

Bulletin



Komory daňových poradců ČR



3/2024

- TÉMATA VYDÁNÍ: Prekluze
- Prekluze v daňovém právu a lhůta pro stanovení daně
- Prekluze a daňové ztráty optikou zákona i judikatury
- Lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání
- Rozhovor: Mgr. Lenka Krupičková, LL.M., soudkyně Nejvyššího správního soudu

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

do rukou se vám dostává v parných dnech letošního léta psaný Bulletin Komory daňových poradců ČR, který je tak trochu jiný než ostatní. Většinou je nosné téma vybíráno s přihlédnutím k aktuálním legislativním změnám, a čtenáři tak mají v rukou čtvrtletník plný novinek z daňového světa. Toto číslo má jinou ambici – přinést vám ucelený, podrobný, komplexní vhled do všemi známé problematiky daňové prekluze. Jak dále podrobněji rozvedeme, témata dotýkající se prekluzivních lhůt byla vybírána a zpracovávána tak, aby jejich obsah „zestál“ pokud možno co nejpozději, a vy tak měli možnost se k tomuto číslu opakovaně vracet při řešení těchto otázek ve vaší praxi.

Snažit se v úvodníku čtenářům Bulletinu, erudované odborné veřejnosti, vysvětlit, co se míní prekluzivní lhůtou, je asi tak stejné, jako vysvětlovat na prvním tréninku stolního tenisu hráčům, že se tento sport hraje s pálkou a míčkem. Co už ale stojí za podrobnější výklad, tak jak správně stát za stolem či v jakém okamžiku trefit letící míček. Stejně je to s prekluzivní lhůtou. Rovněž má mnoho podob, specialit a právních úskalí, které v průběhu času rozřešilo až české správní soudnictví. A právě na tyto se můžete v tomto čísle těšit.

Než se dostaneme k jednotlivým článkům, čeká vás velice zajímavý rozhovor s Lenkou Krupičkovou, soudkyní Nejvyššího správního soudu. Lenka Krupičková po škole začala svou profesní dráhu v poradenské sféře, a i díky tomu je rozhovor plný unikátního srovnání obou rolí „poradce“ a „soudce“, ve kterých mnoho let působila (a působí dodnes).

Skutečně velké množství článků dotýkajících se prekluze odstartuje svým obsahem obecněji pojaté pojednání o prekluzivní lhůtě z pera Daniela Huška. Následovat jej bude obdobně stylizovaný článek Petra Horáka, který nám poskytne vhled do soukromého práva a fungování prekluzivních lhůt v oblasti, kde se daňoví poradci ne tak často pohybují.

Jakmile nám oba pánové právně „orámují“ institut prekluzivní lhůty, pustíme se již do rozboru konkrétnějších ustanovení daňových zákonů. Vztah obecné lhůty pro stanovení daně a její speciální podoby u daňových ztrát a např. judikaturou dovozený zákaz řetězení daňových ztrát vylíčí ve svém článku Vít Křivánek. Kateřina Devlin rozebere lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání, a to i v kontextu poměrně čerstvé judikatury Nejvyššího správního soudu.

Jednou ze skutečností prodlužujících prekluzivní lhůtu pro stanovení daně je i správce daně vydaná výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Způsobí však každá vydaná výzva automatické prodloužení lhůty? Na to a mnoho dalšího svým článkem odpoví Jana Fuksová. „Skrytá“ daňová kontrola je dnes dokonce už i mediální fenomén. Kdy se o skrytou daňovou kontrolu jedná a kdy ne a jaké právní důsledky s sebou skrytá daňová kontrola přináší, se dočtete v článku Václava Čepeláka. V neposlední řadě si pro vás k prekluzivní lhůtě připravili téma Tereza Homa a Martin Černý. Zmapovali vliv mezinárodního dožadání právě na běh a délku prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Třetí číslo Bulletinu však tímto zdaleka nekončí. Následující články s hlavním tématem sice úplně nesouvisí, tím však neztrácí na své důležitosti. Daniela Radiková pro vás zpracovala přehled významných změn zákona o přeměnách. Další změny, tentokrát v oblasti zdanění fyzických osob (vč. pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění), konkrétně vybraných benefitů, vám přináší Martin Nešleha s Lenkou Novákovou. Svým článkem na ně hezky naváže duo Ivana Stibůrková a Lukáš Arazim, kteří se věnují zaměstnaneckým benefitům z pohledu daně z přidané hodnoty.

Vzhledem k poměrně bezprecedentní situaci panující v otázkách zdaňování příjmů z Ruské federace a Běloruské republiky si pro vás Marie Velflová a Jiří Kostohryz připravili analýzu pravidel tohoto zdaňování pro rok 2024.

Petr Šuk se ve svém článku zaměřil na pracovněprávní agendu. Konkrétně pojednává o systematicky se opakujícím tématu rozdílu mezi členem statutárního orgánu a zaměstnancem z pohledu ochrany těchto osob.

Závěr čísla obstarají články rozebírající recentní judikaturu správních soudů. Nejprve vás Zdeněk Řehák a Ondřej Novák provedou vybranou judikaturou k tzv. transferovým cenám. Zacílí přitom specificky na „příkaz mateřské společnosti“ jako titul pro doměnění daně. Poslední slovo si vezme opět Kateřina Devlin, která vás seznámí s opět poměrně čerstvým rozhodnutím Nejvyššího správního soudu zabývajícím se tzv. Debt-push-down fúzí.

Věřím, že po letos abnormálně horkém létě bude čtení tohoto čísla příjemným „podzimním“ zážitkem. Rovněž bych si přál, jak jsem uvedl výše, aby vás toto číslo ještě dlouho provázelo při vaší každodenní daňové praxi. Pokud tomu tak bude, cíl jsme splnili. ■

Mgr. Ing. Vít Křivánek,

Partner BDO, advokát a daňový poradce (č. 5177),
člen redakční rady Bulletinu KDP ČR



■ Úvodník

Mgr. Ing. Vít Křivánek..... 1

■ Rozhovor

Mgr. Lenka Krupičková, LL.M.,
soudkyně Nejvyššího správního soudu 3

■ Prekluze

Prekluze v daňovém právu a lhůta pro stanovení daně
(JUDr. Daniel Hušek, MPA)..... 7

Lhůty/doby v občanském zákoníku
(JUDr. Petr Horák)..... 9

Prekluze a daňové ztráty optikou zákona i judikatury
(Mgr. Ing. Vít Křivánek) 15

Lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání
(Mgr. Kateřina Devlin) 22

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání
a její vliv na lhůtu pro stanovení daně
(JUDr. Jana Fuksová, LL.M.)..... 26

Skrytá daňová kontrola a lhůta pro stanovení daně
(Mgr. Václav Čepelák) 31

Vliv mezinárodního dožadání na běh prekluzivní lhůty
(Mgr. Martin Černý, Mgr. Ing. Tereza Homa)..... 35

■ Ostatní

Novelizace procesu přeměn obchodních společností
(Mgr. Ing. Daniela Dvořáková)..... 37

Změny v oblasti daně z příjmů fyzických osob, pojistného
na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění od 1. 7. 2024
(Ing. Lenka Nováková, MBA, Ing. Matěj Nešleha,
Ing. Veronika Ščigelová)..... 45

Změny ve zdaňování zaměstnaneckých benefitů
(Ing. Lukáš Arazim, Ing. Ivana Stibůrková) 51

Specifika zdaňování příjmů plynoucích
z a do Ruské federace a Běloruské republiky v roce 2024
(Ing. Marie Velflová, Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.) 56

Pracovněprávní ochrana členů statutárních orgánů
obchodních korporací aneb „Nekonečný příběh, díl 875“
(JUDr. Petr Šuk) 62

Rozbor „příkazu mateřské společnosti“ jako specifického
titulu pro doměření daně v oblasti převodních cen
(Mgr. Ondřej Novák, Ing. Zdeněk Řehák) 69

Nejvyšší správní soud odmítl zneužití práva
u *debt pushdown fúze* (Mgr. Kateřina Devlin) 73

■ Ze života KDP ČR

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým
poradcům 76

26. letní sportovní hry KDP ČR..... 79



Tištěný čtvrtletník

Komora daňových poradců České republiky

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

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **30. 9. 2024**,

Datum předání do tisku: **24. 9. 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. Lenka Krupičková, LL.M., soudkyně Nejvyššího správního soudu

Otázky kladli vybraní členové redakční rady Bulletinu

Lenko, svoji profesní kariéru jsi začínala v daňovém poradenství/advokacii. Jak ses z daňového poradce/advokáta stala soudkyní Nejvyššího správního soudu?

Jmenoval mě prezident republiky a ministr spravedlnosti přidělil k Nejvyššímu správnímu soudu. Ale takto „technicky“ asi otázka myšlena nebyla. Pokud bych to měla vzít trochu více ze široka, musím přiznat, že o kariéře v justici jsem uvažovala už po ukončení fakulty. Měla jsem k povolání soudce velký respekt a cítila, že pro jeho výkon je třeba získat podstatně více znalostí, schopností a zkušeností, než kterými jsem v danou dobu disponovala. Brala jsem to tak, že aby mohl být člověk dobrým soudcem a rozhodovat o jiných, měl by sám nejprve získat dostatečný vhled do toho, jak právo ve světě mimo justici vlastně prakticky funguje. A zpětně viděno si uvědomuji rovněž, že jsem sama musela dozrát po osobnostní stránce. Proto jsem tehdy nakonec nezvolila klasickou cestu justičního čekatele nebo asistenta soudce, ale přijala nabídku od daňově poradenské kanceláře Vorlíčková Leitner.

Od této volby jsem si kromě pochopení praktického fungování práva v byznysu a státní správě slibovala také příležitost zorientovat se v oboru daňového práva, což pro mě s ohledem na absenci ekonomického vzdělání bylo krokem do neznáma a minimálně v prvních několika měsících skutečně velkou výzvou. Ale nějak jsem se s tím poprala a dlouhé roky mě poradenská práce v tomto prostředí skutečně naplňovala. Mému naturelu vyhovovalo, že ve Vorlíčková Leitner byl kladen velký důraz na vysokou přidanou hodnotu poradenských služeb poskytovaných klientům, na jejich praktický přínos a věcnou správnost, a to bez ohledu na to, zda se konkrétní řešení odchýlovalo od obecně přijímaných většinových názorů na danou problematiku zastávaných ostatními kolegy v oboru nebo v metodických výkladech státní správy, což mi velmi imponovalo. Práce v tomto prostředí velmi rozvíjela kreativitu, svobodné a kritické myšlení i zodpovědnost jednotlivce za konečný výsledek. Namísto šablonovitého jednání vybízela k přemýšlení. Hlavní zásluhu na takové atmosféře měli oba vedoucí partneři, a právě jejich rozhodnutí ukončit své působení nejen v kanceláři, ale vůbec v poradenství pro mě bylo impulzem k zastavení se, bilancování své dosavadní kariéry a zamýšlení se nad tím, co dál.



Během více než 12 let jsem měla možnost bohatě naplnit své ambice v této profesi i své profesní cíle. Prakticky jsem poznala fungování řízení od správního orgánu prvního stupně až po Soudní dvůr Evropské unie, pracovala na řadě zajímavých kauz a měla možnost vyzkoušet si i přednáškovou a publikační činnost. Uvědomila jsem si, že motivaci pro další práci v poradenství už budu hledat jen obtížně, a čím dál více jsem se v myšlenkách vracela ke svému absolventskému přání stát se soudkyní. Tyto úva-

hy mě dovedly k přihlášení se do výběrového řízení vyhlášeného Městským soudem v Praze coby kandidáta na funkci soudce. Ačkoli jsem úspěšně absolvovala písemný rozřazovací test, nakonec jsem neuspěla. Z ústního pohovoru jsem vyrozuměla, že koncepčně byli v danou dobu hledáni spíše kandidáti pro oblast civilního a trestního, nikoli správního soudnictví, kterému jsem se ovšem s ohledem na svou dosavadní praxi chtěla věnovat. Ale jak se říká, všechno zlé je pro něco dobré. Díky účasti v tomto výběrovém řízení se mi po čase ozval tehdejší předseda Nejvyššího správního soudu Josef Baxa, který právě hledal pro „tak trochu jiný soud“ kandidáta s obdobným profesním profilem. Absolvovala jsem poté několik pohovorů s předsedou Baxou, při nichž jsme se bavili o mé dosavadní praxi a motivaci stát se soudkyní, které vyústily v nabídku ucházet se o pozici soudkyně právě u Nejvyššího správního soudu. Následoval pohovor se soudcovskou radou NSS, „grilování“ před plénem, psychologické testy a nakonec i složení soudcovského slibu do rukou prezidenta a přidělení k Nejvyššímu správnímu soudu.

V čem Ti život soudce připadá jiný a v čem stejný jako Tvoje předchozí práce?

Samotný výkon práce se od toho předchozího nijak zásadně neliší. Je třeba se orientovat na řešení, přemýšlet analyticky, umět se rozhodovat a ke každé kauze přistupovat individuálně. Stejně jako advokát, musím i jako soudce při přípravě rozhodnutí nastudovat spis a právní úpravu, provést rešerši judikatury, v případě potřeby načíst odbornou literaturu či konzultovat věc s kolegy.

A stejně jako v advokacii mi poskytovali v tomto ohledu podporu koncipienti nebo praktikanti, tak i jako soudci mi při zpracování konceptů rozhodnutí pomáhají asistenti, pracovníci ODA (oddělení dokumentace a analytiky) a občas stážující studenti.

To, co v souvislosti s výkonem práce pocituji odlišně, je typ stresu. V advokacii jsem byla v podstatě neustále pod tlakem procesních lhůt a někdy ještě mnohem přísnějších klientských termínů. Tlak tedy přicházel především zvenčí. V pozici soudce se obdobný typ tlaku objevuje podstatně méně často. Dostavuje se však ve zvýšené míře jiný, vycházející z odpovědnosti za věcnou správnost rozhodnutí, proti kterému už někdy nelze dále nijak brojit, a jeho precedenční význam pro praxi.

Jako advokát jsem se samozřejmě vždy snažila odvést co nejlepší práci, ale ta sama o sobě nepřesahovala klientskou rovinu a neměla takový široký dopad, jako má práce soudce precedenčního soudu. Navíc byla přirozeně determinována zájmy a potřebami klienta, v jejichž mezích bylo třeba se držet.

Jiné je rovněž samotné pracovní prostředí. To ticho a klid... Nedrňčí telefony, nepřichází tolik e-mailů, v zasedačce nečeká nevyzpytatelný klient, ale hlavně je ta práce ve srovnání s advokací velmi soliterní. Vzpomínám si, že na počátku mě odlišná pracov-

ní atmosféra velmi zaskočila. Nechávala jsem si dveře dokořán, aby ke mně doléhaly alespoň nějaké zvuky a já si nepřipadala tak osiřele.

Pomáhá Ti Tvoje předchozí pracovní zkušenost nebo naopak? Jak vypadá běžný pracovní den soudce NSS?

Myslím, že odpověď na první část otázky tak trochu vyplývá už z dříve uvedeného. Z předchozí praxe jsem si přinesla určité penzum odborných znalostí, vysoké pracovní nasazení, pečlivost a preciznost, chuť na sobě dál pracovat, smysl pro organizaci práce, time management a vedení juniorních kolegů. A taky síť bystrých „přátel na telefonu“, s nimiž mohu v obecné rovině konzultovat základní odborné otázky. To vše se mi při práci soudce hodí.

To, s čím jsem hlavně zpočátku hodně bojovala, byla dosud neznámá svázanost kasačními námítkami a předmětem sporu. Moje počáteční koncepty rozhodnutí v daňových věcech vypadaly spíše jako klasické právní stanovisko. Analýza právního problému, možnosti řešení a místo doporučení, jak postupovat, závazný právní názor. Někdy jsem se rozmáchla natolik, že jsem předstřela svůj právní názor na související otázky, které ani nebyly předmětem sporu, ale já měla z předchozí praxe „přetlak“ sdělit svůj pohled na jejich řešení. V tomto ohledu mě museli v rozletu přibrzdit kolegové ze senátu, zpětně jim za tu trpělivost a edukaci děkuji. Za těch pár let jsem velmi dobře pochopila, proč je záhodno s takovými „přetlakovými moudry“ počkat na ten správný případ, kdy je zde konkrétní argumentace účastníků, na niž je vhodné a nutné reagovat, lze vše lépe promyslet a prověřit platnost svých úvah.

Co se týče mého běžného pracovního dne, zahrnuje zpravidla ranní přečtení monitoru médií (přehled aktualit z oblasti justice), kontrolu stavu spisů, které jsou ve fázi kompletace, podepisování procesních usnesení, příp. též již zpracovaných rozsudků před jejich vypravením, konzultace s asistenty, porady se senátem a sepisování či studium již hotových konceptů.

Jaké kauzy ze široké agendy NSS máš nejraději a které naopak nepatří mezi Tvé oblíbené?

Nemám vyloženě oblíbenou či neoblíbenou agendu. Typově mi asi nejvíce sedí kauzy, v nichž jde o posouzení, jakým způsobem má být vyloženo konkrétní ustanovení. Taková ta klasická „řemeslná“ právníčina. Krásným ilustrativním příkladem takové kauzy byla hned moje první věc coby soudce zpravodaje v rozšířeném senátu. Výklad pojmu „pořízení věcí“ v rámci definice veřejné zakázky na dodávky v zákoně o zadávání veřejných zakázek, konkrétně, zda zahrnuje rovněž nabývání akcií. Při práci na tomto konceptu jsem aplikovala různé výkladové metody, srovnávala původní a současnou právní úpravu, pátrala po úmyslu zákonodárce a smysluplnosti různých výkladových alternativ a studovala judikaturu i odbornou literaturu k danému tématu. Navíc byla tato věc okořeněna evropským prvkem. Krásná, i když náročná, práce. Mezi ne právě oblíbené kauzy pak

u mě logicky patří ty, které jsou založeny na aplikaci nejasných, tzv. gumových pravidel. V daňové oblasti mě jako typický příklad napadá zneužití práva, ale i transfer pricing.

Lenko, jsi členkou redakční rady Bulletinu KDP ČR, inspiruješ se při řešení daňové problematiky třeba i tím, že čteš odborné články nebo se účastníš odborných diskusí na konferencích, ze kterých čerpáš?

Pokud se nejedná o prosté přezkoumání hodnocení skutkových okolností, ale o podání výkladu nějakého daňového pravidla, pracuji s odbornou literaturou docela často. Kromě komentářů a článků jsem zvyklá podívat se rovněž do zápisů z koordinačních výborů, pakliže jsou k danému tématu k dispozici, ale i do podkladů z nejrůznějších daňových konferencí.

Víme, že se často a aktivně účastníš různých odborných konferencí a seminářů, proč Ti připadá důležité „jenom nesoudit“?

Účast na odborných konferencích a seminářích mi umožňuje sledovat aktuální vývoj v oblasti (nejen) daňového práva, udržovat si širší perspektivu a nežústat izolovaná v prostředí soudní práce. „Jenom soudit“ by pro mě znamenalo riskovat, že začnu ztrácet kontakt s reálným vývojem práva a praktickými problémy, kterým čelí odborná veřejnost. Navíc, aktivní zapojení do diskusí mimo soud mi dává jednak možnost získávat nové pohledy na řešené problémy, ale také vystavit svoje názory vnější kritice.

Je nějaká obecná rada, kterou bys poplatníkům doporučila k tomu, aby byli v řízení před NSS úspěšní?

Někaká univerzální rada zaručující úspěch určitě neexistuje. Za těch šest let souzení jsem nicméně vyzorovala, že některé kasační stížnosti v daňových věcech trpí úplně zbytečnými nešvary, kterých se lze vyvarovat, což přispěje ku prospěchu věci. Tím základním bývá fixace na to, co v minulosti vyslovily daňové orgány. V řízení před NSS už ale není oním pomyslným protivníkem správce daně či Odvolací finanční ředitelství, ale krajský (či městský) soud. Právě s jeho hodnocením věci je třeba polemizovat. Kasační soud tady opravdu není od toho, aby dohlédával a domýšlel optimální, či dokonce absentující argumentaci za účastníka, který musí být právně zastoupen profesionálem. S tím souvisí také nutnost věnovat pozornost kvalitě argumentace, její jasnosti a srozumitelnosti. Je třeba argumentovat tak, aby soud mohl co nejlépe pochopit podstatu sporu a relevantní námítky, zvláště jedná-li se věcně o výklad nějakého daňového pravidla.

