost, že jsou odpočty zatíženy nadměrnou administrativní náročností a daňové kontroly se vyznačují striktním, zdoluhavým a formalistickým přístupem správců daně. Sporné oblasti jsou často rozhodovány až v rámci soudních řízení a mnohdy překvapivé závěry judikatury posledních let pak jen dotvrzují prohlubování právní nejistoty daňových poplatníků. V konečném důsledku tak může docházet k přesunu jejich vývojových týmů do zemí s vyšší podporou těchto aktivit, ke zpomalování ekonomické transformace České republiky a snižování její konkurenceschopnosti v porovnání s ostatními státy.

Úvod do problematiky odpočtu na výzkum a vývoj

Hodlá-li poplatník odečíst náklady vynaložené na VaV od základu daně, oznámí tuto skutečnost správci daně. V oznámení uvede název projektu VaV vystihující jeho obecné zaměření a následně k takto oznámenému záměru vypracuje projektovou dokumentaci. Tou se rozumí souhrnný dokument, který obsahuje taxativně vyjmenované náležitosti, jako je např. oznámený název projektu, doba řešení projektu, cíle projektu, předpokládané výdaje na jeho řešení apod. Přitom platí, že od základu daně lze odečíst náklady vynaložené na VaV ode dne podání oznámení za předpokladu, že je projektová dokumentace vypracována a schválena ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. V posledních letech se ukazuje, že právě projektové dokumentace jsou nejčastěji sporovanou oblastí v rámci daňových kontrol odpočtů na VaV. Navzdory tomu,



Ing. Kateřina Novotná,
daňová poradkyně č. 4659,
partnerka v daňovém
a právním oddělení Deloitte
Advisory s.r.o.

že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“) vymezuje náležitosti projektové dokumentace jen velmi obecně, správci daně nekontrolují jen samotnou existenci obsahových náležitostí v projektové dokumentaci, ale vyjadřují se i k jejich dostatečnosti či míře detailu. Uspokojení subjektivních představ správců daně na obsahovou dostatečnost přitom může být pro poplatníky mnohdy obtížně naplnitelné.

Praxi Finanční správy při kontrolách odpočtů na VaV přitom již historicky kritizoval i Nejvyšší správní soud („NSS“) poté, kdy se prokázalo, že úředníci provádějící daňové kontroly byli motivováni tzv. cílovými odměnami. Ty byly po určité období přiznávány zaměstnancům státní správy podílejícím se na ověřování uplatnění odpočtů za podmínky, že částka jimi sníženého uplatněného odpočtu byla alespoň 2,5 mil. Kč.

Odpočet na výzkum a vývoj optikou vybrané judikatury

Níže uvádíme přehled několika posledních rozsudků týkajících se odpočtu na VaV, které jsou zaměřeny na dvě z obsahových náležitostí projektové dokumentace, a to na (1) cíle projektu a na (2) způsob kontroly a hodnocení projektu. Tyto náležitosti vnímáme v posledních letech jako správcem daně nejčastěji rozporované.

Než si ale na rozsudcích budeme demonstrovat složitosti, s jakými se musejí poplatníci potýkat, nejprve si uvedme, co k těmto dvěma obsahovým náležitostem uvádí příslušné ustanovení § 34c ZDP. Podle něj mj. projektová dokumentace obsahuje:

- cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,
- způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu

a dosažených výsledků prováděných ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

Pokud by poplatníka zajímalo, co si představit pod takto stroze definovanými požadavky, ZDP mu již další vodítko neposkytne. Dokonce ani pokyn MF-17 k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 ZDP a ani další legislativní zdroje žádné další upřesnění neobsahují. Lze tak dovodit, že záměrem zákonodárce bylo nechat v gesci poplatníka, jakým konkrétním způsobem vymezi v projekto- vých dokumentacích cíle projektu a způsob kontroly a hodnocení projektu. O to více pak pro poplatníky mohou být překvapivé závěry daňových kontrol a rozhodnutí soudů. Níže je přehled požadavků správců daně, Odvolacího finančního ředitelství („OFŘ“) a vybraných rozsudků k oběma diskutovaným náležitostem. Kde to bylo možné, je uveden i příklad konkrétního cíle a způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení tak, jak si ho poplatník ve svém projektu stanovil.

Rozsudek NSS ze dne 22. 6. 2023, čj. 10 Afs 16/2021-74, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 1. 2021, čj. 52 Af 35/2020-87

Cíle projektu

- Poplatník si v projektu stanovil cíl následujícím způsobem: „Náhrada vybraných surovin vhodnou druhotnou surovinou za účelem dosažení nižší surovinové ceny při zachování všech předepsaných vlastností. Projekt bude zaměřen na produkty pro zateplovací systémy řady Prince Color Z 301.“
- Podle rozsudku je nutné cíl projektu VaV zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení odlišuje od současného stavu a jaký bude jeho přínos.
- Z uvedených cílů dle soudu nelze zejména dovodit, čeho má být konkrétně dosaženo, není v nich uveden popis aktuálního stavu v dané oblasti, důvod pro změnu tohoto stavu a jakým konkrétním postupem má být této žádoucí změny dosaženo.

Způsob kontroly a hodnocení projektu

- Poplatník si v projektu stanovil způsob kontroly a hodnocení projektu následujícím způsobem: „Společnost BASF Stavební hmoty Česká republika s. r. o. se řídí vnitřními procedurami tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti VaV jsou vždy realizovány v ohraničených projektech s dokumentační podporou. Vývojový cyklus je rozdělen na etapy: návrh projektu, výběr a zajištění vzorků vhodných surovin, příprava laboratorních receptur a jejich zkoušky, ověření laboratorních zkoušek poloprovozní, popř. zaváděcí výrobou, případné přepracování návrhu receptury, realizace projektu ve výrobě a kontrola kvality.“
- Podle rozsudku je povinností daňového subjektu, aby v projektu uvedl způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků takovým způsobem, aby bylo zřejmé, jaký mechanismus bude při kontrole a hodnocení použit, kým bude

kontrola prováděna (nikoli konkrétní jméno, ale např. pracovní pozice apod.), jakož i s jakou četností bude kontrola prováděna.

- Dále bylo poplatníkovi vytýkáno, že je sice v projektech uveden vývojový tým, tj. tým, který bude zajišťovat řešení projektu, ale není zřejmé, kdo (jaký tým) bude provádět danou kontrolu.
- NSS zdůraznil, že k nesplnění formálního požadavku na stanovení způsobu kontroly a hodnocení nedojde jen tehdy, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje vůbec, ale i tehdy, pokud je v něm tento způsob vymezen nedostatečně.

Rozsudek NSS ze dne 14. 9. 2023, čj. 1 Afs 63/2023-57, a rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 4. 2023, čj. 57 Af 1/2023-58

Způsob kontroly a hodnocení projektu

- Poplatník si v projektu stanovil způsob kontroly a hodnocení projektu následujícím způsobem: „Společnost Lias Vintířov, LSM, k. s., se řídí standardními postupy tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů a postupů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti jsou realizovány v ohraničených projektech. Výsledky projektu budou průběžně podrobovány kontrolním měřením s výstupem ve formě protokolu. Tyto protokoly z měření pak budou sloužit jako podklad pro vyhodnocení projektu. Součástí vyhodnocení bude evaluační zpráva, na základě které dojde k rozhodnutí o dalším průběhu projektu. Dále žalobkyně projekt rozdělila do etap a kontroly výsledků se provádějí po fázích: 1. fáze: rešerše trhu, návrh technologie výroby, realizace technologie výroby ve vztahu ke stávající pecní lince, provozní odzkoušení a finální nastavení výrobního zařízení, 2. fáze: testovací provoz v provozně-výrobních podmínkách (předpoklad 15–18 měsíců), vyhodnocení testovacího provozu – evaluace, návrhy úpravy technologie vzešlé z testovacího provozu, realizace návrhů úprav, předání do výroby.“
- OFŘ konstatovalo, že v projektech nebylo konkrétně stanoveno, jak a kdy bude kontrola a následné hodnocení probíhat, co konkrétně bude součástí kontroly, kdo tak bude činit a jaké záznamy o tom budou pořizovány. OFŘ zdůraznilo, že z poplatníkem stanoveného způsobu kontroly nelze určit konkrétní osobu, která bude kontrolu provádět, co konkrétně bude součástí kontroly a jak budou hodnoceny dosažené výsledky (co by poplatník považoval za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu).
- Podle rozsudku projekt obsahoval pouze obecnou informaci, že budou probíhat porady vývojového týmu, aniž by bylo stanoveno, kdo bude tým tvořit, kdy se budou porady konat, jaké výstupy bude tým ze svých porad vytvářet, co bude tým kontrolovat (čemu se bude věnovat – přičemž i vymezení dílčích cílů je značně obecné) a jak bude takto zjištěné skutečnosti ve vztahu k cílům projektů hodnotit.

Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2022, čj. 6 Afs 161/2021-57

Cíle projektu

- Poplatník si v projektu stanovil cíl následujícím způsobem: „Cílem projektu je navrhnout a zavést nové metody a procesy, které

umožní dosáhnout automatizace plánování a sledování výroby od naskladnění materiálu až po expedici hotových výrobků zákazníkům. Současně je cílem projektu postupná optimalizace činnosti na jednotlivých pracovištích výroby a kontroly tak, aby bylo možné sledovat statistické ukazatele a aby na jejich základě došlo k postupnému zlepšení materiálových toků, snížení ztrát a zlepšení pracovního prostředí atd. (...) Cílem projektu a základní strategií společnosti je kontinuální posilování konkurenceschopnosti závodu a projekt a činnosti s ním spojené jsou založeny na následujících základních principech a požadavcích: – zcela uspokojit požadavky zákazníků prostřednictvím kvality výrobků a nabízených služeb, větší konkurenceschopnost z hlediska výrobních nákladů, relativně krátká a plně monitorovaná rychlost dodávek zákazníkům – konstantní kontinuální zlepšování a obecné provádění pokroku a řešení problémů – potlačení tvorby odpadu (řízení zásob a nedokončené výroby).“

- NSS dospěl k závěru, že cíl výzkumu a vývoje je třeba v projektu zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos.
- NSS v rozsudku mj. vycházel také z odborné literatury, ze které vyplývá, že z projektu musí být možné dovodit: „1. Jaký je aktuální stav v dané oblasti (co již je využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn. předložení informací o stávajícím stavu např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, materiálu, jevu, struktuře, stavu, službě atd. v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v určité obchodní korporaci); 2. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stávající stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit); 3. Navrhovaný postup k dosažení cíle/cílů (tj. časovou řadu postupů, pomocí kterých se má uvažovaný výzkum a vývoj realizovat); 4. Vyhodnocení cílů po skončení projektu (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, proto se má za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit). V této části projektu tedy poplatník specifikuje a identifikuje nové skutečnosti, tj. prvek novosti, a hodnotí technická a výzkumná rizika. Zároveň poplatník v tomto bodě dokládá důkazní prostředky, jak své cílové předpoklady či cíle naplní. Bude se zpravidla jednat o konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje. Z projektu by mělo být zřejmé, jak je výzkumný projekt rozfázován (časová řada postupů), a měl by být navržen i náhradní postup v případě, že řešení projektu nebude mít předpokládané pozitivní výsledky“ (RADVAN, M. a kol. Důchodové daně. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 155).
- Podle NSS cíl nebyl (a to ani se zohledněním cílů jednotlivých podprojektů) dostatečně konkrétní, aby z něj bylo možné pochopit, o co konkrétně poplatník usiloval a jakými prostředky toho hodlal dosáhnout.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2023, čj. 55 Af 20/2022-57

Způsob kontroly a hodnocení projektu

- Poplatník si v projektu stanovil způsob kontroly a hodnocení projektu tak, že „každá z etap bude po dokončení kontrolována

a v případě potřeby přepracována. Postup do další fáze projektu je podmíněn úspěšným dokončením předchozí etapy.“

- Na to měl následně navazovat výpis základních etap projektu, který však podle závěrů rozsudku pouze nastiňoval, jaké práce budou na projektu probíhat, a nikoli to, jak budou práce kontrolovány a hodnoceny. Správce daně dospěl k závěru, že z projektu není zřejmé, jakým způsobem bude každá z etap projektu vývoje montážní linky pro kompletaci ovládací páčky pod volantem po dokončení kontrolována a v případě potřeby přepracována, ani jaké budou o kontrole prováděny záznamy o hodnocení.
- Podle soudu poplatník vymezil způsob kontroly a hodnocení projektu velmi obecně. V projektu absentoval konkrétní mechanismus, jakým způsobem bude každá z etap po jejím dokončení kontrolována a příp. dle potřeb přepracována. Výše uvedený obecně vymezený způsob soud nepovažoval za dostatečně konkrétní, aby mohl naplňovat zákonný požadavek.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 7. 2023, čj. 22 Af 7/2021-89

Způsob kontroly a hodnocení projektu

- Poplatník si v projektu stanovil způsob kontroly a hodnocení projektu následujícím způsobem: „Společnost BIKE FUN International s. r. o. se řídí vnitřními procedurami tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti VaV jsou realizovány v ohraničených projektech s dokumentační podporou a výsledky výzkumu jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového týmu.“
- Podle soudu tato zcela obecná formulace nesplňuje požadavky dané zákonem.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 4. 2023, čj. 29 Af 79/2021-96

Cíle projektu

- Poplatník si v projektu stanovil cíl následujícím způsobem: „Hlavním cílem Projektu je vývoj nových řešení a metod návrhu konstrukce technologických celků destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení určených pro zpracování ropy a plynu a jejich individuálních a technologických uzlů, s využitím nových, dokonalejších technologií, materiálů a postupů, splňujících požadavky v Evropě a ve světě platných norem, oborových, technických a bezpečnostních standardů či specifické unikátní požadavky zákazníků a prostředí, v němž jsou zařízení a komplexy umístovány.“
- V rozsudku je učiněn závěr, že přestože poplatník v dokumentaci uváděl celou řadu dílčích cílů, kterých mělo být v rámci projektu dosaženo, stanovené cíle byly toliko obecné a vágní proklamace, a lze pod ně podřadit různé činnosti a výstupy, přičemž tento nedostatek rozhodně neodstraňuje ani popis výzkumných a vývojových činností u jednotlivých středisek poplatníka. Pro soud byla stěžejní rovněž ta skutečnost, že v cílech projektu leckdy zcela, v některých dílčích případech do značné míry, absentovalo podrobnější rozvedení toho, v čem měla činnost „vývoj nových řešení a metod návrhu konstrukce“ spočívat,

jaké „nové, dokonalejší technologie, materiály a postupy“ měly být navrženy a zavedeny. Z takto definovaných (heslovitých) cílů nebyla zřejmá jejich dosažitelnost a ani to, co konkrétně mělo být následně vyhodnoceno, neboť nebyly uvedeny žádné měřitelné cílové hodnoty.

Následující tabulka uvádí porovnání závěrů z vybraných rozhodnutí uvedených výše s požadavky definovanými legislativou.

ČSÚ uváděl, že daňová podpora VaV přesáhla v roce 2022 poprvé 3 mld. korun, přinesla statistika především následující závěry.

Meziročně došlo k dalšímu znatelnému úbytku počtu firem (právnických osob), které v roce 2022 uplatnily odpočet na podporu VaV. Konkrétně se jednalo pouze o 745 poplatníků, tj. o 11 % méně než v předchozím roce (rok 2021: 845 poplatníků). Pokud bychom situaci roku 2022 porovnali s rokem 2015, kdy byl odpo-

Požadavky dle § 34c ZDP:	Požadavky vyplývající z uvedených rozsudků:
<ul style="list-style-type: none"> ■ cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení 	<ul style="list-style-type: none"> • z cílů má být zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty; • z cílů má být zřejmé, v čem se řešení daňového subjektu odlišuje od současného stavu a jaký bude jeho přínos; • v cílech má být uveden popis aktuálního stavu v dané oblasti, důvod pro změnu tohoto stavu a jakým způsobem má být této žádoucí změny dosaženo; • z cílů má být pochopitelné, jakými prostředky chtěl daného řešení poplatník dosáhnout.
<ul style="list-style-type: none"> ■ způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků prováděných ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje 	<ul style="list-style-type: none"> • ze způsobu kontroly má být zřejmé, jaký mechanismus bude při kontrole a hodnocení použit, kým bude kontrola prováděna, jakož i s jakou četností bude kontrola prováděna; • ze způsobu kontroly má být zřejmé, kdo bude provádět danou kontrolu; • formální požadavek není splněn, nejen pokud není způsob kontroly uveden vůbec, ale i tehdy, pokud není tento způsob vymezen dostatečně; • ve způsobu kontroly má být konkrétně stanoveno, jak a kdy bude kontrola a následné hodnocení probíhat, co konkrétně bude součástí kontroly, kdo tak bude činit a jaké záznamy o tom budou pořizovány; • ze stanoveného způsobu kontroly má být možné určit konkrétní osobu, která bude kontrolu provádět, co konkrétně bude součástí kontroly a jak budou hodnoceny dosažené výsledky (co by poplatník považoval za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu); • způsob kontroly má stanovit, kdo bude vývojový tým tvořit, kdy se budou jeho porady konat, jaké výstupy bude tým ze svých porad vytvářet, co bude tým kontrolovat a jak bude takto zjištěné skutečnosti ve vztahu k cílům projektů hodnotit.

Podívá-li poplatník na výtky správců daně, OFŘ a soudů ke konkrétním stanoveným cílům a způsobům kontroly, je zřejmé, že výrazně převyšují požadavky, které jsou na ně kladeny v odkazovaných ustanoveních ZDP. Některá rozhodnutí dokonce formulují samotné požadavky na obsah cílů nebo způsob kontroly, které však nemají oporu v požadavcích uvedených v legislativě. Tyto požadavky nemůže rozšiřovat ani odborná literatura s ilustrativními možnostmi přístupu k problematice, která též bývá v rozsudcích citována. Výsledkem je, že než aby se poplatníci vypořádávali se stále rostoucími požadavky správců daně, raději od uplatňování odpočtů upouštějí. Nadto judikatura opakovaně potvrzuje, že při nesplnění formálních náležitostí již není třeba zabývat se otázkou, zda společnost VaV skutečně provádí, a odpočet bývá poplatníkovi odepřen.

Na tomto místě je nutné zdůraznit, že výše uvedený text obsahuje pouze několik vybraných rozsudků a z nich vyplývajících závěrů pouze pro dvě z mnoha náležitostí pro uplatňování odpočtů. Judikatura na toto téma je daleko rozsáhlejší a přináší i celou řadu dalších (mnohdy překvapivých) závěrů.

Statistika uplatňování odpočtu

Výše uvedenou situaci rozsudků potvrzují i nedávno zveřejněná nejnovější data Českého statistického úřadu („ČSÚ“) k využití odpočtů na VaV za rok 2022. Navzdory tomu, že nadpis článku ke statistikám

čet za dobu jeho trvání využít nejvyšším počtem poplatníků (celkem 1 306 soukromých firem), bavíme se téměř o 40% poklesu. Za zmínku též stojí skutečnost, že meziroční pokles byl nejvýraznější u malých a středních soukromých domácích podniků, které mohou být na současnou situaci více náchylnější, a v konečném důsledku jde proti Českou republikou a Unii deklarované podpoře malých a středních podniků.