NSS není odborným panelem složeným z daňových odborníků, ale sborem soudců – právníků, kteří mají s daňovou agendou různou míru zkušeností. Pokud je chcete přesvědčit o správnosti svého názoru na řešení určité otázky, musíte jim ho jasně a srozumitelně vysvětlit a pojmenovat i to, proč je názor protistrany chybný. Týká-li se spor naopak hodnocení konkrétních skutkových okol-

ností, není zapotřebí obsáhle citovat nejrůznější obecné poučky a judikaturu týkající se jiných případů a ukazovat soudu, kolik jste toho k dané věci přečetli. Přirozeně lze podpořit svou argumentaci týkající se hodnocení důkazů odkazy na judikaturu. S ohledem na jedinečnost každého případu však budou její závěry ve vztahu k řešení samotného předmětu sporu přenositelné zpravidla jen v obecné rovině a pro řešení posuzované věci budou mít spíše toliko inspirativní charakter.

Namísto obecných teoretických pojednání o dokazování je třeba se zaměřit na konkrétní okolnosti dané věci. V záplavě obecných slov a citací se totiž může zbytečně ztratit zajímavý argument, který by mohl mít šanci na úspěch. Jednoduše řečeno, i pro kasační stížnost bezesbýtku platí, že kvalita je důležitější než kvantita. Některá podání jsou přitom podle mého názoru zcela nesmyslně dlouhá, repetitivní a čtenářsky úmorná. Na soud určitě neuděláte dojem tím, že dokážete napsat dvaceti a vícestránkové podání a prošpikovat ho plejádou jeho vlastních judikátů. *A last but not least*, to, že nesouhlasím s právním názorem krajského soudu nebo žalovaného, neznamená, že je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Je pro Tebe těžké se při rozhodování oprostít od emocí a subjektivního vnímání jednotlivých kauz tak, abys všem „měřila stejným metrem“?

Tak z hlediska osobnostního nastavení nelze říct, že bych byla nějaký inertní stroj na právo. Při práci se ale opravdu snažím soustředit na to, abych rozhodla věcně správně bez ohledu na pozadí kauzy. Někdy je samozřejmě těžší oprostít se od příběhu a soustředit se pouze na relevantní fakta. Jako člověka mě pochopitelně lidsky mrzí, že v některých kauzách nelze vyhovět, třebaš jen proto, že účastník začal s hájením svých práv pozdě nebo zvolil nešťastnou procesní strategii. Ono se samozřejmě řekne „každý nechť si střeží svá práva“, ale vysvětlovat to pak na podkladě konkrétního příběhu účastníkům není jednoduché, stejně jako to poté dostat z hlavy.

Někdy se stává, že podobné kauzy ve stejnou dobu připadnou různým senátům. Jak funguje rozhodování v takových případech? Koordinují senáty svůj postup, nebo si každý nezávisle rozhodne svou kauzu a případné sjednocení by proběhlo přes rozšířený senát?

V případě, že kauzy týkající se týchž účastníků nebo právních otázek připadnou různým senátům, je vcelku běžnou praxí, že soudci, resp. senáty, mezi sebou komunikují a snaží se koordinovat své postupy, aby se předešlo rozdílným rozhodnutím. S ohledem na skutečnost, že jednou z nejdůležitějších rolí NSS je sjednocování judikatury, považují takovou neformální praxi za velmi přínosnou. Při současné velikosti nápadu a „produkci“ rozhodnutí je ovšem realitou, že se ne vždy podaří související právní otázky uhlídat. Také mohou mít různé senáty odlišný právní názor na posuzovanou (společnou) otázku. Pak ovšem skutečně nezbyvá než předložit věc rozšířenému senátu.

Kolik kauz v průměru za rok rozsoudíš?

Jako soudce zpravodaj jsem za posledních pět let zpracovala průměrně kolem 140 kauz ročně. Asi šestina z toho se týkala sporů v oblasti daní v užším slova smyslu (DPH, daně z příjmů, spotřební daně, majetkové daně). Z hlediska náročnosti se jedná spíše o jednu z těch nejpracnějších agend. Ne nutně z hlediska obtížnosti, ale časové náročnosti zpracování.

Na NSS ovšem soudíme v tříčlenných senátech, takže se dále podílím na rozhodování kauz, které zpravodajsky připravují moji dva kolegové. Ročně takto společnými silami „rozsoudíme“ v průměru kolem 400 kauz. K tomu se v posledním roce přidala práce v rozšířeném senátu, takže se určitě nenudím.

Pakliže bys mohla ve svém životě soudce změnit jednu věc, která by to byla?

To je těžká otázka, protože jsem jako soudce v zásadě spokojená. Kdybych ale měla přece jen něco změnit, asi bych si přála mít více času na hlubší reflexi a studium určitých právních otázek, které mě zajímají, ale na které se v každodenním pracovním tempu nedostává tolik prostoru. Práce na NSS je časově velmi náročná, takže možnost věnovat se určitému tématu do hloubky je někdy omezená.

Máš v soudcovské roli nějaký svůj vzor?

To nemám. Já nejsem typ člověka, který by vzhlížel k nějakému nedostupnému ideálu a snažil se mu přiblížit, nebo jej napodoboval. Jdu víceméně svou vlastní cestou. Což na druhou stranu neznamena, že bych byla úplný samorost. Určitě mě ve velké míře inspirují kolegové na soudu, kteří umí spojit empatii se zkušeností, ale i osobností mimo něj.

Tématem tohoto Bulletinu je prekluze. Co pro Tebe tento v daních relativně hojně používaný pojem znamená?

Konec sporu bez věcného vyřešení. Vlastně nepovažuji takové ukončení sporu za šťastné. Je to takové utrpené vítězství v důsledku toho, že uplynul čas, aniž by správce daně stihl odvést svou práci. Smysl správy daní, tedy zjistit a stanovit daň správně, díky tomu nemusel být naplněn. Samozřejmě chápu, že spor o správnou výši daně nemůže trvat navždy a v určitém momentu je potřeba jej utnout. Ale i jako advokáta mě vždycky daleko víc hřálo dotáhnout spor do úspěšného konce věcně. Prosadit mnou zastávaný názor na interpretaci hmotného práva v daném případě, nikoli utáhnout vítězství na procesních „šarvátkách“. Jako soudce mám pak docela pochybnosti o pravidlu, které soudu ukládá přihlížet k prekluzi práva stanovit daň z úřední povinnosti. Když uvážím, kolik skutečností a různých pravidel má vliv na běh prekluzivní lhůty, pak si skutečně kladu otázku, zda je v silách soudu posoudit zodpovědně od stolu na základě předaného spisového materiálu ke konkrétnímu dílčímu daňovému řízení, kdy v konkrétním zdaňovacím období nastala či nastane prekluze...

Celá řada kauz v poslední době nekončí meritorním rozhodnutím správce daně, nýbrž zastavením doměřovacího řízení pro uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Typicky v situacích, kdy se věc dostane správcům daně zpět do rukou po zásahu správních soudů. Jak se díváš na takové konce případů a co by mělo být příp. jinak, aby došlo k vydání rozhodnutí ve věci samé?

Myslím, že tyto kauzy budou ve velké míře souviset především s tím, že se pravidlo daňového řádu o absolutním charakteru desetileté prekluzivní lhůty, tedy její zásadní nepřekročitelnosti, potkalo s přetížením správních soudů, které kulminovalo právě v předchozích několika letech. To je problém, který se snad přijatými opatřeními daří zdořovat, neboť pokud je mi známo, statisticky průměrná délka řízení v posledních letech klesá, zejména na krajských soudech. Takže podle mě je asi jediným funkčním receptem právě zkrácení délky řízení. Tak aby zbylo dost času na stanovení daně i po eventuálním zásahu správních soudů. Protože desetiletou lhůtu považuji za poměrně velkorysou. Měla by proto podle mého názoru z podstaty věci zafungovat spíše v ojedinělých případech. Raději však vůbec s ohledem na to, že její aplikaci provázejí nové nejasnosti, jak je vidět i z aktuální kauzy JASA trans, kterou bude v nejbližší době projednávat rozšířený senát. Tam očekávám opravdu náročnou vnitřní debatu. Určitě se čtenáři příštích čísel Bulletinu mají v tomto směru na co těšit. ■

Mgr. Lenka Krupičková, LL.M.

Vystudovala Právnickou fakultu Masarykovy univerzity v Brně. Absolvovala stipendijní pobyt na univerzitě ve švýcarském Fribourgu a postgraduální studium na Univerzitě Johanna Keplera v rakouském Linci.

V letech 2010 až 2017 působila jako advokátka, byla současně kvalifikovanou daňovou poradkyní. Ve své praxi se specializovala na zastupování v daňových sporech před správci daně a soudy a na poradenství v oblastech daní, správního práva a obchodního práva.

V roce 2018 byla jmenována soudkyní Nejvyššího správního soudu; od června 2023 je členkou jeho rozšířeného senátu. Je také členkou Rady Justiční akademie. Přednáší pro odbornou veřejnost a publikuje zejména v oboru daní.

Prekluze v daňovém právu a lhůta pro stanovení daně



JUDr. Daniel Hušek, MPA,
vedoucí Oddělení daňového
procesu Finančního úřadu
pro Středočeský kraj

Úvod

Pojem *lhůta pro stanovení daně* je jistě velmi dobře znám každému, kdo se ve svém profesním, studijním a příp. i soukromém životě alespoň trochu zabýval a zabývá daňovou problematikou. Tímto příspěvkem se snažím uvést několik základních tezí a myšlenek k tomuto institutu; naopak nemám v úmyslu pouštět se do detailních otázek, jimž bude dostatek prostoru věnován v ostatních článcích.

Lhůta pro stanovení daně je tzv. prekluzivní (nebo také *pro-padná*) lhůta. Co přesně to znamená, si ukážeme v následujících řádcích. Pojem *lhůta pro stanovení daně* a pojem *prekluzivní lhůta* se přitom občas zaměňují, což ovšem není příliš šťastné, protože se nejedná o synonyma. Ve stručnosti řečeno, druhý z pojmů (tj. *prekluzivní lhůta*) je širším pojmem, protože daňový řád [zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)] zná více druhů lhůt, jejichž charakter je prekluzivní.

Pojďme se tedy na tyto pojmy podívat blíže.

Pojem prekluze a význam času v daňovém právu

Pojem prekluze je odvozen od slovesa „prekludovat“, které můžeme definovat jako *ztratit právo po uplynutí určité lhůty, v níž nebylo uplatněno*;¹ příp. prekluzivní lhůtu můžeme vymezit jako lhůtu, s jejímž uplynutím zákon spojuje zánik práva. Samotné slovo „prekluze“ pak má svůj původ v latině, což asi málokoho překvapí: *praeclusio* [*prae-* (před) + *cludere* (zavřít)].²

Pokud tedy hovoříme o prekluzivní lhůtě, bavíme se o lhůtě, po jejímž uplynutí adresátovi práva toto právo zanikne. A není tak možné se ho již dále dovolávat. Kromě lhůty pro stanovení daně sem lze zařadit např. lhůtu pro podání odvolání, ale i lhůtu pro placení daně aj.

Opak prekluzivní lhůty je lhůta pořádková. Je to lhůta, pro niž také platí obecná pravidla počítání času, avšak s jejím uplynutím není spojen zánik práva. Pokud má tedy např. daňový subjekt právo na to, aby správce daně v 60denní lhůtě posoudil jeho stížnost, uplynutím této lhůty – zcela logicky – nezaniká jeho právo na řádné vyřízení stížnosti.

S problematikou lhůt potom úzce souvisí pojem *čas*, resp. jeho počítání. Jak počítat čas pro potřeby daňových předpisů, upravuje v obecné rovině § 33 DŘ. Samotný abstraktní pojem *čas*, resp. jeho plynutí, pak pohledem právní nauky můžeme označit jako *objektivní právní skutečnost*, příp. *právní událost*, která nastane nezávisle na lidském chování. A právní skutečnost je pak podmínka, na jejíž splnění váží právní normy vznik (a samozřejmě i případný zánik) subjektivních práv a povinností.³

Tedy ať už daňový subjekt, jeho zástupce, úřední osoba správce daně či jiná osoba dělají co mohou, nemá to samozřejmě vliv na plynutí času. A pokud uplyne takový časový úsek, který je zákonem definován např. jako lhůta pro stanovení daně, aniž by v tomto úseku bylo uplatněno či vykonáno příslušné subjektivní právo, toto právo jednoduše zaniká. A neobsahuje-li právní úprava mechanismus, pomocí něhož by bylo možné se do takto uplynuté lhůty „nabourat“ (srov. např. § 37 odst. 4 nebo § 148 odst. 6 a 7 DŘ), právo „stanovit daň“, příp. „mít správně stanovenou daň“ – záleží na úhlu pohledu – zaniklo, byť si zpětně můžeme o správnosti aktuálního stanovení či nestanovení daně myslet, co chceme.

Lhůta pro stanovení daně

Krátké nahlédnutí do historie

Na tomto místě pouze krátce nahlédneme do několika vybraných starších právních úprav, abychom si mohli demonstrovat, že lhůta pro stanovení daně upravená daňovým řádem není žádnou novinkou.

1 KLANG, M. *Malá encyklopedie latiny v právu*. Praha: Linde Praha, a. s., 2004, s. 133.

2 *Prekluze*. Iuridictum. Encyklopedie o právu. Cit. 8. 8. 2024. Dostupné z: <https://iuridictum.pecina.cz/w/Prekluze>.

3 KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 141.

Tak zejména podle § 277 odst. 1 zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních (který lze podle mého názoru považovat za zdařilou kodifikaci hmotného, ale i procesního daňového práva v období první republiky ve věcech přímých daní), platilo, že *právo státu vyměřiti daň promlčuje se v 5 letech*. Tento zákon pak upravuje i další pravidla pro přerušení této lhůty, resp. její absolutní promlčení, což však pro účely tohoto článku není podstatné. Samotná „základní“ lhůta pro první stanovení (vyměření) daně však zjevně byla pro daňové poplatníky méně příznivá, než je tomu v současné úpravě. Za povšimnutí stojí také to, že tento zákon používá pojem „promlčení“ práva, přičemž „promlčení práva“ je v současnosti bližší spíš právu soukromému a vyznačuje se tím, že promlčení je nutné aktivně namítat; nepřihlíží se k němu z moci úřední.

Přirozeně pak musíme nahlédnout také do právní úpravy předcházející daňovému řádu, která již mnoha z nás bude známější – zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Z § 47 tohoto zákona plyne, že základní lhůta pro stanovení daně činí tři roky a daň lze stanovit nejpozději do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, pokud zde současně nebyla povinnost přiznání nebo hlášení podat. Rovněž jsou zde upraveny skutečnosti, kdy dojde k přerušení této lhůty. Je nasnadě, že předchozí právní úprava už toho má poměrně mnoho společného s právní úpravou současnou, byť na pohled působí poměrně strohým dojmem. Rozhodně ji komplexností nelze úplně srovnávat se současným § 148 DŘ, jenž pravidla výpočtu lhůty pro stanovení daně koncentruje na jednom místě. To osobně považuji za velmi praktické.

Jako zajímavost ještě můžeme poznamenat, že zatímco o prekluzivním charakteru lhůty pro stanovení daně dle zákona č. 337/1992 Sb. patrně není pochyb, lhůta pro placení daně byla tímto zákonem konstruována jako lhůta promlčecí a daňový subjekt musel vznést námitku promlčení, aby k ní bylo správcem daně přihlédnuto (srov. § 70 jmenovaného zákona). Z pohledu právní jistoty daňových subjektů (ale vlastně i správců daně, potažmo veřejných rozpočtů) je pak jistě pozitivní, že právní úprava daňového řádu i zde jasně stanovila prekluzivní charakter lhůty pro placení daně.

K čemu je lhůta pro stanovení daně dobrá?

Odpověď na otázku položenou v podnadpisu se nabízí. Lhůta pro stanovení daně má zásadní dopad do právní jistoty jak daňových subjektů, tak dalších zúčastněných osob, ale i správců daně, potažmo veřejných rozpočtů. I proto zákon upravuje maximální, až na výjimky nepřekročitelnou desetiletou lhůtu pro stanovení daně.

Musíme však připustit, že tato právní jistota je někdy limitována rozhodovací činností soudů a jejich výkladem – zpravidla nejednoznačných – situací. Tak např. vztah pravidel stavení lhůty pro stanovení daně během soudního řízení ve správním soudnictví dle § 148 odst. 4 DŘ a stavení lhůt pro zánik práva ve věcech daní dle § 41 SŘS je soudy vykládán i po více než 10 letech od účinnosti daňového řádu (viz např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 1. 11. 2023, čj. 9 Afs 95/2021-64).

Lhůta pro stanovení daně v sobě přirozeně, více či méně, zrcadlí také další zásady správy daní. Z pohledu zásady rychlosti a hospodárnosti motivuje správce daně k tomu, aby nedocházelo k prodávám mezi jeho úkony, ale i k tomu, aby zvažoval přiměřenost lhůt, které rozhodnutím stanoví daňovému subjektu či jiným zúčastněným osobám (mj. také projev zásady šetření práv). Zúčastněné osoby ve smyslu zásady spolupráce může motivovat k řádnému a včasnému plnění povinností, ale i uplatňování práv. Konečně se v ní logicky zrcadlí zásada zákonnosti, protože správci daně neumožňuje stanovení daně mimo časový rámec, který zákon vymezuje. Věřím, že bychom dokázali identifikovat i další projevy zásad správy daní při práci se lhůtou pro stanovení daně, avšak pro účely tohoto článku si jistě vystačíme s výše jmenovanými.

Lhůtu pro stanovení daně a navazující pravidla pro její výpočet, jak bylo již výše naznačeno, upravuje daňový řád koncentrovaně v § 148. Uplynutím této lhůty dojde k zániku práva stanovit daň. A to jak z pohledu správce daně, který tak nemá možnost daň stanovit (ať už vyměřit, nebo doměřit), byť má jasné indicie o tom, že by daň měla být stanovena jinak, tak ale i z pohledu daňového subjektu, který se např. nemůže domáhat snížení daňové povinnosti nebo uplatnit nárok na nadměrný odpočet daně z přídavné hodnoty,⁴ ačkoli by jinak (pokud by lhůta dosud neuplynula) o správnosti jeho nároku nebyly pochyby. Zánik práva je, až na již výše zmiňované výjimky (§ 148 odst. 6, resp. 7 DŘ), definitivní, což potvrzuje (rovněž již výše odkazovaný) § 37 odst. 4 DŘ, dle něž v případě uplynutí lhůty pro stanovení i lhůty pro placení daně nelze tuto lhůtu navrátit v předešlý stav.

Ale protože víme, že život přináší různé situace, počítá s tím i zákon a obsahuje pravidla, kdy může být lhůta pro stanovení daně modifikována:

- může být prodloužena o jeden rok, pokud v posledních 12 měsících stávající lhůty dojde k vykonání některého ze zákonem předvídaných úkonů (podání dodatečného daňového tvrzení, oznámení rozhodnutí o stanovení daně aj.);
- může být přerušena, a poběží tak znovu v základní délce tří let (např. zahájením daňové kontroly nebo podáním řádného daňového tvrzení);
- může být stavena (tj. neběží) po dobu, kdy se např. vyčkává na výsledek soudního řízení ve správním soudnictví, na výsledek mezinárodní spolupráce či bylo zahájeno trestní stí-

⁴ V případě nároku na odpočet daně z přídavné hodnoty je přitom ještě nutné vzít v potaz lhůtu pro jeho uplatnění ve smyslu § 73 ZDPH, která je odlišná od lhůty pro stanovení daně.

hání – tedy zpravidla tehdy, když je věc „mimo sféru“ správce daně a v zásadě i daňového subjektu, a ti tak nemohou stanovení daně příliš ovlivnit, ačkoli řešená otázka si žádá na výsledek dotčeného řízení či postupu vyčkat;

- či obsahuje zvláštní ustanovení o prolomení i třeba maximální desetileté lhůty v situacích navazujících na potenciální spáchání daňového trestního deliktu.

Lhůta pro stanovení daně a judikatura

Právě proto, že uplynutí či neuplynutí lhůty pro stanovení daně může mít takovéto významné dopady do života daňových subjektů, nelze se divit, že se leckdy snaží – v řízení před správcem daně nebo i následně před správními soudy – vyargumentovat, proč např. zrovna jejich daňová povinnost už nemohla být správcem daně stanovena z důvodu uplynutí této lhůty. A díky tomu vzniká i pestrá judikatura, která dále vymezuje mantinely jak pro správce daně, tak samozřejmě i osoby zúčastněné na správě daní.

Z poslední doby tak můžeme zmínit dobře známou problematiku skryté daňové kontroly, kdy správní soudy dovodily, že k přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 DŘ, tj. k opětovnému běhu tříleté lhůty pro stanovení daně, dochází počátkem skutečného prověřování konkrétní daňové povinnosti

konkrétního subjektu vybočujícího z mezí vyhledávací činnosti. Tedy nikoli až formálním zahájením daňové kontroly. A tak v mnoha případech tento okamžik nastal dříve (leckdy i mnohem dříve), v důsledku čehož musely soudy konstatovat, že daň byla stanovena až po uplynutí prekluzivní lhůty, a tedy nezákonně.