Tento neuspokojivý výsledek nemůže napravit ani skutečnost, že byla poprvé v historii překonána hranice 3 mld. Kč, kterou získaly soukromé podniky formou daňových odpočtů. Jak sám ČSÚ doplňuje, za tímto nárůstem stojí především zapojení nevyužitých výdajů na VaV z předchozích let v rámci daňových příznání několika velkých firem ze zpracovatelského průmyslu. Právě zpracovatelský průmysl přitom představuje cca 70% z celkové částky nepřímé podpory VaV.

Novely ZDP ve vztahu k odpočtu na podporu výzkumu a vývoje

Jak již bylo zmíněno výše, legislativa obsahuje pouze stručné obecné informace k uplatňování odpočtu. Za téměř dvacetiletou historii tohoto institutu proběhla pouze jedna rozsáhlejší novelizace, a to s účinností od 1. 4. 2019, kdy došlo k částečné změně pravidel pro uplatňování odpočtů. Ta představovala především

zavedení povinnosti zpracování projektové dokumentace až k datu podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období, za které poprvé poplatník vykazuje nárok na uplatnění odpočtu. Tato změna měla za cíl umožnit poplatníkům při tvorbě projektových dokumentací využít přesnější informace týkající se výzkumné a vývojové činnosti. Do té doby měli poplatníci povinnost zpracovat dokumentaci před zahájením řešení projektu, což v praxi vyvolávalo celou řadu otázek a komplikací.

S účinností od 1. 1. 2024 došlo k novelizaci § 34c ZDP, kde se nově doplnilo ustanovení, které stanoví, že v případě pochybnosti správce daně lze obsahové náležitosti projektové dokumentace prokazovat dalšími důkazními prostředky. Těto možnosti bude moci poplatník využít např. za situace, zjistí-li správce daně v daňové kontrole, že tyto náležitosti nebyly podle jeho názoru uvedeny v projektové dokumentaci dostatečně konkrétně. Na tomto místě je však důležité upozornit, že úprava neruší povinnost zpracovat projektovou dokumentaci, a to vč. všech jejích taxativně vyjmenovaných obsahových náležitostí. Vytváří ale pro poplatníky prostor dokládat detailnější informace a důkazní prostředky při daňové kontrole či v jiném daňovém řízení. Cílem tak má být odstranění nejasností uvedených výše, kdy poplatník v dobré víře definoval obsahové náležitosti projektové dokumentace, ale nedostával možnost je konkretizovat či doplňovat míru jejich detailu tak, jak by si ji správce daně subjektivně představoval. Podle pozměňovacího návrhu by tak např. situace, kdy je během daňových kontrol zpochybnováno, zda cíle projektu byly vymezeny jako dosažitelné a vyhodnotitelné, měla být snadno napravitelná a nevedla k odepření celého nároku na odpočet, jak tomu bylo do účinnosti novely. Jedná se bezesporu o krok správným směrem. Zásadní ale zůstává, aby úředníci Finanční správy toto novelizované ustanovení nemarginalizovali a jednali v souladu s cílem jeho vzniku.

Další možné legislativní změny

Nezávislé posouzení odborníkem

Finanční správa ČR a Úřad ministryně pro vědu, výzkum a inovace nedávno informovaly o výsledku jednání pracovní skupiny, kterým je spuštění pilotního projektu v oblasti posuzování VaV činnosti. Posuzování by měli provádět odborníci z příslušného oboru prostřednictvím technické karty – dotazníku, který pomůže s posouzením mezinárodně platných kritérií pro aktivity ve VaV a k jejich odlišení od ostatních příbuzných činností. Technická karta má obsahovat oznámení o záměru odpočtu, technický popis činnosti, popis cílů uvedených v projektové dokumentaci, etapy realizace projektů a zhodnocení výsledků své činnosti.

Nezávislé posouzení odborníkem na základě technických informací, které sám poplatník vyplní, by mělo dát poplatníkovi jistotu, že projekt bude splňovat věcná kritéria pro odpočet. Finanční správa ČR pro účely pilotního testování vytypovala několik aktuálně probíhajících daňových řízení, u kterých by mohla se souhlasem daného poplatníka využít nezávislého expertního posouzení. Pokud se poplatník rozhodne využít této možnosti, správce daně požádá Technologickou agenturu ČR o nalezení odborníka, který vypracu-

je protokol hodnocení obsahující posouzení věcné povahy činnosti na základě informací poskytnutých poplatníkem. Tento protokol bude možné využít jako důkazní prostředek v daňovém řízení.

Podle aktuálně dostupných informací nemá být součástí dotazníku předložení dalších důkazních prostředků (např. příloh, technických výkresů apod.). Vyhodnocení tak proběhne pouze na základě poplatníkem tvrzených skutečností ve formě vyplněného textu. Zůstává tak otázkou, jakou váhu bude mít protokol např. v porovnání se znaleckým posudkem, který bývá vypracováván na základě většího množství důkazních prostředků a ve větším detailu. Obecně lze tento krok hodnotit pozitivně jako další z nástrojů vedoucích k legitimnímu očekávání poplatníků, nicméně v době, kdy předmětem většiny sporů není prokázání materiální stránky odpočtu, nýbrž splnění formálních předpokladů, to aktuální situaci zdaleka neřeší. Jelikož se jedná o naprosto unikátní institut, na který jsme doposud v daních nebyli zvyklí, nelze prozatím říct, co poplatníkům prakticky přinese a jaké změny v zákonech ho budou doprovázet.

Svaz průmyslu a dopravy České republiky

Jako reakci na současnou nepříznivou situaci v oblasti odpočtů vydal nedávno Svaz průmyslu a dopravy České republiky výzvu k zatraktivnění odpočtů, ve které definoval celkem 13 konkrétních návrhů rozdělených do těchto oblastí:

- snížení administrativních požadavků (např. novela ZDP);
- parametrické úpravy (např. zavedení slevy na pojistném či přímé platby);
- systémové změny (např. zlepšení klientského přístupu Finanční správy, společná školení firem, Finanční správy a daňových expertů).

Návrh vznikl ve spolupráci Svazu průmyslu a dopravy ČR, jeho členů, daňových expertů a odborníků na oblast VaV a v jednotlivých návrzích vychází ze zkušeností lokálních i zahraničních daňových poplatníků. Právě vybraná zahraniční pravidla pro uplatňování odpočtu mohou sloužit jako významná inspirace pro lokální legislativu. Jak bude zákonodárce na konkrétní návrhy reagovat, není prozatím zřejmé.

Závěr

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje zcela zásadní institut podpory vybraných poplatníků, který má význam přesahující hranice České republiky. Navzdory tomu se jedná o velmi křehký nástroj, který v současné době vyvolává u poplatníků frustraci a oprávněné obavy z daňových kontrol a rozhodnutí soudů. Je zcela zásadní, aby probíhaly společné diskuze mezi odbornou veřejností a státní správou, které budou dávat zákonodárcům jasné signály o slabých místech této podpory. Poslední uvedená novela byla důležitým krokem ke zvýšení právní jistoty, vyjasnění pochybností v rámci daňových kontrol a k motivaci oprávněných poplatníků k využívání odpočtů na podporu výzkumu a vývoje. Jak ale vyplývá z tohoto příspěvku, nadále zde zůstává významný prostor pro zlepšení a zkvalitnění tohoto nástroje. ■

Odpovědnost společnosti a jejího jednatele za nezveřejnění účetní závěrky

Jak v minulosti konstatoval Ústavní soud,¹ právní úprava povinnosti zveřejnit účetní závěrku sleduje legitimní cíl, jelikož se jedná o dokumenty, z nichž lze zjistit stav hospodaření subjektů zapsaných v obchodním rejstříku, což jsou mnohdy zásadní informace pro investory, obchodní partnery, jakož i pro jiné soutěžitele (účastníky hospodářské soutěže) či spotřebitele. Přesto lze povinnost zveřejnit účetní závěrku s poměrně vysokou mírou pravděpodobnosti označit za jednu z nejčastěji nedodržovaných povinností našeho právního řádu.



Mgr. Ing. Daniela Radiková,

advokát & partner v AVENTAS s. r. o., advokátní kancelář

Podle šetření Nejvyššího kontrolního úřadu² provedeného v roce 2012 nezveřejnilo ve sbírce listin za rok 2010 svou účetní závěrku (nebo výroční zprávu, jejíž je účetní závěrka součástí) až 81 % subjektů. Nejvyšší kontrolní úřad již sice podobnou kontrolní akci k prověření aktuálního stavu nezopakoval, z dalších, ač méně formálních, zdrojů však lze dovodit, že procento společností, které své účetní závěrky nezveřejňují, je stále velmi významné.³ Nejen rejstříkové soudy se však v praxi začínají stále více zaměřovat na kontrolu plnění této povinnosti. U nejedné společnosti lze dnes v obchodním rejstříku nalézt informaci, že bylo zahájeno řízení o zrušení obchodní korporace, a to právě v důsledku absence účetních závěrek ve sbírce listin.

Stručně k povinnosti zveřejnit účetní závěrku

Povinnost zveřejnit účetní závěrku jejím uložením do sbírky listin ukládá účetním jednotkám zapsaným ve veřejném rejstříku § 21a ZoÚ.⁴ Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit svou účetní závěrku v úplném nebo zkráceném rozsahu dle pravidel pro její sestavení.

Malé a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost nechat svou účetní závěrku ověřit auditorem, dokonce nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztrát.