K tomu připomeňme, že uplynutí lhůty pro stanovení daně posuzují správci daně všech stupňů i soudy z moci úřední, tedy aniž by toto musel daňový subjekt namítat.

Mezi další zajímavé daňověprávní otázky, v nichž soud korigoval správní praxi výkladu lhůty pro stanovení daně, můžeme zařadit již výše zmíněný vztah § 41 SŘS a § 148 DŘ, běh lhůty pro uplatnění daňové ztráty (zákaz „řetězení“ daňových ztrát) či vymezení podmínek, za nichž vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení povede k doměření daně, a tedy i dojde k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok.

Závěr

Téma lhůty pro stanovení daně je zcela zřejmě pestré, široké a správní a soudní praxí možná ne zcela „probádané“. V úvodu jsem avizoval, že není účelem tohoto příspěvku a ani v mých silách všechna konkrétní témata obsáhnout. ■

Lhůty/doby v občanském zákoníku



JUDr. Petr Horák,
advokát, insolvenční správce

1. Úvod

Občanský zákoník¹ (dále také „OZ“) můžeme bez nadsázky považovat za právní předpis, se kterým se každý z nás setkává ať už denně, nebo jen zřídka, a to jak vědomě (např. při uzavírání

smlouvy o převodu vlastnictví k nemovitým věcem), tak i nevědomě (např. při koupi zboží v obchodě). Občanský zákoník představuje základní předpis úpravy soukromoprávních vztahů. Kromě toho, že upravuje ve zvláštní části jednotlivé závazkové vztahy a v obecné části pak např. základní zásady a principy, na nichž je občanské právo postaveno, úpravu právní subjektivity (osobnosti) aj., tak rovněž upravuje právní skutečnosti. Právními skutečnostmi se rozumí takové skutečnosti, se kterými právní řád spojuje vznik, změnu nebo zánik práv a povinností. Nikoli tedy všechny existující skutečnosti jsou s to tyto právní následky vyvolat. Řeknu-li např., že jsem byl na Měsíci, žádný relevantní následek to nemá. Naopak, prohlásím-li, že nějaká určitá věc je mým vlastnictvím, již to může právní následky vyvolat.² Je tedy třeba pro účely právních vztahů důsledně rozlišovat mezi právně relevantními a irelevantními skutečnostmi. Doktrína zpravidla dělí právní skutečnosti na subjektivní a objektivní.³ Můžeme se

1 Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

2 Může zde být jiná osoba, která totožné právo uplatňuje, anebo mě může ono prohlášení opravňovat s věcí nakládat jako s vlastní (jde-li např. o lesní plody, které jsem v lese nasbíral, apod.).

3 LAVICKÝ, P. Komentář k § 600. In: LAVICKÝ, P. a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1–654). Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 1934–1935.

setkat i se třetím typem, a sice smíšenými právními skutečnostmi.⁴ Rozlišovacím kritériem je, zda je právní skutečnost závislá na projevu lidské vůle či nikoli.

Subjektivními právními skutečnostmi se rozumí právně relevantní skutečnosti závislé na lidské vůli. V tomto případě jde buď o právní jednání, tedy jednání zákonem aprobované (dovolené, chtěné), a protiprávní jednání, tedy jednání zákonem reprobované (zakázané). Dále se mezi subjektivní skutečnosti řadí konstitutivní rozhodnutí státních orgánů (může jít o rozhodnutí soudů i správních orgánů)⁵ a vytvoření věci.⁶

Objektivními právními skutečnostmi jsou skutečnosti, které existují nezávisle na lidské vůli. Nejčastěji se uvádí smrt, narození či běh času.⁷ Zákodárce zvolil pro tyto objektivní skutečnosti v občanském zákoníku označení právní události.

Předmětem tohoto článku bude poskytnout přehled právních událostí, zejména pokud jde o otázku běhu času a okolnosti s tím spojené vč. promlčení a prekluze.

2. Čas jako právní skutečnost

Čas hraje v právních vztazích nezanedbatelnou právní roli a představuje jednu ze zásadních právních skutečností, existujících a projevujících se v právním světě nezávisle na vůli stran právních vztahů. Čas byl významnou právní skutečností již v době římského práva, kdy se rozlišoval čas souvislý (*tempus continuum*), jenž se počítal den po dni bez dalšího rozlišování⁸ (pracovní a nepracovní dny), a čas užitečný (*tempus utile*), kdy naopak k tomuto rozlišování dochází (dnes je možné některá jednání taktéž učinit jen v pracovní dny – např. úhrada peněz bankovním převodem dochází zpravidla v bankovní dny, tedy dny pracovní, a nikoli o víkendu či o státním svátku). Právo však ne vždy na čas nazírá totožně, jako je tomu v běžném životě. Např. dva dny v právním světě nejsou totéž co 48 hodin ve světě běžném,⁹ jak bude popsáno dále. Právo s časem může spojovat různé důsledky. Může jít jak o vznik práv (např. zmíněné narození člověka, kterým fyzická osoba nabývá osobnostních práv, může dědit, nabývat majetek atd.), změnu, tak i zánik těchto práv, příp. povinností (typicky smrtí zanikají majetková práva, avšak osobnostní práva mohou existovat i po smrti).

Čas se vyskytuje v právní oblasti ve více podobách. Jednak jde o časový okamžik (konkrétní čas) nebo může jít naopak o určitý

časový úsek (doba či lhůta). Pokud jde o pojem doba, tak zákonodárce používá tento pojem *promiscue* jak pro konkrétní časový okamžik,¹⁰ tak pro časový úsek (časové období).

Časový okamžik se v právu vyskytuje ve čtyřech podobách:

- den, který jistě nastane, a je známo, kdy se tak stane (*dies certus an, certus quando*): např. konkrétní den v kalendáři (31. 12. 2024);
- den, který jistě nastane, ale neví se, kdy se tak stane (*dies certus an, incertus quando*): nejčastěji uváděným případem je úmrtí člověka, kdy víme jistě, že se tak stane, ale nevíme kdy;¹¹
- den, o němž nevíme, zda nastane, ale pokud ano, tak víme kdy (*dies incertus an, certus quando*): víme, kdy konkrétní osoba nabude 15 let věku, ale nevíme, zda se toho dne dožije;
- den, o němž nevíme, ani zda nastane, ani kdy nastane (*dies incertus an, incertus quando*): jde prakticky o jakýkoli okamžik, který může osoba ovlivnit vůlí, např. nevíme, zda si koupí automobil ani kdy tak udělá.

Vymezení konkrétního okamžiku, jak je ve výše uvedených čtyřech variantách popsáno, je významné pro určení následků, které právo s časem spojuje. Právo spojuje následky jak s počátkem určitého času (*dies a quo*), tak rovněž s jeho koncem (*dies ad quem*).

Jedním ze zákonných pravidel spojených s časem je pravidlo, že pokud jde o vznik práva, tak to vzniká hned začátkem příslušného dne, tedy v 00.00 hod. Tak je tomu např. v případě zletilosti, kdy se občas vyskytují pochybnosti, zda osoba nabývá zletilosti ve smyslu § 30 odst. 1 OZ až následující den po svých 18. narozeninách, vzhledem k tomu, že zákon stanoví, že zletilost se nabývá až dovršením 18. roku věku. Uvedené by inklinovalo k tomu, že se tak stane až v 00.00 hod. následujícího dne. Nejvyšší soud ČSSR však již za účinnosti občanského zákoníku z roku 1964 (právní úprava je v současnosti totožná, tedy závěry jsou použitelné i dnes) dospěl v rozsudku ze dne 23. 12. 1987, sp. zn. 6 Cz 45/87, k závěru, že „občan dovršuje osmnáct let věku počátkem (v 00.00 hodin) toho dne, kterým svým číslem a měsícem odpovídá dni, kdy se před osmnácti lety narodil“. Jinými slovy, pro vznik práva je rozhodující již počátek dne.

Pokud jde o zánik práva, či nejzazší okamžik pro splnění povinnosti, tak tím je konec příslušného dne, tedy 24.00 hod. posledního dne. Tento závěr je však nutno korigovat v případě plnění závazku pravidly zakotvenými v § 602 OZ. Z nich se podává,

4 TĚGL, P. Komentář k § 600. In: MELZER, F., TĚGL, P. a kol. *Občanský zákoník – velký komentář. Svazek III. § 419–654*. Praha: Leges, 2014, s. 866.

5 Jde pouze o konstitutivní rozhodnutí, neboť jen ta působí vznik, změnu nebo zánik práv a povinností. Deklaratorní rozhodnutí tyto následky nemají, pouze osvědčují již nastalé skutečnosti.

6 ZUKLÍNOVÁ, M. Díl první, hlava šestá. In: DVOŘÁK, J., ŠVESTKA, J., ZUKLÍNOVÁ, M. a kol. *Občanské právo hmotné. Svazek 1. Díl první: Obecná část*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 155.

7 BEZOUŠKA, P. Kapitola VII. In: BEZOUŠKA, P., PIECHOWICZOVÁ, L. *Nový občanský zákoník, nejdůležitější změny*. Olomouc: ANAG, 2014, s. 98.

8 KINCL, J. Oddíl I. In: KINCL, J., URFUS, V. *Římské právo*. Praha: Panorama, 1990, s. 149.

9 TĚGL, P. Komentář k § 600. In: MELZER, F., TĚGL, P. a kol., op. cit. sub 4, s. 875–876.

10 Srov. např. § 224 odst. 3 nebo § 252 odst. 1 OZ.

11 Samozřejmě existují i případy, kdy můžeme vědět přesný okamžik, kdy ke smrti dojde (např. sebevražda, eutanazie atd.).

že pokud se má právo vykonat či povinnost splnit do určitého dne či v určitý den, je třeba, aby se tak stalo v obvyklou denní dobu, pokud něco jiného neplyne ze zvyklostí, zavedené praxe stran, popř. ze zvláštních okolností případu. To je vykládáno tak, že není možné požadovat po příjemci plnění, aby toto byl povinen přijmout i v nevhodnou denní dobu, např. ve 23.00 nebo 02.00 hod., pokud to neplyne ze zvyklostí či zvláštních okolností případu. Tak např. v případě plnění podnikateli, který má pevně stanovenou otevírací dobu, a plnění souvisí s podnikatelskou činností prováděnou v těchto otevíracích hodinách, by mělo být plněno v rámci této doby. Může se tedy i stát, že pokud půjde o noční bar či diskotéku, nebude v rozporu s § 602 OZ, pokud bude plněno v nočních či brzkých ranních hodinách. Stejně tak tomu bude např. při dodávce pekařského zboží, u něhož se předpokládá, že bude doručeno v brzkých ranních hodinách. Pokud však nepůjde o tyto případy, nedostane se oprávněný do prodlení, pokud odmítne přijmout plnění v nevhodnou dobu (např. v pozdních nočních hodinách). Bude to naopak povinný, který tím nemusí lhůtu k plnění stihnout.

3. Lhůty a doby

Téma lhůt a dob prolíná prakticky celým právním řádem. Téměř ve všech právních odvětvích se setkáváme se zvláštní úpravou lhůt. V rámci občanského práva hmotného je to především úprava v občanském zákoníku, zvláštní úpravu má občanský soudní řád, trestní řád i daňový řád. Tyto právní úpravy jsou si do značné míry podobné, ne-li přímo totožné. Jde o důsledek zásady bezrozpornosti právního řádu,¹² kdy si lze jen stěží představit, že by se např. počet dnů počítal jinak před soudem v civilním řízení a jinak v trestním řízení. Bez nadsázky však můžeme přijmout závěr, že úprava lhůt a dob upravená občanským zákoníkem je v právním řádu nejrozsáhlejší a nekomplexnější.

Na úvod je nutné si vysvětlit rozdíl mezi pojmy lhůta a doba. Starý občanský zákoník¹³ účinný do 31. 12. 2013 mezi těmito dvěma pojmy nikterak zvlášť nerozlišoval a různé následky s nimi nespojoval. Mohli jsme se v praxi setkávat s pojmem jak promlčecí lhůta, tak i promlčecí doba, přičemž v tom nebyl žádný rozdíl. Tomuto učinil konec nynější občanský zákoník, který začal rozlišovat mezi lhůtami a dobami.

Lhůtu a dobu lze definovat jako běh času ohraničený svým počátkem a koncem.¹⁴ Lhůtou se rozumí určitý časový úsek stanovený k uplatnění práva u druhé strany, popř. u jiné osoby, anebo u soudu nebo jiného příslušného orgánu. Naopak pokud jde o pojem „doba“, tak dobou se rozumí časový úsek, jehož uplynutím zaniká právo nebo povinnost bez dalšího, aniž je potřeba pro vyvolání tohoto právního následku zvláště projevit vůli.¹⁵

Lhůty mohou být jak zákonné, stanovené přímo právním předpisem, soudcovské, určované soudy v rámci civilních soudních řízení, nebo smluvní, tedy takové, které si strany právního vztahu vzájemně ujednají. Lhůty se dělí na hmotněprávní a procesní. Jak vyplývá již ze samotného názvu, tak hmotněprávní lhůty určují předpisy hmotného práva a lhůty procesní pak procesní předpisy. Nicméně to neplatí absolutně. Podstatné totiž není, jaký právní předpis lhůtu obsahuje, ale jaké důsledky se se lhůtou spojují, resp. v jakém místě má být právo uplatněno nebo vykonáno, aby byla lhůta zachována, resp. právo vykonáno.¹⁶ Pro hmotněprávní lhůty totiž platí, že nejpozději poslední den lhůty musí být právo vykonáno/právní jednání učiněno u jeho adresáta. Typicky např. musí dojít výpověď smlouvy, uplatnění vad adresátovi, či např. doručena soudu žaloba na určení popření pohledávky v insolvenčním řízení. Nestačí proto jednání učinit u někoho, kdo má povinnost jej adresátovi doručit (nejčastěji jde o podání zásilky k přepravě poště či jiné přepravní společnosti). Pro procesní lhůty naopak platí, že je třeba písemné podání nejpozději poslední den lhůty podat k přepravě (např. promlčecí lhůty). V daném případě je již nerozhodné, kdy bude podání doručeno adresátovi.

Lhůty je dále možno dělit na rigorózní (neměnné, pevně dané) a pořádkové, tedy takové, které nejsou pevně dané, jsou zpravidla stanovené popisně (např. v přiměřené době, bez zbytečného odkladu atd.).

V právních vztazích je přijetím občanského zákoníku třeba řádně rozlišovat, zda je pro určité právní jednání či určitý právní vztah stanovena lhůta nebo doba. Při časovém úseku daném dobou není zapotřebí žádné další aktivity subjektu právního vztahu, aby nastaly účinky spojené s uplynutím času, na rozdíl od lhůty, kdy je naopak potřeba tuto aktivitu projevit. Rozdíl mezi lhůtami a dobami se projevuje i při konci časového úseku, jak bylo uvedeno výše.

4. Počítání času – obecná ustanovení

Občanský zákoník obsahuje zvláštní pravidla pro počítání času, která se uplatní v občanském právu obecně, pokud zvláštní předpis nemá úpravu vlastní. Uvedené potvrdil rovněž Ústavní soud např. v nálezu pléna ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. Zavedení obecných pravidel počítání času je nezbytné pro právní jistotu stran právních vztahů, neboť jak bylo výše zmíněno, tak např. dva dny nejsou totéž co 48 hodin.

Lhůty počítané na dny počínají dnem následujícím po skutečnosti, která je rozhodná pro její počátek, a to ve smyslu § 605 odst. 1 OZ. Z uvedeného vyplývá, že pokud rozhodná skutečnost nastala např. v pondělí 1. září, je prvním dnem lhůty úterý 2. září od 00.00

12 Např. náleží pléna Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 21/01.

13 Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

14 ZUKLÍNOVÁ, M. Díl první, hlava šestá. In: DVOŘÁK, J., ŠVESTKA, J., ZUKLÍNOVÁ, M. a kol., op. cit. sub 6, s. 205.

15 Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, II. Zvláštní část k § 600.

16 ZUKLÍNOVÁ, M. Díl první, hlava šestá. In: DVOŘÁK, J., ŠVESTKA, J., ZUKLÍNOVÁ, M. a kol., op. cit. sub 6, s. 205.

hod. Je-li lhůta či doba stanovena na 10 dnů, je posledním dnem lhůty čtvrtek 11. září ve 24.00 hod. V případě, že by lhůta byla určena počtem hodin (48 hodin), nejde dle občanského zákoníku o lhůtu počítanou podle dnů, ale její počátek se počítá již od okamžiku, kdy nastala rozhodná skutečnost. Pokud by to bylo 1. září v 15.00 hod., tak lhůta 48 hodin končí 3. září v 15.00 hod. Uvedené vychází z pravidla zakotveného v § 608 OZ, tedy počítání *a momento ad momentum*. Toto pravidlo se uplatní i pro počítání lhůt ještě kratších, např. na minuty, s čímž se však z praktických důvodů lze setkat jen zřídka, i proto, že lze jen stěží ověřit tak krátký časový okamžik. Zpravidla jsou nejkratší lhůty dané hodinou, s čímž se lze setkat např. při podávání nabídek ve veřejné soutěži, kdy bývá stanoven nejzazší čas k jejímu doručení (např. ve 14.00 hod. 10. března).

Pokud jde o lhůty či doby určené na týdny, měsíce či roky, tak posledním dnem lhůty je den, který se pojmenováním nebo číslem shoduje se dnem jejího počátku. Např. pokud je lhůta dva týdny a skutečnost rozhodná pro její počátek nastala v pondělí, tak i v pondělí za dva týdny tato lhůta skončí. Stejně tak je tomu pro měsíce a roky, u nichž se nerozlišuje, kolik má měsíc nebo rok dnů. Je tedy jedno, zda jde o únor, který má 28 dnů, nebo přestupný rok, který má 366 dnů. Vždy bude posledním dnem lhůty den, který se pojmenováním nebo číslem shoduje se dnem počátku. Pro případ, že by takový den v měsíci neexistoval, např. právě zmíněný únor a počátek lhůty by byl 31. ledna, tak pokud je lhůta jeden měsíc, tak bude posledním dnem lhůty 28. únor. Jedná se o zvláštní fikci stanovenou občanským zákoníkem z důvodu právní jistoty, neboť pokud by tomu tak nebylo, nebylo by v tomto případě jasné, co se má posledním dnem lhůty na mysli, když 31. únor neexistuje.

Zvláštní interpretační pravidlo v § 606 OZ stanoví, co se myslí polovinou měsíce a jaká pravidla se uplatní, je-li lhůta delší než jeden měsíc a část měsíce. Polovinou měsíce se vždy rozumí 15 dnů bez ohledu na to, kolik dnů měsíc ve skutečnosti má.¹⁷ Pro případ, že je lhůta či doba delší než jeden měsíc a část měsíce, počítají se části až nakonec. Občanský zákoník neupravuje pravidla např. pro čtvrtinu či třetinu měsíce. V takovém případě by se musela zkoumat vůle stran právního vztahu, co bylo čtvrtinou či třetinou měsíce myšleno. Pokud však bude lhůta dva měsíce a 20 dnů, tak se nejprve započítají celé měsíce, a nakonec až oněch 20 dnů. Bude-li v daném příkladě rozhodným okamžikem 6. června, tak posledním dnem lhůty bude 26. září.

Jedním ze zcela zásadních ustanovení o běhu lhůt je pravidlo obsažené v § 607 OZ stanovící, že případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, končí lhůta až nejbližší následující pracovní den. Na rozdíl od právní úpravy občanského zákoníku z roku 1964 se toto pravidlo dle nynějšího občanského zákoníku

uplatní pouze u počítání lhůt, a nikoli i dob. Proto je třeba důsledně rozlišovat mezi zákonnými lhůtami a dobami. Doba skončí vždy v poslední den, bez ohledu na to, že je takovým dnem sobota, neděle nebo svátek.^{18, 19, 20} Častokrát se stává, že strany nechávají svá jednání až na poslední den lhůty s tím, že předpokládají, že pokud takový den připadne např. na sobotu či neděli, mohou jej učinit ještě nejbližší pondělí. Tak tomu však v případě dob není, a pokud jednání včas neučiní, dobu nestihnou a postihnou je negativní následky s tím spojené.

Lhůty můžeme dále dělit na *lhůty subjektivní a objektivní*. Toto rozlišení je významné a uplatní se zejména u promlčení nároků na náhradu škody a z bezdůvodného obohacení. Rozlišovacím kritériem je v tomto případě okamžik, kdy se osoba o určité skutečnosti dozvěděla (subjektivní lhůta) nebo kdy rozhodná skutečnost pro počátek běhu lhůty nastala (objektivní lhůta). V rámci výše zmíněné náhrady škody, příp. bezdůvodného obohacení, dochází ke kombinaci subjektivních a objektivních lhůt. Subjektivní promlčecí lhůty jsou v obou případech tři roky, přičemž za počátek jejich běhu se považuje okamžik, kdy se oprávněná osoba dozvěděla o vzniku škody/bezdůvodného obohacení a kdo tuto škodu způsobil/se bezdůvodně obohatil. Oba tyto předpoklady musejí být splněny kumulativně (společně). Nestačí tedy jen vědomost o vzniku škody, ale je zároveň nutné vědět, kdo ji způsobil. Pozdější okamžik je pak okamžikem, od kterého se počítá promlčecí lhůta. Objektivní lhůty v případě náhrady škody či bezdůvodného obohacení jsou 10 let, a dokonce 15 let v případě úmyslně způsobené škody či úmyslného bezdůvodného obohacení. Na rozdíl od subjektivních lhůt je počátek objektivních lhůt spojen již s okamžikem způsobení škody či vzniku bezdůvodného obohacení. Bez ohledu na to, kdy se tedy poškozený o škodu či bezdůvodném obohacení a osobách, které se těchto skutků dopustily, dozví, skončí promlčecí lhůty po 10, resp. 15, letech od okamžiku, kdy začala běžet objektivní lhůta.

5. Počítání času – zvláštní ustanovení

V předchozích oddílech byla popsána obecná ustanovení občanského zákoníku o počítání času. Občanský zákoník však obsahuje i zvláštní právní úpravu, která se s ohledem na zásadu, že speciální úprava má přednost před obecnou, použije v případě ujednání o času plnění. Prvotně je nutno vycházet z ustálené předchozí praxe zavedené mezi stranami, příp. ze zvyklostí. Pokud je nějaké časové určení předmětem obchodních zvyklostí, použije se pro jeho výklad právě význam, který je pojmu v obchodních zvyklostech přikládán, a má přednost před zněním občanského zákoníku. Stejně tak pokud již z praxe a proběhlých obchodních vztahů vyplývá zavedený výklad, má přednost před zákonnou úpravou. Teprve pokud nelze předchozí praxi či zvyklosti použít, nabízí ob-

17 TÉGL, P. Komentář k § 606. In: MELZER, F., TÉGL, P. a kol., op. cit. sub 4, s. 877.

18 Srov. zákon č. 245/2000 Sb., o státních svátcích, o ostatních svátcích, o významných dnech a o dnech pracovního klidu.

19 Např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 12. 2021, sp. zn. 30 Cdo 3248/2020.

20 LAVICKÝ, P. Komentář k § 607. In: LAVICKÝ, P. a kol., op. cit. sub 3, s. 1943.

čanský zákoník pro čas plnění vlastní právní úpravu obsaženou v § 1959. Občanský zákoník přebírá právní úpravu prakticky doslovně z již zrušeného obchodního zákoníku.²¹ Úprava dle občanského zákoníku se však neuplatní jen v obchodních (podnikatelských) vztazích, jak tomu bylo v rámci obchodního zákoníku, ale ve všech vztazích podléhajících občanskému zákoníku. Nicméně i nadále lze předpokládat, že to budou právě obchodní smlouvy, na něž se budou předmětná ustanovení nejčastěji aplikovat. Dle občanského zákoníku tak mají následující časové pojmy tento význam:

- začátek období = prvních 10 dnů tohoto období;
- polovina měsíce = období od 10. do 20. dne v měsíci;
- polovina čtvrtletí = druhý měsíc čtvrtletí;
- konec období = posledních 10 dnů období;
- ihned = doba pěti dnů, avšak při dodávce potravin nebo surovin doba dvou dnů a při dodávce strojírenských výrobků doba 10 dnů.

Je možno si povšimnout, že se jedná o výrazy používané prakticky jen v obchodních vztazích a při běžné činnosti se s nimi fakticky nesetkáme. I v obchodních vztazích si však smluvní strany v drtivé většině dojednávají konkrétní časová období ohraničená přesně danými dny, a to z důvodu právní jistoty.

Co vyznívá poměrně zvláště, je jiný výklad pojmu polovina měsíce, než jak jej používá obecné ustanovení v § 606 OZ, jak bylo popsáno v oddílu 4. Polovinou měsíce dle § 606 OZ je 15 dní (středem měsíce 15. den), zatímco podle § 1959 OZ je polovinou měsíce období v rozmezí od 10. do 20. dne v měsíci. Tato neurčitost, resp. dvojkolejnost, by mohla v právních vztazích způsobovat při výkladu dojednaných lhůt/dob značné potíže. Lze tedy jen doporučit výraz polovina měsíce nepoužívat a spolehnout se vždy na přesně a pevně určené dny (datum).

6. Promlčení a prekluze

Promlčení a prekluze jsou právní instituty, které jsou na běhu času postaveny. Jedná se o právní instituty obsažené jak napříč českým právním řádem, tak právními řády obecně. Smyslem promlčení, potažmo prekluze, je stimulovat věřitele k rychlému (včasnému) uplatnění jeho práv, a tím i předcházet v konkrétních případech důkazní nouzi na straně žalobce v soudním řízení.²² Zároveň se tím má zabránit časově neomezené nejistotě dlužníka, že bude muset svůj dluh uhradit, kdykoli si věřitel řekne. Pokud věřitel neprojevuje zájem na úhradě dluhu a nevymáhá ho, může dlužník nabýt přesvědčení, že věřitel na splnění dluhu netrvá. Pokud by neexistovaly promlčecí/prekluzivní lhůty, musel by být dlužník v neustálé nejistotě, zda a příp. kdy se věřitel svého nároku bude domáhat.

Podstatou promlčení/prekluze je skutečnost, že po uplynutí příslušné lhůty se právo na plnění oslabuje natolik, že jej soud v případě soudního vymáhání k námitce dlužníka (v případě promlčení) nebo automaticky (v případě prekluze) nepřizná.

Promlčení podléhají všechna majetková práva, pokud u některých z nich zákon tuto možnost nevyklučuje. Typickým případem nepromlčitelnosti je právo vlastnické, které promlčení nepodléhá, ale např. právo odpovídající věcnému břemeni nebo zástavní právo promlčení podléhají. Pokud jde o jiná práva než majetková, tak ta promlčení podléhají naopak jen v případě, že to zákon výslovně připouští. Typicky jde o právo na život, svobodu, výživné (netýká se jednotlivých dávek výživného, které se promlčují) atd., která promlčení nepodléhají, s tím, že majetkové nároky na odčinění újmy za porušení těchto osobních práv již promlčení podléhají.

Rozdíl mezi promlčením a prekluzí je ten, že k promlčení soud (rozhodčí soud) přihlédne pouze k námitce účastníka,²³ zatímco v případě prekluze k ní musí soud přihlédnout automaticky (pokud uplynutí prekluzivní lhůty vyplývá z provedených důkazů).²⁴ I ve druhém případě je samozřejmě vhodnější na prekluzi upozornit, neboť nelze spoléhat na to, že se plně uplatní zásada *iura novit curia* (soud zná právo). Druhým podstatným rozdílem mezi promlčením a prekluzí je to, že v případě promlčení právo nezaniká, pouze se oslabuje nárok do té míry, že jej soud věřiteli nepřizná. Ani v jednom případě už dlužník nic plnit nemusí. Dlužníkovi však nic nebrání v tom dluh uhradit, ani přes vznesenou námitku promlčení. Nejedná se v takovém případě o bezdůvodné obohacení věřitele, které by musel vrátit, ale o naturální obligaci, kterou nelze po dlužníkovi soudně vymoci, ale ten ji může i přesto dobrovolně splnit. V případě prekluze naopak platí, že uplynutím prekluzivní lhůty zaniká nejen nárok, tedy možnost domoci se svého práva soudní cestou, ale zaniká právo samo. Pokud by v takovém případě dlužník plnil, plnil by již na neexistující závazek a šlo by o věřitelovo bezdůvodné obohacení, které by dlužník mohl požadovat zpět.

Základním znakem jak promlčení, tak prekluze je kontinuální, ničím nepřerušovaný běh času ohraničený jak svým počátkem, nezávislým na vůli stran právního vztahu, tak svým koncem, s nímž je spojen důsledek promlčení či prekluze.²⁵ Výjimkou z nepřerušovanosti běhu těchto lhůt je stavení a přerušování běhu lhůt.

Stavením běhu lhůty se rozumí takový stav, kdy na základě úkonu oprávněné osoby (zpravidla věřitele) je za účelem uspokojení nároku takové osoby zahájeno soudní, příp. rozhodčí řízení. Vždy však musí jít o návrh na plnění (při uplatnění určovacího nároku ke stavení běhu promlčecí lhůty nedochází). Zahájením řízení se běh promlčecí lhůty pozastaví a po dobu řádného pokračování v řízení neběží. Po skončení takového řízení doběhne zbývající část pro-

21 Srov. § 415 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění zákona č. 179/2013 Sb.

22 TÉGL, P., WEINHOLD, D. Komentář k § 609. In: MELZER, F., TÉGL, P. a kol., op. cit. sub 4, s. 881.

23 O možnosti vznést námitku promlčení nemůže soud účastníky poučit, neboť jde o poučení o hmotném právu, což je v soudním řízení vyloučeno, jak dovodil Nejvyšší soud v usnesení ze dne 26. 11. 2014, sp. zn. 22 Cdo 2902/2014.

24 WEINHOLD, D. *Promlčení a prekluze v soukromém právu*. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 186.

25 Tamtéž, s. 131.

mlčecí lhůty. Podstatou je, aby věřitel v řízení řádně pokračoval. Pokud by např. vzal svůj návrh bezdůvodně zpět, bude se na promlčecí lhůtu hledět, jako by zastavena vůbec nebyla.²⁶ Přijetím občanského zákoníku došlo ke změně, pokud jde o možnost stavení běhu prekluzivních lhůt. Do té doby to zákon neumožňoval a judikatura rovněž tuto možnost odmítala.²⁷ Avšak s ohledem na znění § 654 odst. 2 OZ²⁸ se právní úprava stavení promlčecích lhůt uplatní i pro prekluzi. Uvedené potvrdil v řízení, jež se týkalo sice pracovněprávního vztahu (avšak závěr je přenositelný do právní úpravy občanského zákoníku), Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 12. 6. 2018, sp. zn. 21 Cdo 343/2018. Stavení prekluzivní lhůty nemusí být postaveno jen na provedení hmotněprávního úkonu, se kterým to právní úprava výslovně spojuje, ale důvodem může být i objektivní skutečnost nezávislá na vůli účastníka (vyšší moc). Po dobu trvání takové překážky prekluzivní lhůta neběží a pokračovat bude až po odpadnutí překážky.

Druhou okolností, mající vliv na nepřetržitý běh promlčecích lhůt, může být jejich *přerušeni*. Výklad se, zatím, přiklání k názoru, že přerušeni lhůty nelze uplatnit u lhůt prekluzivních.²⁹ Podstatou přerušeni lhůty je to, že okamžikem, kdy nastane skutečnost, se kterou zákon spojuje přerušeni lhůty, přestane původní promlčecí lhůta běžet a začne běžet od začátku lhůta nová. Občanský zákoník upravuje dva případy, kdy k přerušeni promlčecí lhůty dochází, a sice v případě uznání dluhu (může být promlčen, a dokonce i prekludován) a dále v případě, že bylo právo přiznáno orgánem veřejné moci (soudem či rozhodčím soudem). V obou případech začne běžet nová desetiletá promlčecí lhůta. V této souvislosti je nutno upozornit na jedno pravidlo, které se v praxi často přehlíží, a sice, že pokud jde o soudem přiznané úroky či úroky z prodlení, platí desetiletá promlčecí lhůta jen pro příslušenství, které přirostlo do právní moci rozhodnutí, a to přesto, že v rozhodnutí bývá zpravidla výrok, že dlužník je povinen uhradit úroky/úroky z prodlení v určité výši až do zaplacení. To samozřejmě běžně inklinuje k tomu, že věřitelé mají představu, že mohou se svým nárokem čekat dalších 10 let, než podají návrh na výkon rozhodnutí nebo exekuci. V případě příslušenství, které však přiroste až po právní moci rozhodnutí, platí nejen obecná tříletá lhůta, ale je dle judikatury Nejvyššího soudu³⁰ ještě korigována tak, že pokud není do tří let podán návrh na výkon rozhodnutí nebo exekuci, promlčí se po třech letech příslušenství přirostlé po právní moci rozhodnutí kompletně celé, a nikoli jen tři roky nazpět. S tímto případem se autor často setkává v přihláškách do insolvenčních řízení, a to i pohledávek státu a velkých bankovních domů.

Občanský zákoník rovněž připouští, s ohledem na převážnou pozitivnost právní úpravy, subjektivní změny promlčecích i pre-

kluzivních lhůt. Mohou být jak prodlouženy, tak i zkráceny (pro prekluzivní lhůty je obecně typická jejich krátkost, zpravidla do šesti měsíců). Tato možnost je však korigována minimální délkou jeden rok a maximální délkou 15 let s tím, že pokud by došlo k této úpravě v neprospěch slabší strany, k takovému jednání se přihlížet nebude a bude platit zákonná lhůta. Výslovně občanský zákoník zakazuje sjednání kratší promlčecí lhůty u práva na plnění vyplývajícího z újmy na svobodě, životě nebo zdraví nebo o právo vzniklé z úmyslného porušení povinnosti.

Pokud jde o rozlišování mezi promlčením a prekluzí, zákon výslovně stanoví, která práva se promlčují, nejčastěji použitím formulace „jinak se právo promlčí“ apod. U prekluze je situace složitější. Zákon zpravidla u konkrétního práva uvádí, že uplynutím lhůty zaniká,³¹ že soud právo nepřizná nebo např. že se k jednání či následku nepřihlíží.³² Často je však možno dojít k závěru, že lhůta je prekluzivní pouze výkladem.³³

Obecná promlčecí lhůta, není-li v zákoně uvedeno jinak, činí tři roky s tím, že nejpozději se majetkové právo promlčí za 10 let. Delší promlčecí lhůta 10, resp. 15, let platí pro škodu nebo bezdůvodné obohacení (jsou-li způsobeny úmyslně). Prekluzivní lhůty toto obecné vymezení nemají a je třeba u každého práva zvlášť tuto lhůtu zkoumat.

7. Závěr

Tento článek si nekladl za cíl podrobný rozbor problematiky běhu času v podobě lhůt a dob dle občanského zákoníku, ale poskytnout čtenářům základní přehled o tom, jak čas zasahuje do právních vztahů adresátů norem občanského práva. Čtenář by si měl uvědomit především rozdíl mezi počítáním času v běžném lidském životě a v právních vztazích. Zejména by měl klást důraz na rozlišování mezi lhůtami a dobami s důrazem na rozdílné okamžiky konce lhůt a dob. Rovněž je podstatné si pro případ soudních sporů uvědomit rozdíl mezi lhůtami hmotněprávními, kdy je třeba úkon učinit nejpozději poslední den lhůty u adresáta, a lhůt procesních, kdy postačí poslední den lhůty předat zásilku s úkonem na poště či jiné přepravě, která má povinnost zásilku doručit. Dále je nutno nezapomenout na rozdíl ve lhůtách stanovených na týdny, měsíce a roky a lhůty kratší, pokud jde o počátek jejich běhu a taktéž konec.

V rámci promlčení a prekluze je třeba řádně u každého jednotlivého ustanovení zákona dávat pozor na to, zda je lhůta promlčecí nebo prekluzivní, zda může být zastavena nebo přerušena, jakož i na to, že s uběhnutím těchto lhůt se spojují různé následky. ■

26 Např. usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 12. 1999, sp. zn. III. ÚS 354/99.

27 Např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 21. 7. 2020, sp. zn. 24 Cdo 4626/2019, nebo ze dne 26. 2. 2016, sp. zn. 21 Cdo 5088/2015.

28 Dle § 654 odst. 2 OZ platí, že: *Ustanovení tohoto zákona o běhu promlčecí lhůty platí obdobně i pro prekluzivní lhůtu.*

29 BRIM, L. Komentář k § 654. In: LAVICKÝ, P. a kol., op. cit. sub 3, s. 2167.

30 Srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 5. 2013, sp. zn. 31 Cdo 2160/2012, nebo ze dne 14. 12. 2022, sp. zn. 20 Cdo 3450/2020.

31 Např. § 242, 212, 2314, 2835 OZ.

32 Např. § 1373 odst. 2 OZ; § 5, 85, 104 ZOK.

33 Např. § 127, 590, 2024, 2137 OZ.

Prekluze a daňové ztráty optikou zákona i judikatury



Mgr. Ing. Vít Křivánek,
Partner BDO, advokát
a daňový poradce (č. 5177)

Úvod

Rychlou rešerší historie vztahu daňových ztrát a jejich vlivu na běh prekluzivní lhůty lze zjistit následující zajímavosti.

Možnost uplatňovat vzniklou ztrátu¹ v následujících zdaňovacích obdobích po jejím vzniku zná daňové právo od nepaměti (v porevolučním období od 1. 1. 1993). V průběhu doby docházelo k drobným parametrickým úpravám ohledně počtu zdaňovacích období, ve kterých byl daňový subjekt oprávněn ztrátu uplatňovat. Úplně původně (počínaje 1. 1. 1993) zákon připouštěl odečíst daňovou ztrátu v pěti zdaňovacích obdobích. Posléze ve druhé polovině 90. let až do konce roku 2003 to bylo sedm zdaňovacích období. Poté, na dalších cca 16 let, jsme se vrátili k původním pěti letům, aby v polovině roku 2020² zákonodárce z pěti *de facto* udělal opět sedm zdaňovacích období – tentokrát je rozdělil na pět následujících a dvě předcházející období vzniku daňové ztráty.

K překvapení mnoha, speciální právní úprava běhu lhůty pro stanovení daně dotčená vykázanou (příp. uplatněnou) daňovou ztrátou³ historicky nešla ruku v ruce s legislativním zakotvením práva daňového subjektu ztrátu uplatnit. První legislativní zmínku zakotvující speciální pravidlo pro běh prekluzivní lhůty lze v zákoně o daních z příjmů nalézt ve schváleném znění až od poloviny roku 2000.⁴ Dobrých sedm let tak neexistovala přímá provázanost obou výše zmíněných normativních pravidel; existovala situace, kterou by si v dnešní realitě daňového práva jen málokdo dokázal představit.

Nicméně zpět do současnosti. V tomto článku se budu věnovat tématu prekluzivní lhůty pro stanovení daně s vazbou na daňovou ztrátu hned z několika úhlů. Článek by měl obsahovat všeobecné pojednání o této problematice tak, aby měl čtenář pokud možno ucelený obrázek o tématu prekluze u daňových ztrát.

Rád bych se zaměřil na několik dílčích interpretačních nejasností, jež se v posledních letech objevily a jejichž výklad postavil najisto až Nejvyšší správní soud. Konkrétně bych rád pojednal o (i) zákazu řetězení daňových ztrát, (ii) vlivu faktického uplatnění ztráty na běh prekluzivní lhůty, (iii) konkurenci § 148 odst. 3 DŘ a speciálního pravidla § 38r ZDP.

Právo odečíst daňovou ztrátu

Právní základ vztahující se k daňovým ztrátám nalezneme v **§ 34 odst. 1 ZDP**, na základě kterého lze daňovou ztrátu odečíst od základu daně jako jednu z odčitatelných položek (vedle např. odpočtu na podporu výzkumu a vývoje).

Předmětné ustanovení stanoví, že (vyměřenou) ztrátu lze odečíst (i) ve **dvou zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících** zdaňovacímu období (nebo období, za které se podává daňové přiznání, není-li toto zdaňovacím obdobím dle zákonného vymezení), za které se daňová ztráta stanoví, nebo (ii) **v pěti zdaňovacích obdobích následujících** bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Historické pozadí a okolnosti, za kterých došlo k rozšíření možnosti uplatňovat daňovou ztrátu i zpětně, máme ještě asi všichni v paměti. Šlo o bezprecedentní období pandemie covid-19 a na něj navázané ekonomicky velice křehké a nestabilní prostředí. V § 34 odst. 1 ZDP však i po pominutí celosvětové pandemie tato možnost pro daňové subjekty zůstala. Nutno dodat, že od jejího zavedení má svá omezení. Pravomocně stanovenou daňovou ztrátu lze totiž v bezprostředně předcházejících dvou zdaňovacích obdobích uplatnit toliko do výše 30 mil. Kč.⁵

Další novinku zavedenou totožnou novelou zákona o daních z příjmů představuje možnost **vzdání se práva** na uplatnění ztrá-

1 Daňovou ztrátou se dle zákona o daních z příjmů rozumí situace, kdy výdaje (náklady) upravené podle § 23 ZDP převyšují příjmy upravené podle § 23 ZDP (srov. § 38n odst. 1 ZDP). Daňové ztráty lze dosáhnout pouze u příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP) nebo příjmů z nájmu (§ 9 ZDP).