Pro splnění povinnosti uložit účetní závěrku do sbírky listin zákon o účetnictví stanoví lhůtu 30 dnů, a to po ověření účetní závěrky auditorem, jestliže jí musí být povinně ověřena, a zároveň po jejím schválení nejvyšším orgánem společnosti, tj. valnou hromadou nebo jediným společníkem vykonávajícím působnost valné hromady. Nejpozději však musí být účetní závěrka do sbírky listin uložena vždy do 12 měsíců od rozvahového dne, a to i v případě, že nebyla řádně schválena. Pokud tedy valná hromada společnosti účetní závěrku neschválí např. z důvodu neshod společníků nebo pokud se valná hromada pro účely schválení závěrky ani neuskuteční, nemá tato skutečnost na povinnost společnosti zveřejnit účetní závěrku nejpozději ve 12měsíční lhůtě vliv.

S povinností zveřejnit účetní závěrku stanovenou zákonem o účetnictví je pak logicky provázán § 66 písm. c) ZVR,⁵ dle kterého sbírka listin obsahuje mj. účetní závěrky, pokud povinnost jejich uložení do sbírky listin stanoví zákon upravující účetnictví osob a pokud jejich vyhotovení vyžaduje jiný zákon.

Oproti nastíněné obecné úpravě může zvláštní právní předpis stanovit speciální úpravu, na jejímž základě je rozšířen okruh účetních jednotek, které jsou povinny svou účetní závěrku zveřejnit. Stejně tak může být odlišně upraven rozsah zveřejňované účetní závěrky nebo lhůta, v níž musí být účetní závěrka zveřejněna. Příkladem takové specifické právní úpravy je např. § 118 ZPKT⁶ upravující emitenty cenných papírů nebo § 436 odst. 2 ZOK⁷ týkající se akciových společností.

1 Usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 4. 2015, sp. zn. II. ÚS 2984/14.

2 Věstník NKÚ, kontrolní závěry, Kontrolní akce 12/01, dostupné z: <https://www.nku.cz/kon-zavery/K12001.pdf>.

3 Viz např. Radiožurnál, dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/zakon-o-ucetnictvi-ucetni-zavery-sbirka-listin-firmy-poruseni-zakona-nedodrzeni_2108172159_hyh nebo https://www.irozhlas.cz/ekonomika/ucetni-zaverka-zverejneni-firmy-obchodni-rejstrik_2206271324_lou.

4 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví („ZoÚ“).

5 Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů („ZVR“).

6 Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu („ZPKT“).

Pár poznámek k podobě zveřejňované účetní závěrky

Jak je zcela běžné při uvádění právních pravidel do praxe, i v souvislosti s povinností zveřejnit účetní závěrku vyvstala v minulosti nejedna otázka a ne jeden praktický problém s tím, jak přesně má být tato povinnost splněna a jakou konkrétní podobu má zveřejňovaný dokument mít.

V roce 2015 vedla snaha odstranit některé nejasnosti ze strany daňových poradců k projednání příspěvku na koordinačním výboru.⁸ Hlavním cílem příspěvku bylo vyjasnit a sjednotit pravidla pro ukládání účetní závěrky do sbírky listin vzhledem k povinné elektronické podobě (tj. formě datového souboru) a s tím související technické komplikace. V rámci tohoto koordinačního výboru Generální finanční ředitelství („GFR“) ve svých stanoviscích mj. konstatovalo, že i přes zažité postupy v rámci správné praxe zákon o účetnictví vymezuje účetní závěrku jako nedílný celek, a nikoliv jako její jednotlivé části, a dále uvedlo, že k účetní závěrce musí být vždy připojen podpisový záznam. GFR tím odmítlo dílčí závěry předkladatelů, dle nichž by za účetní závěrku bylo možné považovat i několik samostatných listin (zpravidla rozvaha, výkaz zisku a ztrát a příloha jako samostatné dokumenty) a za splnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku by bylo možné považovat i zveřejnění účetní závěrky bez podpisového záznamu.

Tyto dílčí závěry předkladatelů byly postaveny zejména na praktickém přístupu k povinnosti zveřejnit účetní závěrku, smyslu a účelu zákonné úpravy této povinnosti a rovněž na dlouhodobě zavedené správní praxi. A ačkoliv s nimi GFR vyslovilo svůj výslovný nesouhlas a označilo takový postup za nesplnění zákonných povinností, zveřejňování účetní závěrky v podobě vícero samostatných dokumentů zůstává dodnes poměrně běžnou praxí.

Od roku 2021 zákon o účetnictví ve svém novém § 21b umožnil obchodním korporacím využít zvláštní způsob zveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin, a to zveřejněním správcem daně prostřednictvím žádosti, která je přílohou přiznání k dani z příjmů právnických osob. Zákon dokonce zavádí právní fikci, že povinnost účetní jednotky zveřejnit účetní závěrku je splněna okamžikem, kdy bylo podáno daňové přiznání společně s žádostí o zveřejnění účetní závěrky u příslušného správce daně. V praxi je pak u takto uložené účetní závěrky ve sbírce listin uvedena informace, že účetní závěrka byla předána prostřednictvím správce daně, a uložené účetní výkazy tvořící účetní závěrku jsou zpravidla rozděleny do několika samostatných datových souborů bez zahrnutí podpisového záznamu. Tato skutečnost vytváří poměrně bizarní situaci, kdy v kontextu výše zmíněných závěrů samotného GFR nelze podobu účetní závěrky zveřejněné prostřednictvím správce daně jednoznačně označit za splnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku dle § 21a ve spojení s § 18 odst. 3 ZoÚ.

Skutečnost, že je na rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu nutno vždy nahlížet jako na nedílné součásti účetní závěrky, potvrdil v poměrně nedávné době rovněž Vrchní soud v Praze ve svém rozhodnutí ze dne 9. 1. 2023, sp. zn. 14 Cmo 168/2022. V projednávaném případě ani jedna z účetních závěrek založených do sbírky listin neobsahovala přílohu. Vrchní soud v Praze tyto účetní závěrky označil za zjevně neúplné, přičemž v důsledku této neúplnosti měla sbírka listin ve vztahu k dané společnosti nedostatečnou vypovídací hodnotu a neplnila svou informační funkci vůči třetím osobám (např. spotřebitelům, zákazníkům a obchodním partnerům).

Co se týče úplnosti účetní závěrky, jako drobný ústupek Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 24. 2. 2022, sp. zn. 27 Cdo 2536/2021, připustil, že pokud by při plnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku zveřejnění některých údajů bylo způsobilé přivodit zveřejňující společnosti újmu, bylo by možné uvažovat o zveřejnění účetní závěrky i bez takových údajů. V praxi jsou na základě tohoto precedentního rozhodnutí zveřejňovány účetní závěrky se začerněním některých údajů, o nichž se společnost domnívá, že by mohly např. poskytnout informační výhodu konkurentům, a tím samotnou společnost poškodit. Nutno však podotknout, že je to sama společnost, kdo musí obhájit, že zveřejnění začerněných údajů by skutečně bylo způsobilé přivodit jí újmu. Pokud se tak společností učinit nepodaří, jedná se opět o zveřejnění neúplné účetní závěrky, a tedy nesplnění povinnosti účetní závěrku zveřejnit.⁹

Následky nesplnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku postihující společnost

Nesplněním povinnosti zveřejnit účetní závěrku zákonem vyžadovaným způsobem samozřejmě vzniká odpovědnost účetní jednotky za porušení právních předpisů. Pokud by tomu tak nebylo, jednalo by se o zcela bezzubou právní úpravu bez potenciálu dosáhnout jejího účelu. Stejně jako samotné vymezení této povinnosti je i odpovědnost za její porušení vymezena ve dvou samostatných rovinách – podle zákona o účetnictví a podle zákona o veřejných rejstřících.

I. Pokuta za přestupek (podle zákona o účetnictví)

V rovině zákona o účetnictví (§ 37a ZoÚ) se účetní jednotka nezveřejněním své účetní závěrky dopouští přestupku, za nějž jí může finanční úřad uložit pokutu až do výše 3% hodnoty aktiv této účetní jednotky.

II. Pořádková pokuta (podle zákona o veřejných rejstřících)

Dle zákona o veřejných rejstřících (§ 104 ZVR) může rejstříkový soud uložit společnosti, jež neuložila svou účetní závěrku do sbírky listin, pořádkovou pokutu až do výše 100 000 Kč. Uložení pokuty

7 Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) („ZOK“).

8 464/18.11.15 Účetní závěrka – problematika jejího zveřejnění a přiřkládání k přiznání k dani z příjmů.

9 K tomu srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 4. 2015, sp. zn. II. ÚS 2984/14.

však musí předcházet výzva rejstříkového soudu ve formě usnesení k tomu, aby daná společnost ve stanovené (soudcovské) lhůtě dosud nezveřejněnou účetní závěrku doložila. Teprve po marném uplynutí dané lhůty může být pořádková pokuta udělena.

III. Zrušení společnosti s likvidací

Zaplacením pořádkové pokuty však povinnost uložit účetní závěrky do sbírky listin nezaniká, a pokud by společnost byla ochotna hradit i opakovaně ukládané pokuty, nevedla by sama sankce pořádkové pokuty ke kýženému výsledku, tj. zveřejnění účetní závěrky a s tím souvisejícímu naplnění principu formální publicity. Proto § 105 a násl. ZVR dávají rejstříkovým soudům pravomoc zahájit (i bez návrhu třetí osoby) řízení o zrušení společnosti s likvidací. Rejstříkový soud však musí společnost opět nejprve vyzvat k předložení chybějících dokumentů, které mají být uloženy ve sbírce listin, ve stanovené přiměřené lhůtě, a zároveň výslovně upozornit na možnost zahájení řízení o zrušení společnosti při nesplnění uložené povinnosti. Zahájit řízení o zrušení společnosti pak soud může, pokud společnost výzvu neuposlechla opakovaně nebo takové nesplnění povinnosti může mít závažné důsledky pro třetí osoby a je na tom právní zájem, přičemž konkrétně účetní závěrky zákon řadí mezi listiny, jejichž nepředložení považuje za nesplnění povinnosti se závažnými důsledky pro třetí osoby vždy.