2 Zákon č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů.

3 Dnes § 38r ZDP.

4 § 38r ZDP ve znění od 1. 5. 2000.

5 Jedná se o částku v celkové výši za obě zdaňovací období.

ty v budoucnu. Jak předchozí věta naznačuje, zákon připouští, aby se každý daňový subjekt svobodně rozhodl, že vykázanou (a pravomocně správcem daně stanovenou) daňovou ztrátou v dalších zdaňovacích obdobích za účelem snížení svého základu daně nepoužije. Jedním z možných motivů takto postupovat může být fakt, že vzdá-li se poplatník práva na uplatnění daňové ztráty v následujících pěti zdaňovacích obdobích, výrazným způsobem tak zkrátí prekluzivní lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém došlo k vyměření této ztráty, tak i všech blízkých zdaňovacích období.⁶ Vzdání se práva na uplatnění ztráty musí být vůči správci daně učiněno nejpozději poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu. K později podanému oznámení se nepřihlíží. Rovněž je nutné doplnit, že jednou uplatněné vzdání se práva na uplatnění ztráty nelze vzít později zpět. Jeho účinky tak zůstávají zachovány, a to i v případě „snahy“ o učinění zpětvzetí tohoto podání.⁷

Způsob uplatnění daňové ztráty ve zdaňovacích obdobích následujících po období, ve kterém byla poplatníkem vykázaná (a správcem daně vyměřena), nečiní v praxi problém. Zpravidla k vyměření daňové ztráty dojde s dostatečným předstihem před uplynutím lhůty pro podání řádných daňových přiznání za další zdaňovací období – daňový subjekt tak uplatňuje vyměřenou ztrátu ve svém řádném daňovém přiznání. Jinak tomu bude v případě uplatnění ztráty zpětně (ve zdaňovacích obdobích předcházejících). Zde bude standardním procesním prostředkem dodatečné daňové přiznání. V ojedinělých případech může připadat do úvahy podání opožděného řádného daňového přiznání. Rád bych však dodal, že zákon nevyklučuje možnost daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu zpětně i v otevřeném vyměřovacím či doměřovacím řízení za bezprostředně předcházející zdaňovací období.⁸

Aniž bych snižoval význam dalších již specifitějších okolností souvisejících s uplatněním daňové ztráty, které § 34 odst. 1 ZDP zmiňuje (uplatnění daňové ztráty u veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti nebo u podnikající fyzické osoby), není zde prostor je podrobněji rozvést.

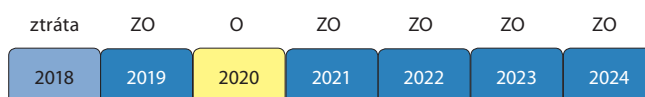
Uplatnění daňové ztráty v období, které není zdaňovací

Pouze pro připomenutí si dovoluji zmínit, že daňové právo nepracuje pouze s pojmem *zdaňovací období*. Text § 34 odst. 1 ZDP však ano. Jak nahlížet na situaci, kdy se mezi pět následujících zdaňovacích období, ve kterých zákon umožňuje daňovému subjektu uplatnit vyměřenou daňovou ztrátu, „vklíní“ období, které

nenaplnuje definiční znaky „zdaňovacího“ období?⁹ Lze daňovou ztrátu uplatnit i v tomto období? Může jím být např. období kratší 12 měsíců. Nejedná se o neobvyklou situaci zapříčiněnou např. přechodem z účetního na hospodářský rok či naopak.

Judikatura tuzemských soudů, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Heidrive* ze dne 13. 5. 2020, sp. zn. 87 Afs 58/2019 (dále také „**rozsudek Heidrive**“), potvrdila správní praxi otisknutou v tehdy platném pokynu GŘ D-22 čj. 5606/15/7100-10110-011620, podle které **bylo možné uplatnit daňovou ztrátu i v období, které zákon za zdaňovací období nepovažuje**, pakliže se nachází mezi pěti zdaňovacími obdobími bezprostředně následujícími po zdaňovacím období, ve kterém poplatník daňovou ztrátu vykázal. Pro úplnost si dovoluji doplnit, že výše zmíněná zaužívaná správní praxe byla převzata i do dnes aktuálního pokynu GŘ D-59 čj. 75325/22/7100-10111-702407. Pokud daňový subjekt uplatnil část daňové ztráty i v období, které není zdaňovacím, neztrácí možnost uplatnit další část ztráty v onom posledním (pátém) zdaňovacím období (v níže graficky znázorněném příkladu jde o zdaňovací období roku 2024).

Obrázek č. 1



Lhůta pro stanovení daně dle zákona o daních z příjmů jako *lex specialis*

Za účelem možnosti správce daně prověřovat správnost vykázané daňové ztráty za zdaňovací období, ve kterém vznikla, tak příp. dodatečně sníženou daňovou ztrátu *ex post* korigovat v dalších zdaňovacích obdobích, kde tato ztráta byla uplatněna, resp. mohla být uplatněna, musel zákonodárce přistoupit k zavedení speciálního pravidla pro počítání délky lhůty pro stanovení daně pro případ ztrátového subjektu. Obecné pravidlo pro běh a délku prekluzivní lhůty pro stanovení daně zakotvené v § 148 odst. 1 DR⁹ totiž dává správci daně k prověřování daňových povinností subjektu pouze lhůtu v délce tří let. Bez zvláštního pravidla (*lex specialis*) k obecné úpravě délky prekluzivní lhůty by se mohlo v praxi jednoduše stát, že správce daně zpětnou daňovou kontrolou dodatečně sníží vykázanou daňovou ztrátu, ale již nebude z důvodu marného uplynutí prekluzivní lhůty schopen korigovat základ daně ve zdaňovacím období, kdy byla tato ztráta subjektem uplatněna.

6 Podrobněji k běhu prekluzivní lhůty dále v textu článku.

7 Domnívám se, že správce daně bude vycházet ze stavu k poslednímu dni lhůty, tzn. bude-li posledním podáním ve věci (v rámci ještě běžící lhůty) zpětvzetí dříve uplatněného vzdání se práva na uplatnění ztráty, bude správce daně postupovat tak, jako by daňový subjekt nikdy tohoto práva nevyužil.

8 Směrem ke zdaňovacím obdobím následujícím tuto možnost aktivně uplatnit dosud neuplatněnou ztrátu dovodila judikatura tuzemských správních soudů.

9 Viz § 16b ZDP (základ daně u fyzických osob). Viz § 21a ZDP (základ daně u právnických osob).

Ustanovení § 38r odst. 2 ZDP reflektuje výše zmíněnou potřebu spravovat daňové povinnosti u ztrátových daňových subjektů tak, aby bylo dosaženo základního cíle správy daní – správného stanovení daně. Dotčené ustanovení po novele zavádějící vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty textově relativně „nabobtnalo“, pročez je dle mého soudu vhodné si ustanovení rozdělit a interpretaci provést dílčím způsobem. Ve své podstatě si lze představit tři možné scénáře.

Než přistoupím k podrobnějšímu rozboru výše naznačených variant, dovoluji mi zmínit jednu podstatnou skutečnost ovlivňující aplikaci speciální prekluzivní lhůty dle § 38r ZDP. Nejvyšší správní soud rozhodoval spor o to, **zda se speciální právní úprava aplikuje pouze v situaci, kdy daňový subjekt aktivně daňovou ztrátu v dalších zdaňovacích obdobích uplatnil**, či zda je z pohledu „prodloužení“ prekluzivní lhůty podle § 38r ZDP lhostejné, dojde-li reálně k uplatnění pravomocně stanovené daňové ztráty. Jinými slovy, bylo otázkou, zda vykázaná, ale daňově neuplatněná ztráta prolomuje obecnou lhůtu pro stanovení daně. Rozsudkem Heidrive¹⁰ Nejvyšší správní soud stvrdil svůj všeobecně přijatý názor, že „pro počítání lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoli případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoli z těchto pěti zdaňovacích období. K takovému závěru zdejší soud dospěl nejen v účastníky zmiňovaném a shora již citovaném rozsudku sp. zn. 4 Afs 251/2015, ale výslovně ji aktuálně stvrdil např. ve shora již taktéž zmiňovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 134/2019.“¹¹

Z citované části rozhodnutí je patrné, že k aplikaci podstatně delší prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 38r ZDP není relevantní, došlo-li k faktickému uplatnění daňové ztráty, a jako jediná podmínka postačí, byla-li daňovým subjektem vykázána (a správcem daně následně pravomocně stanovena) daňová ztráta.

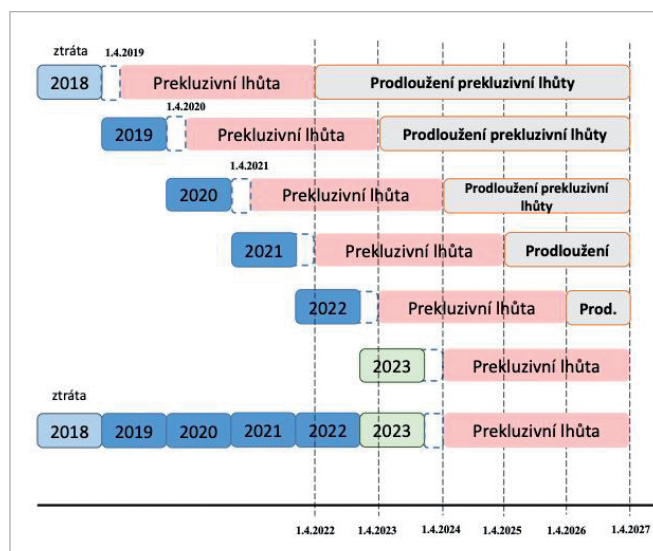
S vědomím výše uvedeného závěru Nejvyššího správního soudu lze, jak jsem již naznačil, nastínit tři možné scénáře související se speciální prekluzivní lhůtou:

1. daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu, práva ji uplatnit se nevzdal,
2. daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu, práva ji uplatnit se nevzdal, ztrátu uplatnil zpětně,
3. daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu a vzdal se práva ji uplatnit.

Ad 1. Daňový subjekt se nevzdal práva uplatnit daňovou ztrátu

Praktickou řečí, v § 38r ZDP dochází k vytvoření „bloku“ šesti zdaňovacích období (zdaňovacího období, ve kterém vznikla ztráta, a následujících pěti, ve kterých je možné tuto ztrátu uplatnit), jejichž „základní“ lhůta pro stanovení daně uplyne v jednom okamžiku – a to v tom, kdy skončí lhůta za poslední zdaňovací období z tohoto bloku (tedy páté zdaňovací období, ve kterém bylo možné ztrátu uplatnit). Tímto způsobem zákonodárce zaručil, že prekluzivní lhůta pro rok vzniku ztráty neuplyne dříve než lhůta za poslední období, ve kterém je možné tuto ztrátu uplatnit, a správce daně tak bude moci za všech okolností prověřovat i ztrátový rok.

Obrázek č. 2



V obrázku jsou nejprve znázorněna jednotlivá zdaňovací období (modře) a jejich „standardní“ prekluzivní lhůty¹² (růžově). **Rok 2018 je ztrátovým rokem** (světle modrá). Pakliže by rok 2018 ztrátový nebyl, prekluzivní lhůta pro zdaňovací období roku 2018 uplyne 1. 4. 2022, pro zdaňovací období roku 2019 uplyne 1. 4. 2023 apod. Pod těmito obdobími na jednom (souhrnném) řádku znázorňují celý „blok“ zdaňovacích období a jeho prekluzivní lhůtu, která, jak je z obrázku zřejmé, kopíruje prekluzivní lhůtu posledního zdaňovacího období (rok 2023) v souladu s pravidly § 38r odst. 2 ZDP.

Reálný dopad pravidla pro počítání lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 ZDP **demonstruje u jednotlivých zdaňovacích období šedě vyobrazené období nazvané „Prodloužení prekluzivní lhůty“**. Pokud by rok 2018 ztrátový nebyl, pak by prekluzivní

¹⁰ Spisová značka v textu výše.

¹¹ Bod 26 rozsudku Heidrive.

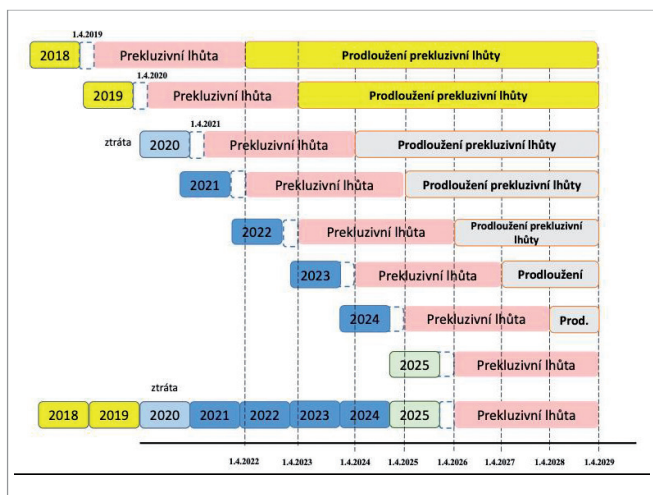
¹² Základní pravidlo pro běh a délku lhůty pro stanovení daně zakotvené v § 148 odst. 1 DŘ. Pro jednoduchost předpokládám, že (i) jednotlivá zdaňovací období jsou kalendářní roky, a (ii) lhůta pro podání daňového přiznání končí 1. dubna následujícího roku po konci zdaňovacího období.

Ihůta např. zdaňovacího období roku 2021 uplynula dne 1. 4. 2025¹³
 V případě ztrátového roku 2018 se lhůta zdaňovacího období roku 2021 „prodlouží“¹⁴ a uplyne až dne 1. 4. 2027 (o dva roky později).

Ad 2. Daňový subjekt se vzdal práva uplatnit daňovou ztrátu a současně uplatnil daňovou ztrátu zpětně

Rozdíl oproti variantě 1 je v tom, že do „bloku“ zdaňovacích období ovlivněných ztrátovým rokem 2020 nově spadají i zdaňovací období 2018 a 2019, ve kterých v mém modelovém příkladu došlo k uplatnění ztráty z roku 2020. Z následujícího obrázku je patrné, že uplatněním daňové ztráty do let 2018 a 2019 došlo k enormnímu navýšení počtu let prekluze. Pokud by daňový subjekt ztrátu v letech 2018 a 2019 neuplatnil, konec prekluzivní lhůty by připadl na 1. 4. 2022, resp. 1. 4. 2023. V situaci demonstrované na obrázku se konec prekluzivní lhůty (bez dalších potenciálních vlivů na běh této lhůty) posunul až na 1. 4. 2029.

Obrázek č. 3

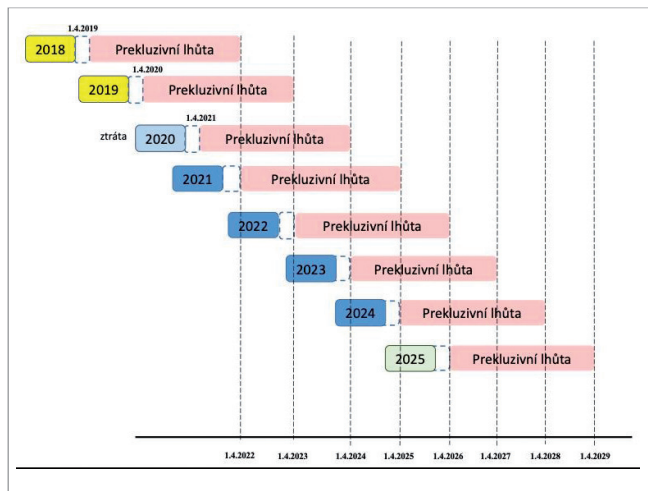


Ad 3. Daňový subjekt se vzdal práva uplatnit daňovou ztrátu

Poslední ze scénářů předpokládá aktivní jednání na straně daňového subjektu v podobě oznámení o vzdání se práva uplatnit vykázanou daňovou ztrátu v následujících pěti zdaňovacích obdobích adresovaného správci daně. Tímto krokem daňový subjekt výrazným způsobem redukuje „základní“ délku prekluzivní lhůty jak za zdaňovací období, ve kterém ztrátu vykázal, tak pěti zdaňovacích obdobích následujících, a v případě faktického uplatnění daňové ztráty v předcházejících dvou letech i těchto.

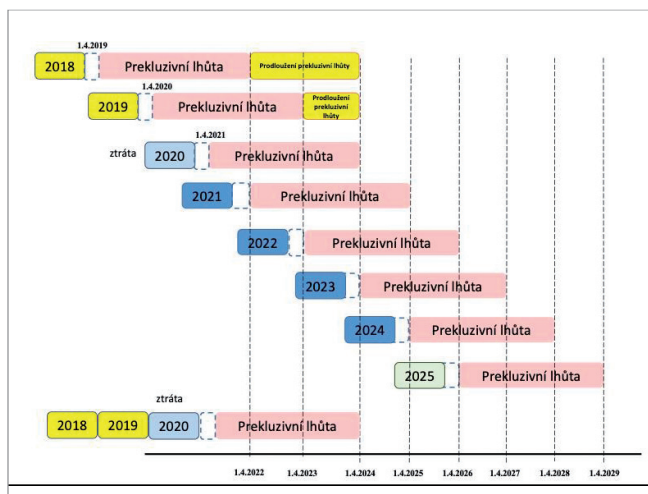
Obrázek č. 4A znázorňuje situaci, kdy se daňový subjekt vzdává svého práva uplatnit daňovou ztrátu a současně ji neuplatňuje v předcházejících dvou zdaňovacích obdobích.

Obrázek č. 4A



Obrázek č. 4B naopak demonsturuje situaci, kdy dojde ke vzdání se práva, ovšem vykázanou ztrátu poplatník v předešlých dvou obdobích fakticky uplatnil. Z porovnání obou situací je hezky patrné, jak a dokdy faktické uplatnění ovlivňuje prekluzivní lhůty těchto dvou zdaňovacích období.

Obrázek č. 4B



Princip tzv. řetězení daňových ztrát a jeho odmítnutí judikaturou NSS

Nyní bych se rád dostal k otázce tzv. **řetězení daňových ztrát**. Až do přelomového **rozsudku Hejdrive** správní praxe tento princip považovala za správný, vyplývající z dikce zákona a hojně jej v případech „multiplikace“ daňových ztrát využívala.

Co vlastně řetězení ztrát představuje? Jde o situaci **existence alespoň dvou ztrátových období** tak, že obě časově spadá-

13 Pro zjednodušení odhlížím u všech názorných případů od případné aplikace § 33 odst. 4 DŘ.

14 Nejedná se o prodloužení v právním slova smyslu.

jí do výše zmíněného „bloku“ šesti zdaňovacích období počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém vznikla ztráta. Z logiky je zřejmé, že jedno ztrátové období bude prvním z daných šesti, přičemž z pohledu předmětného principu řetězení ztrát je lhostejné, zdali druhé ztrátové období bezprostředně naváže na to první, nebo bude např. až v pořadí pátým zdaňovacím obdobím. V obecné rovině princip řetězení daňových ztrát spočívá na logice, že **později vykázaná ztráta** (v pořadí tedy druhá) **přímo ovlivní lhůtu pro stanovení daně prvního ztrátového roku, potažmo celého prvního „bloku“** zdaňovacích období.

Názornost výše zmíněného opět ilustruji na následujícím obrázku.

Obrázek č. 5

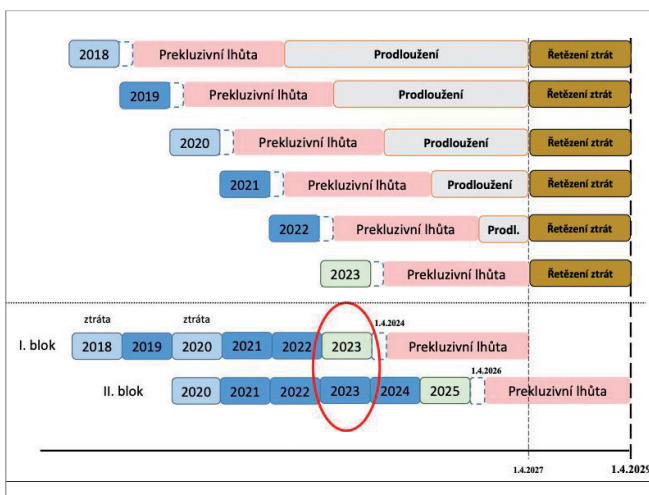


Schéma navazuje na předešlou grafiku. Opět v dolní části znázorňuji (tentokrát dva) ucelené „bloky“ zdaňovacích období (vždy započaté ztrátovým zdaňovacím obdobím – světle modrá barva) a nad nimi jednotlivá zdaňovací období, která jsou principem řetězení ztrát přímo ovlivněna.

V ukázkovém příkladu jsou **ztrátové roky 2018** a současně **2020**. Princip tzv. řetězení ztrát ve vazbě na prekluzivní lhůty zainteresovaných zdaňovacích období vychází z toho, že **poslední zdaňovací období prvního „bloku“**, které určuje lhůtu pro stanovení daně pro všechna zdaňovací období, **je rovněž součástí zdaňovacích období „bloku“ druhého** (v příkladu toto období představuje rok 2023). Tím se předmětné zdaňovací období ocitá ve „dvojím“ postavení. **Doslovnou aplikací § 38r odst. 2 ZDP** zastávanou správci daně pak **zdaňovací období roku 2023 ztrácí status rozhodného zdaňovacího období pro určení délky prekluzivní lhůty prvního „bloku“** – nahrazuje jej poslední

zdaňovací období druhého „bloku“ (v modelovém příkladu zdaňovací období roku 2025). Prekluzivní lhůta všech zdaňovacích období počínaje rokem 2018 (konče rokem 2025) tak neskončí 1. 4. 2027, ale až dne 1. 4. 2029. **Důsledkem aplikace principu řetězení ztrát je faktické prodloužení (již jednou prodloužované) lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období let 2018 až 2023 o další dva roky.**

Nelze si nevsimnout i dalších konsekvencí vyplývajících z principu řetězení ztrát. Mezi období, která jsou nyní principem řetězení daňových ztrát „svázána“ (roky 2018 až 2013), patří i taková (roky 2024 a 2025), ve kterých již není daňovému subjektu po právu umožněno uplatnit ztrátu z roku 2018. Podstatnějším důsledkem (*ad absurdum*) řetězení ztrát by také mohla být až **nekonečně dlouhá** prekluzivní lhůta, pokud by se vždy v pěti po sobě následujících zdaňovacích obdobích objevila další daňová ztráta. Jak bude dále podrobněji rozvedeno, **takový výklad zákona Nejvyšší správní soud odmítl.**

Jak již bylo zmíněno, v otázce zákazu řetězení ztrát lze považovat za klíčový judikát právě **rozsudek Heidrive**. Pozdější judikatura¹⁵ pak závěry z rozsudku Heidrive bez dalšího přijímá, a vytváří tak konstantní rozhodovací praxi. Po značně rozsáhlé rekapitulaci skutkového stavu a nástinu stěžovatelčiny použité argumentace v kasační stížnosti přistoupil Nejvyšší správní soud k hodnocení předmětné otázky tzv. řetězení daňových ztrát.¹⁶

Dle jeho názoru je možné pohlížet na § 38r odst. 2 ZDP v souvislosti s principem řetězení ztrát v zásadě **třemi možnými výklady**. „**První náhled**, který tzv. řetězení ztrát bez omezení připouští, (...) je třeba jednoznačně odmítnout. *Ad absurdum* by totiž v důsledku opakované aplikace daného ustanovení lhůta pro stanovení daně nemusela skončit nikdy, neboť by se i v případě dřívějších zdaňovacích období neustále prodlužovala na základě vzniku pozdějších daňových ztrát o dalších pět let, čímž by délka lhůty pro stanovení daně mohla ve výsledku dosahovat i několika desítek let.“¹⁷ **Druhý možný výklad** dle Nejvyššího správního soudu výslovně řetězení ztrát nevyklučuje, omezuje však takový postup zejména s přihlédnutím k maximální nepřekročitelné desetileté lhůtě pro stanovení daně zakotvené v § 148 odst. 5 DŘ.

Podle Nejvyššího správního soudu je však nutné jednoznačně upřednostnit **výklad třetí**, který možnost řetězení zcela **zapovídá**, neboť: „*Jiná aplikace § 38r odst. 2 ZDP totiž nerespektuje jeho smysl a především nepřiměřeně zasahuje do právní jistoty daňových subjektů. Výklad připouštějící tzv. řetězení ztrát nemá podle Nejvyššího správního soudu výslovnou oporu ani v samotném textu zákona a představuje toliko nepřipustně rozšiřující interpretaci daného ustanovení.*“¹⁸ Text předmětného § 38r odst. 2 ZDP dle Nejvyššího správního sou-

15 Např. rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2020, sp. zn. 9 Afs 81/2020, ze dne 18. 6. 2020, sp. zn. 2 Afs 388/2019.

16 Body 18 až 24 rozsudku Heidrive.

17 Bod 22 rozsudku Heidrive; zvýrazněno autorem.

18 Tamtéž; zvýrazněno autorem.

du váže prodloužení lhůty pro stanovení daně výhradně na zdaňovací období, v němž daná (konkrétní) daňová ztráta vznikla, a nikoli na zdaňovací období jiné (týkající se jiné ztráty). I ze samotné důvodové zprávy k novele zákona o daních z příjmů, kterou byl předmětný § 38r odst. 2 do zákona vtělen, plyne, že smyslem předmětné právní úpravy je poskytnout správci daně delší lhůtu ke kontrole vzniklé daňové ztráty, nijak však neodůvodňuje ani nepředpokládá jakékoli další prodlužování této lhůty, tím spíše ne v návaznosti na daňovou ztrátu vzniklou v jiném zdaňovacím období.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku připomíná, že smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran.

Zároveň tato lhůta tvoří určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. „Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážena tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhají povinnost prokázat svá tvrzení.“¹⁹ Nejvyšší správní soud uzavírá, že samotná skutečnost, že stěžovatelce vznikla v roce 2009 další ztráta, není rozhodná pro posouzení prekluzivní lhůty za rok 2008.

Ustanovení § 38r ZDP vs. § 148 odst. 3 DŘ. Kdo vítězí? Maximální desetiletá prekluze

Praxe ukázala, že kromě problematické situace mající příčinu v existenci vícero daňových ztrát v časové blízkosti (v rozmezí maximálně pěti let) vznikají i jiná úskalí a kontroverze, pokud jde o speciální úpravu lhůty pro stanovení daně dle § 38r ZDP. Opět až Nejvyšší správní soud vyložil, jak běží prekluzivní lhůta „zasazená“ speciální úpravou § 38r ZDP, pokud dojde k zahájení daňové kontroly. Jinými slovy, Nejvyšší správní soud posuzoval právní vztah mezi třemi právními normami: (i) § 148 odst. 1 DŘ jakožto základním pravidlem pro lhůtu pro stanovení daně, (ii) *lex specialis* § 38r odst. 2 ZDP a (iii) rovněž speciálním pravidlem pro přerušování běhu prekluzivní lhůty vlivem zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 DŘ.

Řešení sporu opět poskytl Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, sp. zn. 9 Afs 81/2020, ve věci Bohemiachlad, spol. s r. o. (dále jen „**rozsudek Bohemiachlad**“). Daňový subjekt (ve sporu žalobce a stěžovatel) se domáhal ukončení daňové kon-

troly (za zdaňovací období roku 2013), která dle jeho názoru pokračovala po uplynutí prekluzivní lhůty, s následující argumentací. Daňový subjekt za rok 2013 vykázal daňovou ztrátu a poslední den prekluzivní lhůty měl dle § 38r odst. 2 ZDP připadnout na 1. 4. 2022 (poslední den lhůty pro stanovení daně posledního pátého zdaňovacího období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu uplatnit).

Nicméně, okamžik zahájení daňové kontroly dne 25. 11. 2015 dle jeho názoru dle § 148 odst. 3 DŘ způsobil přerušení běhu speciální lhůty podle zákona o daních z příjmů a zapříčinil rozběhnutí již „standardní“ tříleté lhůty odvozené od § 148 odst. 1 DŘ. Ta dle daňového subjektu uplynula dne 25. 11. 2018, pročež pokračování v daňové kontrole po tomto datu představovalo nezákonný zásah.

Nejvyšší správní soud se s výše nastíněným právním názorem daňového subjektu pro vícero důvodů neztotožnil. Nejvyšší správní soud upozornil na skutečnost, že by tímto výkladem mohlo dojít k reálnému zkrácení prekluzivní lhůty, čímž by došlo k popření smyslu a cíle speciální úpravy § 38r odst. 2 ZDP. Současně dle Nejvyššího správního soudu ani neplatí hierarchie dotčených ustanovení tak, jak ji představil daňový subjekt – § 148 odst. 1 DŘ jako „nejspeciálnější“ pravidlo (i vůči § 38r odst. 2 ZDP).

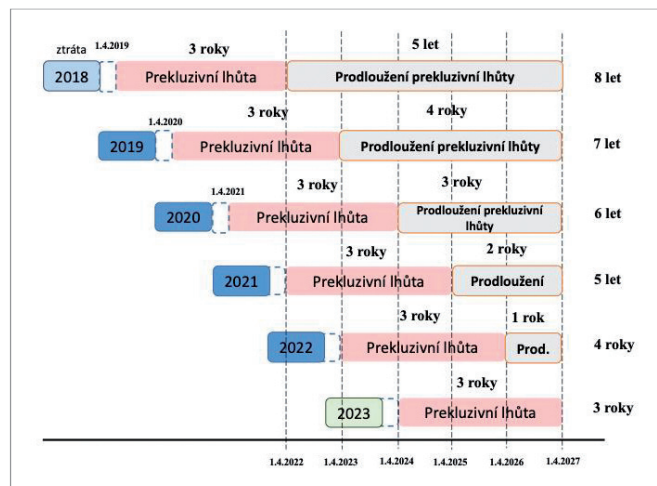
Podle mého názoru není pro budoucí praxi ani tak podstatné, z jakých důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, jako spíše to, jak se k dané problematice právně postavil. Ten si z každého dotčeného ustanovení vyextrahoval příslušné pravidlo, aby je následně logickým způsobem „spojil“ v celek. Konkrétně **§ 148 odst. 1 DŘ** pro soud zakotvuje **počátek** běhu prekluzivní lhůty, **§ 148 odst. 3 DŘ** normuje pravidlo o **přerušování běhu a rozběhnutí lhůty nové** a konečně **§ 38r odst. 2 ZDP** samotnou **délku lhůty**.

Návazně pak Nejvyšší správní soud v rozsudku Bohemiachlad úplně poprvé zakotvuje ke každému zdaňovacímu období v „bloku“ (tj. souboru zdaňovacích období počínaje obdobím, kdy byla vykázána ztráta, až po poslední páté, ve kterém ji bylo možno uplatnit) **individuální** prekluzivní lhůtu. Do té doby, alespoň dle mého právního přesvědčení, se správní praxe i judikatura klonily k tomu, že k těmto šesti zdaňovacím obdobím existuje lhůta toliko jedna a její běh je ovládán právními událostmi souvisejícími s posledním zdaňovacím obdobím. Devátý senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že **každé zdaňovací období má svou prekluzivní lhůtu** a každé zdaňovací období ji má navíc **jinak dlouhou**.

Pro názornější ukázkou délku jednotlivých lhůt zachycuje následující obrázek.

19 Bod 23 rozsudku Heidrive.

Obrázek č. 6



Z grafiky je zřejmé, že celková délka prekluzivní lhůty je dle soudu součtem „základní“ tříleté lhůty a pak již individuálního navýšení o určitý počet let v závislosti na tom, jak daleko (časově) je daně zdaňovací období od posledního (rozhodného) období, které dle § 38r odst. 2 ZDP definuje konec prekluzivní lhůty pro všechna dotčená zdaňovací období. Vezmu-li jako příklad ztrátový rok 2018, tak dle názoru Nejvyššího správního soudu má toto období prekluzivní lhůtu dlouhou osm let. Rok 2020 pak šest let, rok 2022 čtyři roky.

To však není vše. Nejvyšší správní soud následně poměrně pragmaticky dodává, že do **běhu každé z těchto lhůt** může být **zasahováno** okolnostmi uvedenými v § 148 odst. 2 až 4 DŘ. Klíčové rovněž dle Nejvyššího správního soudu je, že směřuje-li nějaká okolnost vůči jednomu zdaňovacímu období (jedné lhůtě pro stanovení daně), **nenáma žádný právní dopad** na jiné zdaňovací období (jinou lhůtu pro stanovení daně). Historicky se stávalo (a poměrně běžně), že správci daně s cílem prodloužit si prekluzivní lhůtu u všech zdaňovacích období dotčených daňovou ztrátou ryze formálně zahajovali daňovou kontrolu za poslední zdaňovací období, v rámci níž např. vůbec nechtěli daňový subjekt prověřovat. Po rozsudku Bohemiachlad by taková správní praxe neobstála.

Zpět k možnému dopadu § 148 odst. 2 až 4 DŘ na běh výše zmíněných lhůt. Použitím § 148 odst. 3 DŘ, který hrál rovněž v předmětném rozsudku hlavní úlohu, si dovoluji demonstrovat, jak soud vnímá správnou aplikaci těchto procesních ustanovení. Každá právní skutečnost zakládající prodloužení lhůty, příp. její stavení či přerušení, uvedená v § 148 odst. 2 až 4 DŘ, přivodí zákonem předpokládaný důsledek. Bude-li zahájena daňová kontrola, prekluzivní lhůta se přeruší a začne běžet znovu. A to znovu v délce, kterou znázorňuje obrázek č. 6. V případě roku 2018 tak znovu počíná běžet osmiletá prekluzivní lhůta dnem, kdy došlo k zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 DŘ. Např. pro rok 2021 to bude nová pětiletá lhůta atd.

Hned na první pohled se jeví, že takové pravidlo fakticky může prodloužit lhůtu třeba až na 14, či dokonce 16 let.²⁰ Proto Nejvyšší správní soud jednoznačně v rozsudku dodal, že **limitem** pro takové situace je zakotvení **objektivní desetileté lhůty** pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 DŘ. Upravovat stanovenou daň po této lhůtě lze za úplně jiných okolností vyjmenovaných v § 148 odst. 6 a 7 DŘ.

Byť lze brát názor Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku za zdůvodněný, osobně se stále nemohu ztotožnit s jeho praktickým dopadem. Pokud totiž správce daně zahájí daňovou kontrolu za kterékoliv zdaňovací období kromě posledního pátého, vždy bude rozběhnutá prekluzivní lhůta delší, než je základní tříletá podle § 148 odst. 1 DŘ. Byť v posledních letech k určitému mírnému posunu dochází, stále správci daně vedou daňovou kontrolu téměř k hranici, kterou jim zákon umožňuje. Není stále výjimkou, že daňová kontrola končí takřka v posledních dnech nově rozběhnuté tříleté lhůty. Devátý senát však z tříletých daňových kontrol udělal kontroly hypoteticky až osmileté. Zátěž daňového subjektu, ať už časová či finanční, je v případě daňové kontroly nesporná. Rovněž je dle mého názoru zjevné, že se tyto náklady s prodloužujícím se časem neúměrně navyšují. Nemluvě o tom, že v drtivé většině případů bude nést důkazní břemeno na bedrech daňového subjektu a je zjevné, že kvalita i kvantita důkazů s rostoucím odstupem času opět neúměrně klesá, a poplatník se tak toliko vlivem času dostává do výrazně slabšího postavení. Byť Nejvyšší správní soud jako jeden z důvodů odmítnutí názoru stěžovatele v rozsudku Bohemiachlad uvedl, že § 148 odst. 3 nenormuje délku nově rozběhnuté lhůty, nedomnívám se, že by zde neměl být brán zřetel na základní tříletou lhůtu v § 148 odst. 1 DŘ. Už jenom proto, že daňový řád ani zákon o daních z příjmů žádnou jinou délku prekluzivní lhůty vlastně nemá. Devátý senát ve své podstatě vytvořil „novum“, se kterým nepočítal ani zákonodárce. Ten naopak dle mého soudu zakotvil § 148 odst. 3 DŘ zcela vědomě s implicitním odkazem na § 148 odst. 1 DŘ.

Závěr

Procesní zakotvení prekluzivní lhůty v případě daňových ztrát v průběhu posledních let vyvolalo vášnivě právní diskuzi, řadu zajímavých a v kontextu dosavadní správní praxe i přelomových rozsudků z pera Nejvyššího správního soudu. Právní regulace prekluzivní lhůty, stavebního kamene právní jistoty daňových subjektů, je pro plynulý a bezproblémový chod správy daní zcela zásadní. Proto otevřeně kvituji, že se Nejvyšší správní soud v těchto otázkách ve všech výše zmíněných rozsudcích vyjádřil jednoznačně, srozumitelně a hlavně, další jeho judikatura bezproblémově navázala na první rozsudky, aniž by jakkoli otřásla s právními závěry zde uvedenými. Takto si představuji odpovědný přístup soudní moci k řešení zásadních otázek. ■

20 Pokud by k zahájení daňové kontroly došlo těsně před uplynutím prekluzivní lhůty a jednalo se o ztrátový rok.

Lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání



Mgr. Kateřina Devlin,
advokátka,
Deloitte Legal,
advokátní kancelář

Základním cílem správy daní je stanovení a vybrání daně ve správně výši. Proto pravomocně vyměřená daň není až do uplynutí lhůty pro stanovení daně neměnná, ale může dojít k jejímu zvýšení nebo naopak snížení.¹ Dodatečné daňové přiznání, resp. dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové přiznání“), je pak prostředkem (formulářovým podáním), kterým daňový subjekt požaduje po správci daně změnu poslední známé daně a kterým je zahájeno doměřovací řízení. Právní úprava přitom stanoví pro podání dodatečného daňového přiznání lhůty, jejichž nedodržení může mít pro daňový subjekt nepříznivé následky.

Lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání jsou obecně upraveny v § 141 DŘ a liší se podle toho, zda se dodatečným daňovým přiznáním mění poslední známá daň směrem nahoru (dodatečné daňové přiznání na daň vyšší), nebo dolů (dodatečné daňové přiznání na daň nižší), anebo zda se mění pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené beze změny výše poslední známé daně. Při podávání dodatečného daňového přiznání je však třeba pamatovat, že daňový řád a jednotlivé daňové zákony upravují pro některé případy lhůty speciální.

Dodatečné daňové přiznání na daň vyšší

1) Lhůty dle obecní právní úpravy

Pokud daňový subjekt zjistí, že jeho daň má být vyšší než poslední známá daň, má povinnost podat dodatečné daňové přiznání

na daň vyšší.² Ke splnění této povinnosti je mu stanovena dle § 141 odst. 1 věty první DŘ lhůta do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto skutečnost zjistil. Tato lhůta je subjektivní lhůtou pro podání dodatečného daňového přiznání, neboť počátek jejího běhu je závislý na subjektivních okolnostech poplatníka, resp. plátce daně. Povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší trvá podle § 141 odst. 1 věty druhé DŘ do konce lhůty pro stanovení daně, která je lhůtou objektivní.

Ustanovení § 141 odst. 1 DŘ tudíž pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší stanoví dvě lhůty – lhůtu subjektivní a lhůtu objektivní. Pravidla běhu objektivní lhůty jsou upravena v § 148 DŘ, který mj. stanoví, kdy se lhůta pro stanovení daně prodlužuje, přerušuje a staví. Na běh subjektivní lhůty se aplikují základní pravidla daňového řádu,³ ze kterých vyplývá, že subjektivní lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání nelze prodloužit⁴ a že pokud poslední den subjektivní lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.⁵

Speciální pravidlo pro běh subjektivní lhůty pak stanoví § 141 odst. 6 DŘ, podle kterého tato lhůta neběží po dobu, kdy není přípustné podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování. Vzhledem k tomu, že novelou daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021 došlo k rozšíření případů, kdy je podání daňového tvrzení nepřipustné, je třeba věnovat této skutečnosti náležitou pozornost. Pokud totiž daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň vyšší v probíhajícím vyměřovacím či doměřovacím řízení, přestože tak učinit ještě nemusel, neboť subjektivní lhůta se staví, pak správce daně sice z údajů nepřipustného dodatečného daňového přiznání na daň vyšší bude vycházet, ale daň doměří společně s penále dle § 251 odst. 4 věty druhé DŘ.⁶

Prakticky neřešitelná situace může nastat v některých případech, kdy daňovému subjektu vznikne povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší na základě „objektivní“ skutečnosti v době probíhajícího řízení o prvním dodatečném daňovém přiznání. Touto skutečností může být např. rozhodnutí Odvolacího

1 V rozsudku ze dne 26. 10. 2017 NSS uvedl: „V daňovém řízení se v případě doměření daně neuplatní překážka res iudicata typická pro správní řízení obecně. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku, možnost doměření daně je limitována pouze uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148).“

2 Totéž platí i pro nižší daňový odpočet nebo nižší daňovou ztrátu.

3 Část druhá hlava II DŘ.

4 Zákonnou lhůtu lze dle § 36 odst. 1 věty za středníkem DŘ prodloužit, jen pokud tak stanoví zákon.

5 Lhůta pro podání daňového tvrzení je lhůtou stanovenou k provedení procesního úkonu, na kterou se vztahuje pravidlo dle § 33 odst. 4 DŘ.