Zrušení společnosti představuje právní prostředek tzv. *ultima ratio*,¹⁰ tedy nejzazší prostředek ochrany zákonem stanovených zájmů, který lze použít pouze a jedině v případě, kdy již byly všechny ostatní ochranné prostředky vyčerpány a jejich užitím nedošlo k nápravě. Zřejmě i vzhledem k míře závažnosti této sankce se v minulosti případy zrušení společnosti z důvodu neuložení účetní závěrky do sbírky listin již věnovaly soudy všech úrovní naší soudní soustavy, vč. Ústavního soudu. Jako významná lze zmínit zejména následující rozhodnutí:

Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 24. 2. 2022, sp. zn. 27 Cdo 2536/2021, v první řadě konstatoval, že nezaložení listin (v daném případě účetních závěrek za roky 2006 až 2017) do sbírky listin má za následek zrušení společnosti a zákon tento následek nepodmiňuje velikostí, hospodářským obratem ani počtem společníků společnosti. Následně se Nejvyšší soud blíže zabýval podmínkou právního zájmu, přičemž uzavřel, že právní zájem na zrušení je zásadně dán již tím, že sbírka listin neodpovídá požadavku aktuálnosti a úplnosti, nemá tak ve vztahu k dané společnosti žádnou vyhovovací hodnotu, a neplní tím svou informační funkci vůči třetím osobám (např. spotřebitelům, zákazníkům a obchodním partnerům). Daný případ byl na základě ústavní stížnosti, s níž byl spojen i návrh na zrušení § 66 písm. c) ZVR, posuzován i Ústavním soudem, jehož závěry se promítly do usnesení ze dne 24. 5. 2022, sp. zn. IV. ÚS 1170/22. Ani Ústavní soud se neztotožnil s argumentací stěžovatelky (společnosti), že povinnost spočívající ve zveřejnění účet-

ních závěrek je nepřiměřeně zatěžující, jelikož se jedná o společnost s jediným společníkem a jednatelem a její obrat nepřesahuje částku 500 000 Kč, a tudíž má povahu tzv. převlečeného živnostníka. Ústavní soud se naopak pozastavil nad otázkou, proč tedy jediný jednatel a společník společnosti nevykonává jím tvrzenou ekonomickou činnost jako fyzická osoba, což náš právní řád umožňuje.

Ústavní soud se k povinnosti uložit účetní závěrku do sbírky listin vyjadřoval v rámci své rozhodovací činnosti již dříve s tím, že má za to, že zákonná úprava povinně zveřejňovaných dokumentů ve sbírce listin sleduje legitimní cíl. Důvodem pro založení účetních závěrek do sbírky listin je, že se jedná o dokumenty, z nichž lze zjistit stav hospodaření zapsaných subjektů, což jsou mnohdy zásadní informace pro investory, resp. obchodní partnery, jakož i pro jiné soutěžitele (účastníky hospodářské soutěže) či spotřebitele.¹¹

IV. Zrušení společnosti bez likvidace

S účinností k 1. 1. 2021 byl § 105a ZVR zaveden nový způsob postihu společností, které neplní povinnost zakládat svou účetní závěrku do sbírky listin, a to zrušení společnosti bez likvidace. Cílem nové úpravy bylo zabránit existenci neaktivních společností (tj. společností, které nevyvíjejí žádnou ekonomickou činnost a existují pouze formálně), a to zejm. za účelem snížení nebezpečí, že tyto společnosti mohou sloužit jako tzv. bílí koně pro finanční (často daňové) podvody. Jako nezanedbatelný motiv důvodová zpráva k novele rovněž uvádí „vyčištění“ obchodního rejstříku od neaktivních společností a snahu o zvýšení naplněnosti sbírky listin, která je dlouhodobě na znepokojivě nízké úrovni.¹² Zrušení společnosti s likvidací jako dosavadní prostředek postihu bylo vyhodnoceno jako neefektivní a drahé řešení ve vztahu ke společnosti, která nemá majetek postačující alespoň na úhradu nákladů likvidace. Nová úprava tak umožnila zrušit obchodní korporaci i bez likvidace jako méně nákladný a pro rejstříkové soudy méně zatěžující způsob postihu neaktivních společností.

Pro možnost přistoupit ke zrušení společnosti bez likvidace ze strany rejstříkového soudu musí být kumulativně splněny dvě podmínky, a to (i) nesplnění povinnosti uložit účetní závěrku za nejméně dvě po sobě jdoucí účetní období do sbírky listin a (ii) nekontaktnost společnosti, která nastává v případě, že společnost není možné doručit výzvu k předložení chybějících účetních závěrek do sbírky listin, přičemž fikce doručení je vyloučena. Při splnění obou podmínek soud zahájí řízení o zrušení obchodní korporace a zapíše tuto skutečnost do obchodního rejstříku. Neaktivní společnost je pak možné zrušit bez likvidace nejdříve po uplynutí jednoho roku od zápisu tohoto údaje do obchodního rejstříku, a to pouze za předpokladu, že v dané době neprobíhá insolvenční řízení společnosti a v rámci roční lhůty nebylo soudu doloženo, že společnost má majetek převyšující náklady spojené s provedením likvidace. V opačném případě soud rozhodne o zrušení společnosti s likvidací.

10 Blíže k tomu srov. např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 5. 2019, sp. zn. 14 Cmo 381/2018.

11 Srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 4. 2015, sp. zn. II. ÚS 2984/14.

12 Důvodová zpráva k zákonu č. 33/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění zákona č. 458/2016 Sb., a další související zákony.

V. Trestní odpovědnost

Nelze opomenout, že v krajním případě by mohla v souvislosti s nezveřejňováním účetní závěrky přicházet v úvahu rovněž trestní odpovědnost. Dle § 254 TZ¹³ spáchá trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění mj. ten, kdo jiného ohrozí nebo omezí na právech tím, že bez zbytečného odkladu neuloží listinu do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona povinen. Za takový trestný čin je pak možné uložit peněžitý trest, zákaz činnosti nebo i trest odnětí svobody.

Odpovědnost jednatele za nesplnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku

Otázka odpovědnosti společnosti za nezveřejnění účetní závěrky je otázkou primárně veřejného práva, které chrání zejména veřejné zájmy a udržení veřejného pořádku. Za tímto účelem nastává odpovědnost porušující společnosti jako takové vůči okolnímu světu. V rovině soukromého práva je pak pro ochranu individuálních práv jednotlivých stakeholderů (např. společníků a věřitelů) porušující společnosti nutno vyvodit odpovědnost konkrétní osoby, která za řádné plnění povinností společnosti, tedy i zveřejnění účetní závěrky, odpovídá. V režimu společnosti s ručením omezeným je touto osobou jednatel, který je dle § 196 ZOK povinen zajistit řádné vedení předepsané evidence a účetnictví. Selhání jednatele zajistit, aby společnost splnila svou zákonnou povinnost zveřejnit účetní závěrku, lze zařadit pod širší odpovědnost jednatele za porušení péče řádného hospodáře.¹⁴

I. Náhrada vzniklé újmy

V první řadě může v důsledku nezveřejnění účetní závěrky vzniknout odpovědnost jednatele za újmu (tj. škodu i případnou nemajetkovou újmu), kterou společnosti způsobil porušením svých povinností tím, že nezajistil řádné uložení účetní závěrky do sbírky listin, a tedy sekundární povinnost jednatele způsobenou újmu společnosti nahradit. Škodou je v tomto případě nejčastěji pokuta uložená společnosti, příp. náklady společnosti vynaložené na vedení správního či soudního řízení v souvislosti s odpovědností společnosti za nezveřejnění účetní závěrky.

Specifikum soudních řízení, jejichž předmětem je posouzení, zda jednatel postupoval s péčí řádného hospodáře či nikoliv, je přenos důkazního břemene dle § 52 ZOK na daného jednatele, ledaže by soud rozhodl, že po jednatele nesení důkazního břemene nelze spravedlivě požadovat. Tato skutečnost je stěžejní pro již zmiňované případy, kdy má jednatel společnosti za to, že pro nezveřejnění účetní závěrky v jejím úplném zákonem vyžadovaném rozsahu má legitimní důvod (např. možný vznik újmy společnosti), a začerní tak některé údaje. Jestliže je v takovém případě společnosti pravomocně uložena pokuta za nezveřejnění úplné účetní závěrky a společnost vymáhá vůči jednatele způso-

benou škodu soudní cestou, je to právě jednatel, kdo musí předložit dostatečné důkazy a prokázat, že péče řádného hospodáře v daném případě nebyla porušena.

II. Ručení za dluh společnosti

Jako možný následek porušení povinnosti jednatelem § 159 odst. 3 OZ připouští vznik ručení jednatele přímo věřiteli společnosti za její dluh. Výše takového ručení odpovídá rozsahu, v jakém jednatel společnosti nenahradil škodu, kterou jí porušením svých povinností při výkonu funkce způsobil. Předpokladem účinného uplatnění ručení jednatele je skutečnost, že věřitel se objektivně nemůže domoci plnění přímo na společnosti (např. z důvodu její platební neschopnosti).

V kontextu již v tomto článku nastíněných situací si tak příkladmo lze představit situaci, kdy společnost vlivem hrazení opakovaně ukládaných pokut za nezveřejnění účetních závěrek nebude schopná splnit svůj závazek vůči obchodnímu partnerovi. Za předpokladu, že bude prokázáno, že jednatel úmyslně či z nedbalosti nezveřejnil účetní závěrky společnosti, a tím porušil svou povinnost při výkonu funkce, a zároveň společnost nenahradil vzniklou škodu odpovídající uhrazeným pokutám, může vzniknout ručitelství závazek jednatele, na jehož základě by byl daný obchodní partner oprávněn domáhat se splnění závazku společnosti přímo vůči jednatele.