6 Užitečným nástrojem pro sledování osudu podaného (dodatečného) daňového přiznání je portál MojeDaně, příp. žádost o zaslání stejnopisu konkludentního (dodatečného) platebního výměru dle § 140 odst. 3, resp. § 144 odst. 3 DŘ.

finančního ředitelství nebo správního soudu, které mají dopady i do dalších zdaňovacích období (např. daňové ztráty nebo opakující se plnění). Subjektivní lhůta pro podání druhého dodatečného daňového přiznání se sice stává, ale daňový subjekt nemá *de lege lata* možnost dobrovolně bez vzniku penále svou daňovou povinnost opravit, neboť správce daně „objektivní“ skutečnost zohlední již v rámci rozhodnutí o prvním dodatečném daňovém přiznání. A to bez ohledu na to, zda daňový subjekt podá nepřípustné druhé dodatečné daňové přiznání či nikoli.⁷ Daňový subjekt je tak sankcionován ve formě penále i v případě dobrovolného dodatečného daňového přiznání (avšak neúčinného), což neodpovídá funkci penále jako takového. Dalším problematickým aspektem odložení podání dodatečného daňového přiznání z důvodu stavení lhůty pro jeho podání může být potenciální trestní odpovědnost a účinná lítost.

2) Lhůty dle speciální právní úpravy

Zvláštní lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší upravuje daňový řád v § 145 odst. 2. V případě, že správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, bude lhůta pro jeho podání stanovena správcem daně ve výzvě. Daňový subjekt se v takovém případě nebude řídit subjektivní lhůtou, ale náhradní lhůtou stanovenou správcem daně. Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší včas ve stanovené náhradní lhůtě, vznikne mu povinnost uhradit penále z dodatečně tvrzené a následně doměřené daně.

Odchyly od obecné právní úpravy lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší lze nalézt také např. v § 110zd odst. 3 a 4 ZDPH, který upravuje délku a běh lhůty pro opravu daně uživatele, který je registrován ve zvláštním režimu jednoho správního místa.

3) Následky nedodržení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání

Právní následky nedodržení subjektivní a objektivní lhůty jsou rozdílné. Nedodržení subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší může vést ke vzniku pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 DR, jejíž výše může dosáhnout až 300 tis. Kč.⁸

V případě, že v době podání dodatečného daňového přiznání již (objektivní) lhůta pro stanovení daně uplynula, pak správce daně doměřovací řízení zastaví dle § 106 odst. 1 písm. e) DR. Výjimkou je případ tzv. účinné lítosti pro účely zániku trestnosti daňového trestného činu dle § 148 odst. 7 DR, podle kterého lze stanovit daň bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně, pokud daňový subjekt podal nejen daňové tvrzení, ale tvrzenou daň vč. příslušenství také uhradil.

Jiné následky pak může mít nedodržení náhradní lhůty stanovené správcem daně ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 DR. Nepodá-li daňový subjekt ve stanovené lhůtě dodatečné daňové přiznání, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.⁹ Marným uplynutím stanovené lhůty je také zahájeno doměřovací řízení a případný doměrek bude spojen s povinnostmi uhradit penále.

Dodatečné daňové přiznání na daň nižší

1) Lhůta dle obecné právní úpravy

Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši a má být nižší než poslední známá daň, může podle § 141 odst. 2 DR podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší.¹⁰ Na rozdíl od předešlého případu (vyšší daň) je na zvážení¹¹ daňového subjektu, zda dodatečné daňové přiznání na daň nižší vůbec podá, neboť jde o jeho právo, nikoli povinnost. Dodatečné daňové přiznání na daň nižší může daňový subjekt podat ve lhůtě podle § 141 odst. 1 DR.

Způsob, jakým daňový řád stanoví lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, vedl k některým interpretačním nejasnostem. Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudcích ze dne 23. 11. 2020, čj. 5 Afs 237/2018-41, a ze dne 27. 8. 2015, čj. 1 Afs 238/2014-52, že pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší platí jak objektivní, tak i subjektivní lhůta pro jeho podání. Nejasnosti pak souvisely s právními následky nedodržení subjektivní lhůty, neboť ve správní praxi se objevily dva směry. Podle prvního je subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší lhůtou pořádkovou, tudíž její nedodržení může mít za následek pouze vznik pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 DR. Druhý směr naopak usuzoval,

7 *De lege ferenda* mají být tyto negativní dopady na daňový subjekt řešeny novelou § 259a DR, která umožní celé nebo částečné prominutí penále z důvodů hodných zvláštního zřetele, pokud novela nabude účinnosti v aktuálním znění návrhu. ODok Portál – VeKLEP – Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti správy daní a působnosti Celní správy České republiky.

8 Pokuta za opožděné daňové přiznání vzniká dle § 250 odst. 1 DR jak v případě, že daňový subjekt vůbec nepodá dodatečné daňové přiznání na daň vyšší, ale i v případě, že jej podá po stanovené lhůtě, přičemž toto zpoždění je delší než pět pracovních dnů.

9 Pokud daňový subjekt nesouhlasí s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, avšak zároveň se chce vyhnout riziku doměření podle pomůcek, může oznámit správci daně, že trvá na správnosti poslední známé daňové povinnosti. Oznámení je pak považováno za vyhovění výzvě a za dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu. Např. v rozsudku ze dne 18. 6. 2020, čj. 2 Afs 388/2019-70. Nejvyšší správní soud uvedl: „Žalobkyně na výzvu reagovala kvalifikovaným nesouhlasem, což vylučovalo stanovení daně podle pomůcek.“

10 Totéž platí i pro vyšší daňový odpočet nebo vyšší daňovou ztrátu.

11 Podání dodatečného daňového přiznání v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně tuto lhůtu prodlužuje o jeden rok (§ 148 odst. 2 DR).

že subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je lhůtou propadnou, tedy vede k zániku práva na doměření nižší daně.

Od obou směrů se odklonil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 9. 2023, čj. 2 Afs 363/2019-50, který vycházel z toho, že § 141 odst. 2 DŘ odkazuje pouze na jednu lhůtu dle § 141 odst. 1 DŘ, přičemž právním výkladem dospěl k závěru, že touto lhůtou je lhůta objektivní. Rozšířený senát proto uzavřel, že „daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně. Subjektivní lhůta stanovená v § 141 odst. 1 větě první DŘ (do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň) se pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nepoužije.“

Na rozdíl od dodatečného daňového přiznání na daň vyšší je daňový subjekt při podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší vázán pouze jednou lhůtou, a to (objektivní) lhůtou pro stanovení daně. Její běh je komplexně upraven v § 148 DŘ, přičemž § 38r ZDP stanoví speciální pravidlo např. pro stanovení konce prekluzivní lhůty v případě daňových ztrát a investičních pobídek.¹² Právní následky podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší po lhůtě pro stanovení daně jsou stejné jako v případě dodatečného daňového přiznání na daň vyšší, tj. daň již nelze doměřit a řízení zahájené opožděným dodatečným daňovým přiznáním bude zastaveno.

Výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu byl daňovými subjekty a poradci vnímán pozitivně, avšak i s jeho závěry se pojí některé interpretační obtíže, neboť na lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání jsou navázány další daňové instituty. V případě konkludentního doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání se za den doručení dodatečného platebního výměru považuje dle § 144 odst. 2 DŘ „poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání“. Jestliže posledním dnem lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší byl poslední den lhůty pro stanovení daně, pak by daň byla doměřena až zcela na konci prekluzivní lhůty. Tento závěr by vylučoval možnost daňového subjektu podat jakékoli další dodatečné daňové přiznání, neboť by až do konce lhůty pro stanovení daně probíhalo doměřovací řízení (a daňový subjekt by měl možnost podat kdykoli do konce prekluzivní lhůty opravné dodatečné daňové přiznání). Na vrácení vratitelného přeplatku by daňový subjekt musel počkat také až na konec lhůty pro stanovení daně, neboť lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého na základě konkludentního doměření dodatečného daňového přiznání se odvíjí ode dne vzniku přeplatku, tj. ode dne, který se považuje za den doručení dodatečného platebního výměru.

Generální finanční ředitelství se s tímto problémem vypořádalo metodickým pokynem,¹³ ve kterém uvádí, že „za datum doru-

čení tzv. konkludentního dodatečného platebního výměru dle § 144 odst. 2 DŘ se považuje poslední den [subjektivní] lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (tj. do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl zjištěn důvod pro podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování)“. Přestože daňový subjekt nemá povinnost uvádět datum zjištění pro účely určení počátku běhu subjektivní lhůty, protože se na podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nepoužije, správce daně bude pro účely určení data doměření, resp. data vrácení vratitelného přeplatku, z data zjištění vycházet. Z metodického pokynu vyplývá, že pokud daňový subjekt uvede v dodatečném daňovém přiznání datum zjištění, pak správce daně bude považovat za den doručení konkludentního dodatečného platebního výměru poslední den měsíce následujícího po měsíci tvrzeného zjištění. Neuvede-li daňový subjekt datum zjištění, správce daně bude podle metodického pokynu považovat za den zjištění den podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, čímž dojde k oddálení doměření a vrácení vratitelného přeplatku o jeden měsíc.

Příklad 1: Daňový subjekt v daňovém přiznání na vyšší odpočet

DPH uvede datum zjištění

Datum zjištění 22. 4. 2024

Datum podání DODAP 31. 5. 2024

Datum doručení DoPLV 31. 5. 2024

Datum vrácení vratitelného přeplatku 30. 6. 2024

Příklad 2: Daňový subjekt v daňovém přiznání na vyšší odpočet

DPH neuvede datum zjištění

Datum podání DODAP 31. 5. 2024

Datum zjištění dle správce daně 31. 5. 2024

Datum doručení DoPLV 30. 6. 2024

Datum vrácení vratitelného přeplatku 30. 7. 2024

Autorka článku souhlasí s Generálním finančním ředitelstvím, že pokud by správce daně postupoval při určení dne doručení konkludentního platebního výměru podle objektivní lhůty pro stanovení daně, pak by šlo o postup v rozporu se smyslem zákona a právy daňového subjektu. Avšak ani postup upravený metodickým pokynem není zcela v souladu se smyslem zákona a právy daňového subjektu a činí nedůvodné rozdíly mezi dodatečnými daňovými přiznáními na daň nižší s uvedeným datem zjištění a bez uvedeného data zjištění, přestože daňový subjekt nemá povinnost datum zjištění uvést, resp. subjektivní lhůta se na podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nepoužije. Postup zvolený metodickým pokynem navíc přináší další nejasnosti v případech, kdy daňový subjekt zjistil skutečnosti pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší již např. půl roku před jeho samotným podáním.¹⁴

¹² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40.

¹³ Metodický pokyn ke lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší ze dne 5. 4. 2024, čj. 9837/24/7700-50123-051418.

V souladu se smyslem zákona a právy daňového subjektu lze podle autorky článku považovat za den doručení konkludentního dodatečného platebního výměru den, kdy bylo správci daně dodatečné daňové přiznání na daň nižší doručeno. Daňový řád tento postup stanoví v § 144 odst. 2 pro případ opožděného dodatečného daňového přiznání, aby správce daně měl na konkludentní doměření a vrácení vratitelného přeplatku alespoň 30 dnů. S ohledem na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu o nepoužitelnosti subjektivní lhůty pro dodatečné daňové přiznání na daň nižší a zamezení výhody pro opožděná dodatečná daňová přiznání je přiměřené a spravedlivé za den doručení konkludentního dodatečného platebního výměru považovat den doručení dodatečného daňového přiznání na daň nižší správci daně. Správce daně by tak vždy měl alespoň 30 dnů na konkludentní doměření a vrácení přeplatku a daňový subjekt by nebyl nucen uvádět na dodatečném daňovém přiznání na daň nižší „vhodné datum zjištění“, aby se vyhnul prodloužení skutečné doby vrácení vratitelného přeplatku.

V této souvislosti je třeba také upozornit na skutečnost, že přestože daňový subjekt není povinen uvádět v dodatečném daňovém přiznání na daň nižší datum zjištění, je tato skutečnost důležitá pro jiné druhy daňového tvrzení. Zejména pak pro kontrolní hlášení, neboť lhůta pěti pracovních dnů pro podání oprávněného kontrolního hlášení se v případě probíhajícího vyměřovacího nebo doměřovacího řízení nestaví na rozdíl od lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší. V praxi může tento nesoulad působit daňovým subjektům komplikace. Nadto v praxi i nadále přetrvávají nejasnosti o tom, který okamžik je třeba považovat za datum zjištění.

2) Lhůty dle speciální právní úpravy

Při podávání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je třeba pamatovat na to, že jednotlivé daňové zákony mohou upravovat lhůtu pro jeho podání jinak. Především zákon o spotřebních daních a zákon o dani z přidané hodnoty stanoví zvláštní lhůty pro daňové opravy, snížení daně nebo zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně.

Zvláštní lhůta pro spotřební daně je upravena v § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních, podle kterého lze dodatečné daňové přiznání na snížení daně nebo na zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně uplatnit nejpozději do šesti měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož se dodatečné daňové přiznání týká, nebo ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn, pokud tento zákon nestanoví jinak. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani ne-

lze povolit navrácení v předešlý stav. Speciální pravidla jsou pak stanovena v zákoně o spotřebních daních pro jednotlivé spotřební daně, např. § 56 odst. 11 (vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla), § 56a odst. 9 (vrácení daně z ostatních benzinů), § 57 odst. 19 (vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese), § 88 odst. 5 (dodatečné daňové přiznání k dani z piva) nebo § 131g odst. 2 (dodatečné daňové přiznání k dani ze surového tabáku).¹⁵

Zákon o dani z přidané hodnoty stanoví zvláštní lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání v § 43 odst. 4: „*Opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění.*“ Zvláštní lhůtu stanoví zákon o dani z přidané hodnoty dále např. v § 79d odst. 3 a 4 (vrácení částky, o kterou osoba registrovaná v jiném členském státě nebo zahraniční osoba snížila uplatněný odpis u obchodního majetku při zrušení registrace) nebo v § 110zd odst. 3 a 4 (lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání uživatele, který je registrován ve zvláštním režimu jednoho správního místa).

V oblasti zákona o daních z příjmů je zvláštní lhůta upravena v § 38u odst. 1, podle kterého lze dodatečné daňové přiznání na daň nižší z důvodu odvolání daru pro nouzi podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl dar vrácen, nebo byla zaplácena jeho obvyklá cena. Odst. 2 prolamuje lhůtu pro stanovení daně, když daň lze v takovém případě stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Dodatečné daňové přiznání na změnu údajů

Podle § 141 odst. 4 DŘ je daňový subjekt oprávněn ve lhůtách podle § 141 odst. 1 DŘ podat dodatečné daňové přiznání, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené. Tak jako v případě dodatečného daňového přiznání na daň nižší, je dodatečné daňové přiznání na změnu údajů oprávněním daňového subjektu, tudíž jeho podání závisí na uvážení daňového subjektu. Pokud se jej daňový subjekt rozhodne podat, musí tak učinit jak v subjektivní, tak i v objektivní lhůtě pro jeho podání, protože § 141 odst. 4 DŘ odkazuje na obě lhůty stanovené v § 141 odst. 1 DŘ.

Na délku a běh lhůt pro podání dodatečného daňového přiznání na změnu údajů se uplatní pravidla uvedená výše ke lhůtám pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší. Taktéž platí, že po uplynutí objektivní lhůty nelze změnu údajů na základě

14 Dle § 144 odst. 2 DŘ se za den doručení dodatečného platebního výměru považuje v případě opožděného dodatečného daňového přiznání den, kdy došlo správci daně. K vrácení vratitelného přeplatku doměřeného konkludentně na základě „opožděného“ dodatečného daňového přiznání na daň nižší by tudíž mohlo dojít dříve než v případě „časného“ dodatečného daňového přiznání na daň nižší.

15 V reakci na judikaturu správních soudů a skutečnost, že z hlediska potenciálního vzniku daňových úniků jsou některé zkrácené šestiměsíční lhůty v oblasti spotřebních daní již překonané, se v připravované novele zákona o spotřebních daních navrhuje sjednocení lhůty pro podání daňového přiznání některých plátců daně s úpravou obsaženou v daňovém řádu, která je tříletá. ODok Portál – VeKLEP – Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti správy daní a působnosti Celní správy České republiky.

dodatečného daňového přiznání provést. V případě podání dodatečného daňového přiznání na změnu údajů po uplynutí subjektivní lhůty pokuta za opožděné podání daňového tvrzení dle § 250 DŘ nevznikne, neboť „základním předpokladem pro uložení pokuty musí být zákonem uložená povinnost podat daňové tvrzení“.¹⁶

Závěr

Dodatečné daňové přiznání je letitým a v praxi poměrně často využívaným institutem, tudíž se na první pohled jeví, že veškeré otázky s jeho podáváním již musely být judikaturou zodpovězeny. Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z loňského roku nám ukázal, že tomu tak úplně není, když se odchýlil od dřívější judikatury tohoto soudu a zároveň otevřel další otázky související se lhůtou pro podání dodatečného daňové-

ho přiznání na daň nižší. Taktéž doposud Nejvyšší správní soud nepotvrdil názor, že podání dodatečného daňového přiznání na změnu údajů po uplynutí subjektivní lhůty nelze sankcionovat pokutou dle § 250 DŘ. Lze očekávat, že Nejvyšší správní soud se bude zabývat zákonností vzniku penále v případě doměření daně na základě nepřípustného dodatečného daňového přiznání na daň vyšší v situaci, kdy ještě neskončilo řízení o dříve podaném dodatečném daňovém přiznání, ve kterém daňový subjekt nemohl uvést rozhodné skutečnosti, které nastaly až později. Bude tak zajímavé i nadále sledovat vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu související s podáváním dodatečných daňových přiznání. ■

Autorka děkuje za užitečné podněty a doporučení kolegyním Aleně Wágner Dugové a Marii Velflové.

16 ROZEHNAL, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-8-2]. ASPI_ID KO280_p12009CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání a její vliv na lhůtu pro stanovení daně

Jedním z úkonů správce daně, který může prodloužit lhůtu pro stanovení daně, je vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Vydání této výzvy je oproti jiným úkonům s vlivem na běh lhůty pro stanovení daně specifické právě v tom, že může (ale nemusí) její výslednou délku ovlivnit. K této problematice existuje četná judikatura, která však (zatím) nevyřešila bezzbytku všechny otevřené oblasti. Cílem tohoto článku je souhrnně pojednat o specifikách vlivu vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na lhůtu pro stanovení daně.



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

Základní východiska vlivu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na lhůtu pro stanovení daně

Ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) DŘ stanoví, že dojde-li v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně k vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a tato výzva vede k doměření daně, prodlužuje se lhůta pro stanovení daně o jeden rok. Na první pohled je patrné, že konstrukce dopadů výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na lhůtu pro stanovení daně je odlišná od dalších právních titulů způsobujících prodloužení lhůty v § 148 odst. 2 písm. b) až e) DŘ. U ostatních titulů totiž není dána žádná doplňující podmínka, pro prodloužení lhůty pro stanovení daně, stačí tedy jejich existence. Např. podání dodatečného daňo-

vého přiznání, i kdyby nevedlo ke stanovení daně (např. proto, že správce daně neakceptuje hodnoty uvedené v dodatečném daňovém přiznání a nedojde ke změně poslední známé daňové povinnosti), lhůtu pro stanovení daně prodlouží. To však neplatí v případě vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, tam je pro prodloužení lhůty pro stanovení daně nezbytné, aby tato výzva vedla k doměření daně. Jak vyplývá z judikatury,¹ k doměření daně nemusí dojít v původní (neprodoužené) lhůtě pro stanovení daně. Za doměření daně je nutné považovat doměření pravomocné.²

Důvodová zpráva k daňovému řádu se specificky tomuto ustanovení nijak nevěnuje. Lze se tedy pouze dohadovat, co bylo úmyslem autora textu a záměrem této doplňující podmínky. Doplňující podmínka u výzvy k podání dodatečného daňového přiznání funguje jako jakási automatická brzda. Ostatní okolnosti prodloužující lhůtu pro stanovení daně jsou buď v moci daňového subjektu (podání dodatečného daňového tvrzení), nebo součástí určitého řízení (oznámení rozhodnutí o stanovení daně, zahájení řízení o dozorčím prostředku atd.), ve kterém má daňový subjekt konkrétně upravená práva a povinnosti a kde lze předpokládat jeho předchozí procesní aktivitu. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání je v tomto ohledu výjimkou, což zřejmě bylo důvodem pro zavedení doplňující podmínky, že musí vést k doměření daně. Úmyslem zákonodárce tedy zřejmě bylo neudělat z výzvy pro podání dodatečného daňového tvrzení určitý „bianco šek“ na prodloužení lhůty, ale omezit prodloužení lhůty pro stanovení daně jen na určité kvalifikované případy. To by zapadalo do celkové koncepce lhůty pro stanovení daně v daňovém řádu, kdy samotná důvodová zpráva deklaruje, že „Vzhledem k aktuální judikatuře se navrhuje řešení, které zohlední snahu o omezení možnosti prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně, ale současně ještě umožní jak řádný výkon správy daní, tak i využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů.“

Specifická podmínka, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání musí vést k doměření daně, aby ovlivnila lhůtu pro stanovení daně, má v praxi za následek vznik časového vakua, kdy není zřejmé, zda lhůta pro stanovení daně již uplynula, nebo došlo k jejímu prodloužení. Toto vakuum by mohlo být považováno za nežádoucí z hlediska právní jistoty daňových subjektů, a tedy protichůdné proti smyslu a účelu lhůty pro stanovení daně, která „je velmi důležitá (...) uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem“.³ Na druhou stranu právě doplňující podmínka slouží do značné míry pro ochranu daňových subjektů a vede ke zkrácení (resp. ne-

prodloužení) lhůty pro stanovení daně, pokud tato výzva není „úspěšná“. Ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) tedy není dle mého názoru samo o sobě v rozporu s principem právní jistoty daňových subjektů. Obdobný pohled ostatně zaujal i Nejvyšší správní soud, který existenci nejistoty vnesenou do daňového řízení označil výslovně za přípustnou.⁴ Uvedenou úpravu je ovšem nutné v kontextu smyslu a účelu lhůty pro stanovení daně a minimalizace zásahů do právní jistoty daňových subjektů vykládat a aplikovat v praxi. Navazující judikatura Nejvyššího správního soudu tento přístup zastává také, když striktně vyžaduje přímou příčinnou souvislost mezi doměření daně a výzvou k podání dodatečného daňového přiznání.