III. Diskvalifikace jednatele z výkonu funkce

Citelnou sankcí hrozící za porušení povinností jednatele dle § 63 a násl. ZOK je vyloučení z výkonu funkce člena statutárního orgánu jakékoliv obchodní korporace na dobu až tří let (tzv. diskvalifikace). V důsledku takového vyloučení jednatel, jakožto člen statutárního orgánu, nemůže dál vykonávat svou funkci, která zaniká a vyloučený jednatel je v obchodním rejstříku z funkce jednatele automaticky vymazán. Tím je ohrožena i sama společnost, která se může ocitnout v situaci, kdy nemá žádného člena statutárního orgánu (pokud byl vyloučený jednatel členem jediným), a valná hromada, příp. jediný společník, tak musí urychleně zvolit jednatele nového.

O vyloučení z výkonu funkce rozhoduje soud, který tak může učinit v případě, že jednatel v posledních třech letech před zahájením řízení porušil své povinnosti při výkonu funkce opakovaně nebo závažně. Naplnění podmínky opakovaného porušení povinností, tedy i povinností nezávažných, pro vyloučení jednatele z funkce, je jasné a není potřeba jej blíže komentovat. Oproti tomu ohledně kritéria závažnosti může vyvstat otázka, zda je jediné (neopakované) nezveřejnění účetní závěrky schopno samo o sobě toto kritérium naplnit. Na tomto místě je záhodno vrátit se k již zmiňovanému rozhodnutí Nejvyššího soudu, dle kterého je dán právní zájem na zrušení společnosti tím, že sbírka listin neodpovídá požadavku aktuálnosti a úplnosti, nemá tak ve vztahu k dané společnosti žádnou vypovídací hodnotu a neplní tím svou informační funkci vůči

¹³ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník („TZ“).

¹⁴ Vymezení povinnosti péče řádného hospodáře viz § 159 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku („OZ“) ve spojení s § 51 a 52 ZOK.

třetím osobám. A pokud nezaložení účetní závěrky do sbírky listin může mít až tak fatální následek jako zrušení samotné společnosti, jeví se jako logické považovat jej za závažné porušení povinnosti jednatele. Nadto Nejvyšší soud ve svém dalším rozhodnutí ze dne 30. 3. 2022, sp. zn. 27 Cdo 1831/2021, konstatoval, že závažné je i takové porušení povinnosti při výkonu funkce jednatele, které nevede ke vzniku újmy na majetku korporace. Z toho lze dovodit možnost postihnout jednatele za nezveřejnění účetních závěrek jeho vyloučením z výkonu funkce i v případě, že společnosti dosud nebyla uložena žádná pokuta ani jí v souvislosti s nezveřejněním účetních závěrek nevznikla jiná majetková újma.

Řízení o vyloučení může být zahájeno na návrh jakékoliv osoby, která má na rozhodnutí o vyloučení důležitý zájem, nebo i bez návrhu. K pojmu „důležitý zájem“ se v minulosti Nejvyšší soud již také vyjádřil, a to tak, že je třeba jej vykládat širěji než jen jako právní zájem, jelikož zahrnuje (mj.) i zájem ekonomický, morální či společenský. Dle rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 21. 2. 2018, sp. zn. 29 Cdo 2227/2016, je třeba mít na paměti primární cíl úpravy diskvalifikace, kterým je prosazení veřejného zájmu na tom, aby funkci člena statutárního orgánu obchodní korporace nevykonávaly osoby, které se dopustily zákonem předvídaného porušení povinností spojených s touto funkcí (a u nichž jsou tak dány závažné pochybnosti o tom, že by tuto funkci vykonávaly řádně a v souladu se zákonem). Existenci důležitýho zájmu navrhovatele je potřeba posoudit vždy s ohledem na okolnosti konkrétního případu, ale u některých osob bude důležitý zájem dán již jen na základě jejich vztahu k jednatelem, jenž má být ze své funkce vyloučen. Za takové osoby lze zpravidla považovat samotnou společnost, jejíž jednatel má být vyloučen, ostatní jednatele, členy dozorčí rady i společníky. Dle rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 1. 2021, sp. zn. 14 Cmo 327/2019, lze za osobu mající důležitý zájem nepochybně označit rovněž insolvenčního správce, a to s ohledem na smysl a účel dotčené právní úpravy (ochrana třetích osob, podnikatelského prostředí či společnosti samotné před možnými negativními důsledky, jež mohou nastat, pokud by funkci člena statutárního orgánu vykonávaly osoby porušující své povinnosti). Při naplnění judikaturou vymezených kritérií by důležitý zájem na vyloučení jednatele mohly mít i další osoby, např. obchodní partneři společnosti. Nicméně, každá osoba navrhuující vyloučení jednatele je povinna soudu předložit skutečnosti, z nichž svůj důležitý zájem na vyloučení odvozuje, přičemž soud otázku, zda navrhovatel tvrzený důležitý zájem skutečně má, vždy posoudí s ohledem na okolnosti daného konkrétního případu.

Právní mocí rozhodnutí o vyloučení zaniká danému jednatelem funkce člena statutárního orgánu ve všech obchodních korporacích (tj. společnostech i družstvech) a vzniká překážka výkonu takové funkce na soudem stanovenou dobu. K demonstraci rozsahu dopadů této sankce si lze představit jednatele vykonávajícího vedle funkce jednatele ve společnosti rovněž funkci člena představenstva v bytovém družstvu, v jehož vlastnictví je dům, ve kterém jednatel bydlí. Ačkoliv funkce člena představenstva družstva nikterak nesouvisí s podnikatelskou činností společnosti, která neukládá účetní závěrku, rozhodnutím o diskvalifikaci zanikne jednatelem i tato funkce člena představenstva družstva, pokud soud výslovně nerozhodne odlišně.

Sám Vrchní soud v Praze ve svém nedávném rozhodnutí ze dne 3. 8. 2023, sp. zn. 6 Cmo 51/2023, konstatoval, že vyloučení z výkonu funkce člena statutárního orgánu všech obchodních korporací je přísnou sankcí. Její udělení musí být (stejně jako u jakékoliv jiné sankce) přiměřené významu povinnosti, která byla jednatelem porušena, míře jeho zavinění i dalším okolnostem. K vyloučení by tak měl soud přistoupit pouze tehdy, jestliže je ve veřejném zájmu, aby jednatel nevykonával alespoň po určitou dobu funkci člena statutárního orgánu jakékoliv obchodní korporace.

IV. Trestní odpovědnost

Stejně jako v případě odpovědnosti společnosti ani ve vztahu k jednatelem nelze zcela vyloučit trestněprávní rovinu odpovědnosti za nezveřejňování účetních závěrek. Do úvahy by mohl přicházet již zmiňovaný trestný čin zkraslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Dále také trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku dle § 220 TZ, jehož se dopustí ten, kdo poruší podle zákona mu uloženou nebo smluvně převzatou povinnost opatrovat nebo spravovat cizí majetek, a tím jinému způsobí škodu nikoli malou (nejméně 50 000 Kč), nebo trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku z nedbalosti dle § 221 TZ, jehož se dopustí ten, kdo z hrubé nedbalosti poruší podle zákona mu uloženou nebo smluvně převzatou důležitou povinnost při opatrování nebo správě cizího majetku, a tím jinému způsobí značnou škodu (nejméně 1 mil. Kč).

Závěrečný komentář

Z předloženého textu je zřejmé, že na zájem o naplňování zákonné povinnosti zveřejnit účetní závěrku je kladen značný důraz, ať už ze strany zákonodárců, nebo ze strany soudů v rámci jejich rozhodovací praxe. Právní řád v dnešní podobě obsahuje dostatek sankcí za nesplnění této povinnosti, vč. sankcí velmi citelných, jako je zrušení společnosti nebo diskvalifikace jednatele. Zároveň příslušné orgány veřejné moci přistupují ke kontrole uložení účetní závěrky ve sbírce listin a ukládání sankcí za její neuložení čím dál častěji.

Co až do tohoto místa zmíněno nebylo, je potenciální dopad nezveřejnění účetní závěrky na faktické fungování nezveřejňující společnosti a její podnikatelské vztahy. Vzhledem k současným vzrůstajícím tendencím k důkladnému prověřování obchodních partnerů, např. v souvislosti se zaváděním ESG regulace nebo předcházením neúmyslného zapojení se do daňových podvodů, může totiž prázdňná sbírka listin na straně dodavatelů či zákazníků vyvolat nedůvěru a v konečném důsledku i poškodit reputaci společnosti na trhu

Nezbývá tak než apelovat na jednatele společnosti, jež dosud nezveřejňují svou účetní závěrku, k zamýšlení se nad možnými důsledky systematického neplnění této zákonné povinnosti pro společnost i pro ně samotné, a třeba i přehodnocení jejich přístupu k této problematice. Společnostem, které i přesto nadále svou účetní závěrku nezveřejní, pak lze v prvním kroku doporučit alespoň bedlivě sledovat příchozí poštu, jelikož rejstříkový soud je povinen vždy nejprve doručit výzvu k dodatečnému splnění povinnosti, než přistoupí k zahájení řízení o zrušení společnosti. ■

25. výročí založení NÚR

V pondělí 22. 4. 2024 proběhlo v Hlavním sále Valdštejnského paláce v Senátu Parlamentu ČR slavnostní setkání u příležitosti oslavy 25. výročí založení Národní účetní rady. Vystoupili zde nejen zástupci zakládajících organizací, kterými jsou Komora daňových poradců ČR, Komora auditorů ČR, Svaz účetních ČR a Vysoká škola ekonomická v Praze, ale i senátor Lukáš Wagenknecht či Stanislav Kouba, vrchní ředitel sekce 05 – Daně a cla Ministerstva financí. ■



DPFO, DPH a DPPO v hotelu Olšanka

Prezenční i online formou bylo možné absolvovat dvoudenní školení v hotelu Olšanka v Praze, které se konalo ve dnech 29. až 30. 4. 2024. Přednášející byli z řad zástupců státní správy a diskutovalo se o tématech daně z příjmů a daň z přidané hodnoty. Do Prahy dorazilo 42 účastníků a prostřednictvím online přenosu se zúčastnilo 123 posluchačů. ■



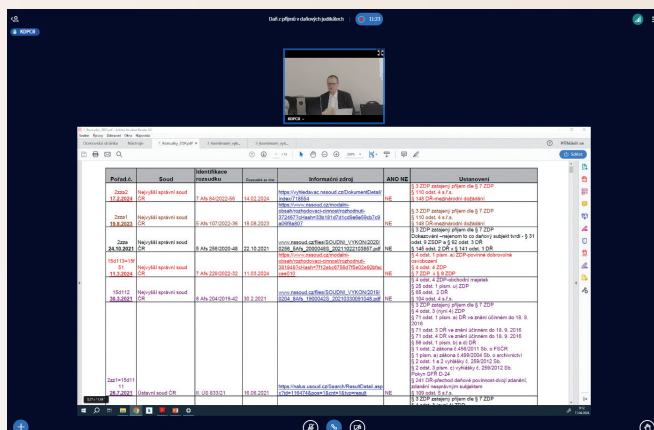
Daňová kancelář budoucnosti

Ve dnech 14. až 15. 5. 2024 se uskutečnil v prostorách Komory již čtvrtý běh semináře „Daňová kancelář budoucnosti“. V kontextu rychlého rozvoje technologií a umělé inteligence se ukazuje, že osvojení si měkkých dovedností bude pro klienty významnou přidanou a vyhledávanou hodnotou. Lektoři semináře byli Hana Vykoupilová, Lenka Mrázová, Radek Neužil a Robert Jurka. Semináře se zúčastnilo 13 účastníků. ■




Daň z příjmů v daňových judikátech

Přednáška zaměřená především na aktuální judikaturu a Koordinační výbory proběhla ve dnech 11. až 12. 4. 2024, jak online tak i prezenční formou v Praze v hotelu Olšanka. Problematiku přednášel Ing. Bc. Jiří Nesrovnal. Do Prahy dorazilo 16 účastníků, prostřednictvím online streamu se zúčastnilo 32 posluchačů. ■



Nový zákon o účetnictví

Online seminář na téma Nový zákon o účetnictví se konal 9. 5. 2024. Jako přednášející vystoupil doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. Úkolem semináře bylo seznámit účastníky s dopady rekodifikace do účetnictví a účetního výkaznictví. Školení se zúčastnilo 87 posluchačů. ■




VŠE / FAKULTA
FINANCI
A ÚČETNICTVÍ

ffu.vse.cz fffu.vse fffu-vse

Proč je nutný nový zákon a nejen novela

- Jazyk zákona a jeho koncepce je zastaralá, zákon je souborem příkazů, zákazů a postupů bez koncepčního rámce
- Regulační požadavky byly zahrnuty někdy do zákona a někdy do jeho prováděcích vyhlášek bez obecnější koncepce
- Zákon reguluje nepřehledně mix účetnictví podnikatelských subjektů, vybraných účetních jednotek veřejného sektoru, neziskový sektor a jednoduché účetnictví
- Zákon vznikl:
 - před rozdělením Československa;
 - před privatizací, rozvojem zahraničních investic a před úzkým začleněním ČR do globálních ekonomických struktur;
 - před vstupem České republiky do Evropské unie;
 - před implementací IFRS pro veřejně obchodované společnosti;
 - před zásadními změnami v oblasti daní a jejich harmonizací s evropskou regulací;
 - před změnou směrnic a nařízení EU týkajících se účetnictví a auditu;
 - před rekodifikací občanského a obchodního práva v ČR;
 - před prudkým rozvojem informačních a komunikačních technologií (neexistoval internet, elektronická komunikace, elektronická fakturace a výměna informací, elektronické výkaznictví (XML, XBRL, ESEF atd.) a elektronický podpis apod.



Ladislav Mejzlík

9. 5. 2024 Ladislav Mejzlík: Nový zákon o účetnictví (online seminář pro KDP ČR)

Stav návrhu zákona o účetnictví

Seznámení se stavem návrhu zákona o účetnictví proběhlo prostřednictvím online semináře dne 18. 4. 2024. Problematiku přednášel ředitel odboru účetnictví MF ČR Ing. Jiří Pelák, Ph.D. Semináře se zúčastnilo 46 účastníků. ■

Zprávy

- Prohlášení v účetní závěrce
- Notifikace chyb
- Terminologie kolem zpráv
- Datum vyhotovení
- Digitální výkaznictví

7

Doing business in Germany

Online seminář k daňovému systému v Německu proběhl 10. 4. 2024, kterým v anglickém jazyce provedli dva lektori Benjamin Kessel a Gunther Link. Zúčastnilo se 22 účastníků. ■

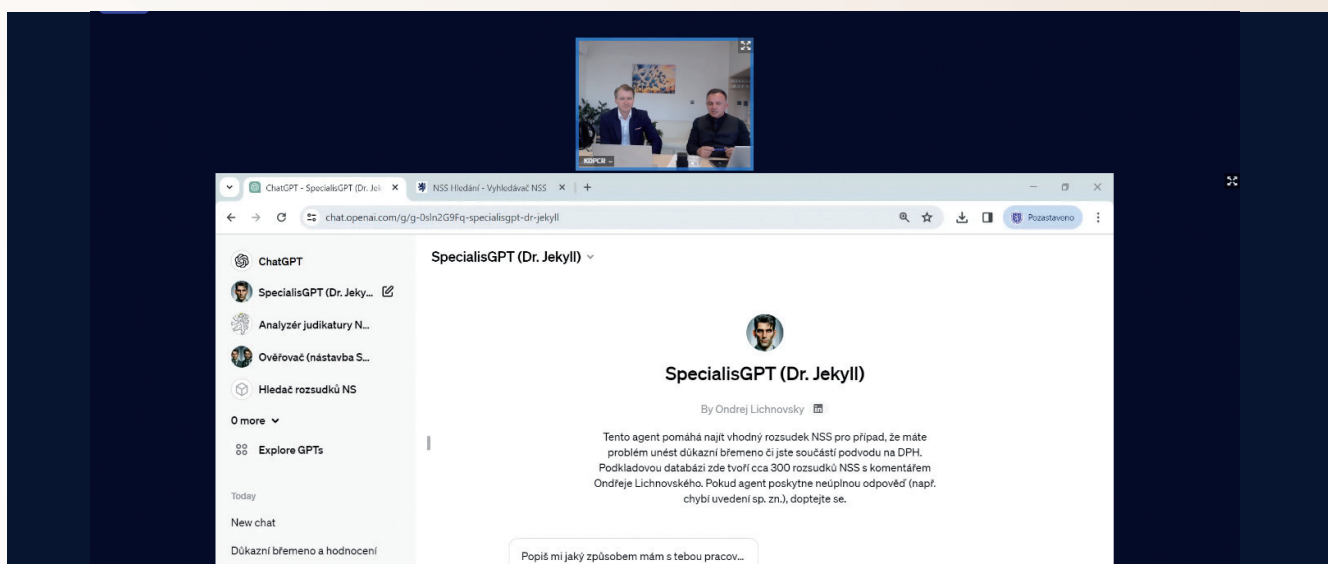
TAX LIABILITY (1/2)

Unlimited vs. limited tax liability in Germany – natural person

Unlimited tax liability (section 1 para. 1 ITA*)	Limited tax liability (section 1 para. 4 ITA)
Natural person	Natural person
Place of residence or habitual residence in Germany	Neither place of residence nor habitual residence in Germany
Global income	Domestic income in Germany according to section 49 ITA

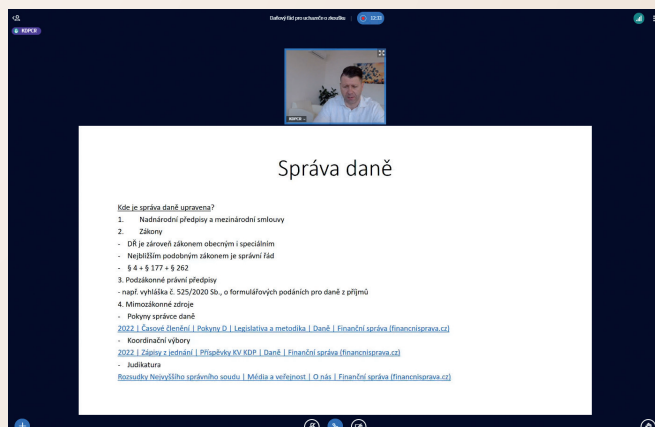
Využití umělé inteligence při vyhledávání a analyzování rozsudků nejvyšších soudů v daňové oblasti

Komora ve spolupráci s advokátní kanceláří Specialis a advokátní kanceláří ARROWS ETL Global uspořádala 8. 4. 2024 online seminář, zaměřený na pokročilé využití umělé inteligence. Semináře, který vedli JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský a JUDr. Jakub Dohnal, Ph.D., LL.M., se zúčastnilo 106 účastníků. ■



Daňový řád pro uchazeče o zkoušku

Přípravný kurz uzpůsobený pro účely zvládnutí ústní části zkoušky proběhl 4. 4. 2024 jak v Brně, tak i prostřednictvím online formy. Výklad vycházel z praktických zkušeností zkušební komisaře Mgr. Tomáše Rozehnal, Ph.D. Semináře se zúčastnilo 50 zájemců. ■



Daňový režim příjmů z prodeje cenných papírů a podílů u fyzických osob

Dne 21. 3. 2024 se uskutečnil dvouhodinový online seminář k problematice cenných papírů, kterým účastníky provedli daňoví poradci Ing. Martin Bureš a Ing. Adéla Skočíková. Semináře se zúčastnilo 175 účastníků. ■

HAVEL & PARTNERS
ÚSPĚCH SPOJUJE

PRAHA | BRNO | BRATISLAVA | PLZEŇ | OLOMOUC | OSTRAVA

Příklad č. 2

Zadání

- Pan Bedřich nakoupil v roce 2018:
 - Akcie za celkovou pořizovací cenu 2 500 000 Kč
 - Obchodní podíl za celkovou pořizovací cenu 1 500 000 Kč.
- V roce 2024 pan Bedřich prodal všechny CP i podíl:
 - Akcie za celkovou prodejní cenu 2 000 000 Kč
 - Obchodní podíl za celkovou prodejní cenu 2 100 000 Kč.

Řešení

- Akcie (§ 10 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP) → (P) 2 mil. – (V) 2,5 mil. = - 500 000 Kč (ztráta) → ZD = 0
- Podíl (§ 10 odst. 1 písm. c) ZDP) → (P) 2,1 mil. – (V) 1,5 mil. = 600 000 Kč → ZD = 600 000 Kč
- Není možné kompenzovat ztrátu z prodeje akcií se ziskem z prodeje podílu

Webináře Profesní otázky a AML

Přehled práv a povinností daňových poradců přednesl 15. 3. 2024 v rámci přípravy ke zkouškám na daňového poradce právník KDP ČR Ing. Mgr. Vladimír Šeřl, Ph.D. Webinářů se zúčastnilo 33 zájemců. ■

LEGISLATIVNÍ RÁMEC

Daňové poradenství

- zákon č. 523/1982 Sb. o daňovém poradenství a Komofe daňových poradců ČR
- Stanovy KDP ČR, Etický kodex, další vnitřní předpisy KDP ČR

Další právní předpisy regulující daňové poradenství

- zákon č. 253/2008 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (několik novel v r. 2021) (metodické pokyny FAU – výklad)
- zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů

WWW.KDPCR.CZ
Telefon: +420 942 522 333 | E-mail: kdp@kdpcr.cz



Národní účetní rada

Vás zve na

15. ročník odborného semináře,

který se koná v pátek 6. prosince 2024 v době od 9⁰⁰ do 16⁰⁰ hodin
ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze, nám. W. Churchilla 4.
Účast na semináři je možná i on-line prostřednictvím živého vysílání.

OBSAH SEMINÁŘE:

Hlavním tématem letošního semináře budou připravované změny v účetnictví a doprovodný zákon k připravovanému zákonu o účetnictví.

Seminář je určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance Finanční správy, studenty vysokých škol a další odbornou veřejnost. Účast na semináři se daňovým poradcům, auditorům a certifikovaným účetním započítává do plnění jejich kontinuálního profesního vzdělávání ve výši 6 hodin.

PROGRAM:

8 ⁰⁰ –9 ⁰⁰	Prezence	Přednášející
9 ⁰⁰ –9 ¹⁵	Zahájení semináře NÚR	doc. Ing. David Procházka, Ph.D. úřadující předseda NÚR, vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
9 ¹⁵ –10 ¹⁵	Novela zákona o daních z příjmů, nový zákon o účetnictví	JUDr. Ing. Stanislav Kouba, Ph.D. vrchní ředitel sekce 05 Daně a cla MF
10 ¹⁵ –11 ⁰⁰	Teze vyhlášek a účetní výkazy	Ing. Jiří Pelák, Ph.D. ředitel odboru 28 - Účetnictví, oceňování a související odborné profese MF, katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
11 ⁰⁰ –11 ³⁰	Přestávka	
11 ³⁰ –12 ⁰⁰	Změny pro fyzické osoby – způsoby evidence a navazující systém zdanění; změny v pojetí obchodního majetku	Ing. Jan Molín, Ph.D. zástupce vedoucího katedry finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze místopředseda Metodické rady Svazu účetních
12 ⁰⁰ –12 ³⁰	Novinky pro přeměny obchodních společností	Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D. vedoucí oddělení Účetnictví MF ČR, FFÚ VŠE v Praze
12 ³⁰ –14 ⁰⁰	Oběd	
14 ⁰⁰ –14 ³⁰	Rezervy na likvidaci stálých aktiv a jejich diskontování	doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. prezident Komory auditorů ČR, katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
14 ³⁰ –15 ⁰⁰	Dopady nové legislativy na neziskové organizace	Ing. Simona Pacáková auditor, daňový poradce a soudní znalec ADU.CZ s.r.o. místopředsedkyně Metodické rady Svazu účetních
15 ⁰⁰ –15 ³⁰	Jak se připravit na přechod na IFRS	Ing. Libor Vašek, Ph.D. katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
15 ³⁰ –16 ⁰⁰	Výsledek hospodaření dle IFRS jako vstupní hodnota do výpočtu základu daně a navazující úpravy	Ing. Alice Šrámková daňová poradkyně, Komora certifikovaných účetních
16 ⁰⁰	Závěr semináře	



www.facebook.com/narodni.ucetni.rada



www.nur.cz



www.linkedin.com/company/narodni-ucetni-rada

[zpět na obsah](#)

Účastnický poplatek pro prezenční i on-line účast	
❖ při včasné registraci - při registraci na seminář po 15. 11. 2024 - při platbě v hotovosti až při prezenci	2 800 Kč bez DPH (3 388 Kč včetně DPH) 3 000 Kč bez DPH (3 630 Kč včetně DPH) 3 500 Kč bez DPH (4 235 Kč včetně DPH)
❖ pro zaměstnance Finanční správy při včasné registraci - při registraci na seminář po 15. 11. 2024	2 000 Kč bez DPH (2 420 Kč včetně DPH) 2 400 Kč bez DPH (2 904 Kč včetně DPH)
❖ pro studenty VŠ omezený počet zvýhodněných míst - při platbě v hotovosti až při prezenci	400 Kč bez DPH (484 Kč včetně DPH) 700 Kč bez DPH (847 Kč včetně DPH)

ORGANIZAČNÍ PODMÍNKY

❖ Přihlašování

Organizační zabezpečení semináře NÚR zajišťuje Komora daňových poradců ČR. Na seminář se můžete přihlásit pouze prostřednictvím e-shopu KDP ČR na webových stránkách KDP ČR www.kdpcr.cz/nur. V přihlášce můžete zvolit mezi prezenční účastí nebo účastí on-line. Pro uplatnění ceny pro studenty je nutné doplnit ISIC kartu do kontaktních údajů při registraci na webu KDP ČR.

Kontaktní osobou je pan Vít Šelesovský, telefon: 542 422 317, e-mail: selesovsky@kdpcr.cz.

❖ Úhrada účastnického poplatku

Účastnický poplatek bude možné uhradit na základě výzvy k úhradě, která vám bude zaslána e-mailem. Daňový doklad obdržíte po zaplacení. Účastnický poplatek zahrnuje školicí den, podkladové materiály, občerstvení v průběhu semináře a oběd pro prezenční účastníky, zajištění on-line streamu pro on-line účastníky a nelze ho nijak krátit. V případě neúčasti na semináři bez včasné písemné omluvy, dle storno podmínek, se účastnický poplatek nevrací. Prezenční účast je možno převést bezplatně na on-line účast do 29. 11. 2024. Po uvedeném termínu je převod na on-line možný za administrativní poplatek 1 000 Kč vč. DPH.


❖ Organizační pokyny

Podmínkou zařazení na seminář je uhrazení zálohové platby. Podkladové materiály účastníci obdrží elektronicky. Pro uplatnění zvýhodněné ceny pro zaměstnance Finanční správy je nutné přihlásit se na seminář prostřednictvím svého zaměstnavatele a uhradit účastnický poplatek na účet KDP ČR na základě zasláné výzvy k úhradě. Studenti se při prezenci prokážou platnou ISIC kartou. Zvýhodněná cena pro studenty platí pouze pro prezenční účast. Studentům nebude hrazen oběd.

❖ Storno podmínky

Bezplatné storno na základě písemné omluvy přijímáme nejpozději do 29. 11. 2024. Pozdější storno nemůže být přijato a objednateli bude účtován storno poplatek ve výši 100% ceny semináře.

Na seminář se můžete přihlásit pouze on-line na následujících webových stránkách:

	www.kdpcr.cz/nur
-------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------



www.facebook.com/narodni.ucetni.rada



www.nur.cz



www.linkedin.com/company/narodni-ucetni-rada

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

8. ročník

PODROBNOSTI A REGISTRACE ZÁVODNÍKŮ

www.kdpcr.cz/informace/beh/2024



[↶ zpět na obsah](#)

UMĚLÁ INTELIGENCE V DAŇOVÉM PORADENSTVÍ VÝZVA I PŘÍLEŽITOST

Zkušenosti a perspektivy pro práci
daňového poradce



KYBERNETICKÁ KONFERENCE

4. ročník

8. října 2024 (9:30 - 17:30)

Praha, hotel DUO, Teplická 492/19 nebo online stream

Panel

**Zkušenosti a doporučení pro poradce i
poradenské firmy vč. IT řešení**

01

Panel

**„Institucionální“ zkušenosti
s digitalizací a s nástroji umělé
inteligence**

02

Panel

**Diskuse o trendech a vizích využití
umělé inteligence pro daňové
poradce**

03

Podrobnosti a registrace

www.kdpcr.cz/kyberneticka-konference-2024

Kontakt

skoleni@kdpcr.cz, tel. 542 422 329

Partneři akce:



[↶ zpět na obsah](#)



www.kdpcr.cz