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání a možnosti reakce daňového subjektu

Podle § 145 odst. 2 DŘ „může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení“, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Judikatura Nejvyššího správního soudu⁵ dovodila, že i přes formulaci v zákoně „může“, která by mohla na první pohled indikovat, že je na uvážení správce daně, zda výzvu vydá, tak je správce daně při splnění podmínek *zásadně povinen* výzvu vydat. Jinými slovy, správce daně si nemůže zvolit, zda při existenci důvodného předpokladu rovnou zahájí daňovou kontrolu, nebo vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Dobrovolné splnění povinnosti správného stanovení daně by mělo mít vždy přednost před doměření daně z moci úřední. Povinnost správce daně vydat výzvu, resp. následky nesplnění této povinnosti, do značné míry zmírnila novela daňového řádu z roku 2021.⁶ Podle novelizovaného § 87 odst. 4 DŘ totiž zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, ač byly naplněny důvody pro vydání výzvy, nemá vliv na účinky zahájení daňové kontroly. Daňovému subjektu pouze nevzniká povinnost platit penále. Důvodová zpráva k tomu uvádí: „Skutečnost, že daňový subjekt byl nesprávným postupem správce daně připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně, a předejít tak vzniku penále podle § 251 DŘ, je kompenzována tím, že bude ze zákona vyloučen vznik povinnosti uhradit penále.“ Zákonodárce zde značně upřednostnil zájem na správném stanovení daně oproti správnému postupu správce daně v souladu s daňovým řádem. Lze v tom spatřovat odraz judikatury Nejvyššího správního soudu, která je poměrně tolerantní k procesním prohřeškům správce daně v daňovém řízení a striktní optikou testuje, jakým způsobem dané procesní pochybení zasáhlo do práv daňového subjektu a zda toto pochybení bylo následně napraveno (např. v odvolacím řízení).

1 Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, sp. zn. 2 Afs 1/2015.

2 LICHNOVSKÝ, O. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 662–664.

3 Důvodová zpráva k daňovému řádu.

4 Podle rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2015, sp. zn. 2 Afs 1/2015.

5 Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 1 Afs 183/2014.

6 Zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Pokud nereaguje daňový subjekt na výzvu správce daně, může to zavdat titul pro doměření daně podle pomůcek. Toto nelze vykládat tak, že by daňový subjekt měl povinnost výzvu správce daně akceptovat co do výše daňové povinnosti, přičemž by se jinak vystavil riziku doměření daně dle pomůcek. Judikatura jasně stanovila, že rovněž nesouhlasná reakce na výzvu (např. formou dopisu) představuje v materiálním slova smyslu dodatečné daňové přiznání a vylučuje „automatický“ přechod na pomůcky. Tuto judikaturu Nejvyššího správního soudu akceptovala rovněž rozhodovací praxe Finanční správy, jak dokládá Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství čj. 40404/22/7700-10124-506246 k postupu správce daně po vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (dále jen „Metodický pokyn GFŘ“).

Kdy (ještě) výzva vede k doměření daně aneb příčinná souvislost mezi výzvou a doměřením daně

Z hlediska dopadu vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na běh lhůty pro stanovení daně je klíčové, zda výzva vede k doměření daně – tedy zda je dána příčinná souvislost mezi výzvou a doměřením daně. Pokud daňový subjekt názor správce daně vtělený do výzvy akceptuje a podá dodatečné daňové přiznání, ve kterém změní poslední známou daňovou povinnost, nebývá otázka lhůty pro stanovení daně sporná,⁷ existence příčinné souvislosti mezi výzvou a doměřením daně je evidentní. Správce daně ve většině případů konkludentně doměří daň na základě podaného dodatečného daňového tvrzení. Jak připomíná Metodický pokyn GFŘ, i v těchto případech mohou vzniknout pochybnosti o podaném dodatečném daňovém přiznání, které je třeba řešit standardními cestami. V situaci, kdy nedojde ke konkludentnímu stanovení daně dle podaného dodatečného daňového přiznání a je zahájeno prověřování daňové povinnosti, by se neměl dopad výzvy k podání dodatečného daňového přiznání zásadně odlišovat od situace podání tzv. kvalifikovaného nesouhlasu s výzvou či „nulového“ dodatečného daňového přiznání (tj. přiznání, kterým se poslední známá daň nemění) – tedy reakce, kterou lze v kontextu judikatury považovat za „materiální“ daňové přiznání. Jinými slovy, existenci příčinné souvislosti mezi doměřením daně a výzvou bude potřeba posuzovat podle obdobných východisek.

Příčinná souvislost mezi doměřením daně a výzvou bude existovat také tam, kde dojde k doměření daně podle pomůcek kvůli nevyhovění výzvě ve stanovené lhůtě. Nevyhovění výzvě (ve smyslu absence jakékoli reakce) ovšem automaticky neopravňuje správce daně ke stanovení daně podle pomůcek. Je klíčové, aby došlo rovněž k naplnění dalších podmínek nezbytných pro doměření podle pomůcek stanovených zejména v § 98 DŘ – zejména, že nelze daň stanovit na základě dokazování. S ohledem na podmínky pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, kdy musí existovat důvodný předpoklad doměření

daně, lze předpokládat, že často půjde na základě skutečností základajících důvodné předpoklady doměření daně stanovit daň dokazováním. I přes nevyhovění výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání tak nepůjde stanovit daň za použití pomůcek. S tím je ostatně v souladu rovněž Metodický pokyn GFŘ.

K problémům ohledně výkladu a praktické aplikace dochází v situacích nesouhlasu daňového subjektu s názorem správce daně ohledně (předpokládané) výše daňové povinnosti. Právě na základě těchto případů se vytvořila početná judikatura upravující různé situace. V reakci na některé z přelomových rozsudků bylo původní *Stanovisko k aplikaci § 148 odst. 2 písm. a) ve vazbě na § 148 odst. 3 DŘ, resp. ke splnění podmínek vyvolávajících účinek prodloužení lhůty ke stanovení daně daných DŘ a stanovisko k aplikaci § 145 odst. 2 DŘ v případě nepodání DoDaP*, čj. 62559/15/7100-40126-500852 zrušeno a nahrazeno Metodickým pokynem GFŘ.

U Finanční správy po určitou dobu převládal názor, že vydání výzvy dává správci daně dodatečný prostor pro zahájení daňové kontroly. Objevila se řada případů, kdy finanční úřad vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, daňový subjekt na ni reagoval nesouhlasně – ať již podáním vysvětlujícího dopisu (tzv. kvalifikovaného nesouhlasu), „nulového“ dodatečného daňového přiznání (tj. přiznání odpovídající poslední známé daňové povinnosti), či kombinací těchto kroků (nejčastěji v podobě „nulového“ dodatečného daňového přiznání doplněného o průvodní dopis vysvětlující kvalifikovaný nesouhlas daňového subjektu). Po podání této reakce se řadu měsíců nic nedělo a správce daně následně (až po uplynutí původní lhůty pro stanovení daně) zahájil daňovou kontrolu zaměřenou právě na oblast, resp. konkrétní aspekty daňové povinnosti, uvedenou ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud tuto praxi odmítl a shledal jednoznačné přerušení příčinné souvislosti mezi vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a doměřením daně na základě daňové kontroly zahájené po uplynutí původní lhůty pro stanovení daně, tj. lhůty pro stanovení daně před (případným) prodloužením dle § 148 odst. 2 písm. a) DŘ. Orgány Finanční správy se v těchto případech snažily argumentovat tím, že vydáním výzvy, na niž daňový subjekt reagoval negativně, dochází k určitému „podmíněnému“ prodloužení lhůty, přičemž důvodnost prodloužení lhůty by se mohla prokázat až daňovou kontrolou zahájenou právě v době tohoto „podmíněného“ prodloužení. Nejvyšší správní soud tuto argumentaci jednoznačně odmítl a uzavřel: *„Výzva podle § 145 odst. 2 DŘ vytváří nezbytný prostor pro toto podání, tedy pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, a tento prostor mu musí být poskytnut. Pokud výslovně odmítne využít této možnosti a je-li třeba k prokázání správcem daně ve výzvě tvrzeného podezření provedení daňové kontroly, musí být i ta zahájena včas, tedy v původní lhůtě.“*⁸ Soudy nevyslyšely ani argumentaci Finanční správy, že tento výklad nedává správcům daně prostor pro zahájení daňo-

7 Obdobně např. LICHNOVSKÝ, O. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol., op. cit. sub 2.

8 Rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2020, sp. zn. 2 Afs 388/2019.

vé kontroly, není-li výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení věcně vyhověno. V praxi ovšem nedostatečný časový prostor byl dán jen tehdy, pokud správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání až těsně před koncem původní lhůty. Pokud neotálel s vydáním výzvy až ke konci lhůty, dostatečný prostor pro doměření daně z moci úřední dán byl, jelikož zahájením daňové kontroly se lhůta pro stanovení daně rozbíhá znovu. K tomu Nejvyšší správní soud trefně poznamenal, že „Operuje-li stěžovatel názorem, že se neumožněním podmíněného prodloužení lhůty dostává správce daně do neřešitelné situace, je třeba poukázat na to, že tato „neřešitelnost“ plyne zcela z jeho postupu, ponechá-li nezbytné úkony na konec lhůty.“⁹ Tento judikaturní názor byl poměrně záhy převzat rovněž správní praxí finančních úřadů a Odvolacího finančního ředitelství. Autorce jsou známy případy, kdy v kauzách s tímto procesním postupem došlo ze strany Odvolacího finančního ředitelství k uspokojení žalobců v režimu dle § 124 DŘ, příp. k nápravě v rámci autoremedury či odvolacího řízení. Tuto judikaturu převzal rovněž výše uvedený Metodický pokyn GFŘ.

Z judikatury k daňové kontrole současně vyplývá, že při doměření daně na základě postupu k odstranění pochybností či přímým dokazováním bude obvykle zachována příčinná souvislost mezi doměření daně a výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, a tudíž prodloužena lhůta pro stanovení daně. Ani zde však nelze chápat judikaturu jako určitý bianco šek pro získání dodatečného roku pro další kroky ze strany správce daně. Jakkoli je v obecné rovině pravda, že postup k odstranění pochybností a stanovení daně dokazováním nepřerušuje příčinnou souvislost, je i zde nezbytné individuálně posoudit, zda k doměření daně došlo ve věcné a časové souvislosti s výzvou. Z hlediska věcného aspektu souvislosti je v první řadě nezbytné, aby hmotněprávní titul pro vydání výzvy a doměření daně jedním z uvedených postupů byl totožný – nebude např. dána věcná souvislost, pokud by výzva zněla na neprokázání určitého konkrétního nákladu a k doměření daně mělo následně dojít z titulu neuznání odčitatelné položky na výzkum a vývoj (či naopak). Současně ani výzva k podání dodatečného daňového přiznání, ani navazující výzva k odstranění pochybností nesmí být ryze formálním úkonem, kterým je ze strany správce daně sledováno prodloužení lhůty pro stanovení daně. Správce daně by měl vždy pečlivě zvážit, zda je kvalifikovaný nesouhlas daňového subjektu oprávněný (a poslední známá daňová povinnost správná), zda na místě podniknout kontrolní postup nebo zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně přímým dokazováním (mimo kontrolní postup). V tomto ohledu vyvolal značnou polemiku a odbornou diskuzi mj. i na semináři Nejvyššího správního soudu¹⁰ rozsudek KEB-EGE¹¹ ve kterém byla vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání označena za účelovou a příčinná souvislost mezi výzvou a doměření daně za chybějící. Klíčovým aspektem sporu bylo, že vý-

zva k podání dodatečného daňového přiznání a navazující výzva k odstranění pochybností obsahovala v zásadě totožné odůvodnění, přičemž mezi reakcí daňového subjektu na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání a výzvou k odstranění pochybností uběhlo pět měsíců. Na základě celkových okolností případu soud označil prvotní výzvu za formální úkon sledující (přínejmenším k posuzovanému období) prodloužení lhůty pro stanovení daně. Formálnost (účelovost) konkrétních úkonů správce daně je vždy třeba posuzovat individuálně s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem. Nicméně závěry soudu jasně naznačují, že postup k odstranění pochybností by měl navazovat na podané (materiální) dodatečné daňové přiznání (tj. na tvrzení daňového subjektu zejména v případě jeho tzv. kvalifikovaného nesouhlasu, kdy na výzvu reaguje věcně a uvede důvody, pro které považuje poslední známou daňovou povinnost za správnou) a neměl by být pouhým zopakováním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud informace dostupné v době vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, ze kterých vyplynul důvodný předpoklad změny poslední známé daňové povinnosti, jsou natolik konkrétní, že na jejich základě lze stanovit daň dokazováním, jeví se zahájení postupu k odstranění pochybností vskutku nadbytečné (a celý postup účelový).

Současně je nezbytné zachovat i časovou blízkost mezi výzvou a navazujícím postupem k odstranění pochybností či doměření daně na základě přímého dokazování (mimo kontrolní postup). Konání správce daně bez zbytečných průtahů je nejen jeho povinností s ohledem na obecné principy a zásady správy daní, ale rovněž nezbytné z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně. Je totiž namístě připomenout, že zahájení postupu k odstranění pochybností nemá samo o sobě žádný vliv na lhůtu pro stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je tedy nezbytné dokončit a vydat a oznámit rozhodnutí o stanovení daně (dodatečný platební výměr) nejpozději ve lhůtě pro stanovení daně prodloužené o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. a) DŘ.

Judikatura Nejvyššího správního soudu se dosud nevyjádřila k tomu, v jakém konkrétním časovém horizontu je postup k odstranění pochybností nezbytné zahájit, aby byla příčinná souvislost zachována. Z odůvodnění některých rozsudků se zdá, že Nejvyšší správní soud se určení konkrétní časové hranice vysloveně brání.¹² Ani autorka si neklade ambice precizně určit konkrétní lhůtu, kdy by již k přerušení příčinné souvislosti docházelo, a připouští, že s ohledem na absenci konkrétní právní úpravy může být rovněž časový aspekt předmětem individuálního posouzení. Jinými slovy, že konkrétní časová linie vůbec nepůjde nakreslit – časový odstup, který v jednom případě bude s ohledem na konkrétní okolnosti přijatelný, již v jiném případě bude „za hranou“. Současně se domnívám, že příčinnou souvislost mezi doměření daně a výzvou k podání dodatečného daňové-

9 Rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2020, sp. zn. 2 Afs 388/2019.

10 Seminář konaný v prostorách Nejvyššího správního soudu dne 5. 10. 2023.

11 Rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2023, sp. zn. 9 Afs 209/2022.

12 Viz např. tamtéž, bod 21: „Ačkoliv NSS nechce činit kategorický závěr o tom, jak dlouhá doba je „příliš dlouhá“, ...“

ho přiznání je třeba vykládat jako jednu nedělitelnou souvislost, tj. neexistuje samostatná věcná souvislost a samostatná časová souvislost, která by každá mohla být samostatně porušena. V konkrétním případě bude vždy potřeba zkoumat věcný a časový prvek současně pro posouzení zachování či přerušení příčinné souvislosti. Tento pohled ostatně naznačuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, která hovoří o příčinné souvislosti, věcné a časové souvislosti (jako jednomu pojmu), příp. o „věcné (a pravidelně i časové) souvislosti“.¹³ Stejně tak tento pohled podporuje úvaha Nejvyššího správního soudu, který sice prodlevu pěti měsíců mezi reakcí na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení a zahájením postupu k odstranění pochybností označil za neobvyklou, nicméně zdůraznil, že tato neobvyklá prodleva nebyla vysvětlena.¹⁴ Chtěl tím Nejvyšší správní soud naznačit, že za určitých specifických podmínek by i navzdory této prodlevě mohla být příčinná souvislost zachována? Jakkoli bude vždy záviset na konkrétních okolnostech, domnívám se, že jakákoli prodleva mezi reakcí daňového subjektu na výzvu a zahájením postupu k odstranění pochybností přesahující tři měsíce – tedy obecnou lhůtu pro možnou nečinnost správce daně dle § 38 DŘ, bude významně na pováženu a měla by na straně správce daně být řádně odůvodněna okolnostmi daného případu. Není snad nutné ani připomínat, že případné pracovní vytížení konkrétních úředních osob či zahlcení daného správce daně, jakkoli tyto okolnosti mohou být skutečně dány a jsou z lidského hlediska pochopitelné, nebudou z hlediska příčinné souvislosti relevantní.

Dosud neřešená otázka zachování příčinné souvislosti

Judikaturou dosud neřešená je otázka překlopení zahájeného postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly již v prodloužené lhůtě pro stanovení daně, ukáže-li se v průběhu postupu k odstranění pochybností potřeba detailnějšího dokazování. Metodický pokyn tuto variantu zásadně umožňuje a dovozuje, že v tomto případě bude zachována příčinná souvislost mezi vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a doměřením daně. V praxi k případům, kdy by se potřeba rozsáhlejšího dokazování ukázala skutečně až v průběhu postupu k odstranění pochybností, nebude s ohledem na podmínky pro vydání výzvy (existence důvodného předpokladu doměření daně) zřejmě docházet příliš často. Pokud má správce daně určitý věcný předpoklad, že bude nezbytné provést rozsáhlejší dokazování, je s ohledem na parametry jednotlivých kontrolních postupů nezbytné a z hlediska právní jistoty správce daně i daňového subjektu více než žádoucí, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu rovnou v reakci na nesouhlasnou reakci daňového subjektu na výzvu (samozřejmě za předpokladu, že výzva bude vydána s dostatečným časovým předstihem před koncem původní lhůty pro stanovení daně). Nicméně pokud

by v praxi skutečně došlo k tomu, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání bude vydána řádně, nebude účelová a v návazném postupu k odstranění pochybností vyjde najevo potřeba rozsáhlejšího dokazování, očekávám, že by se daným případem musel zabývat Nejvyšší správní soud a upřesnit, zda za určitých specifických okolností může být dána příčinná souvislost mezi doměřením daně (na základě výsledků daňové kontroly) a vydanou výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení. V tuto chvíli nelze výsledek takového posouzení předjímat a bezesporu bude celkový náhled soudců do určité míry ovlivněn i celkovými okolnostmi případu. Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu však ohledně přerušení příčinné souvislosti opakovaně vyznívá poměrně jednoznačně a nezdá se, že by dávala prostor pro výjimky, kdy by daňová kontrola blízkou věcnou (příčinnou) souvislost zachovávala. K tomu lze odkázat např. na rozsudek CarTec,¹⁵ kde Nejvyšší správní soud uvedl: „Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) DŘ předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Daňovou kontrolu tudíž může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně.“

Závěrečné shrnutí

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání prodloužuje lhůtu pro stanovení daně, pokud je vydána během posledních 12 měsíců před uplynutím stávající lhůty a pokud vede k doměření daně. Mezi doměřením daně a vydáním výzvy musí existovat dostatečná souvislost, přičemž klíčový je jak věcný, tak časový aspekt. Kromě toho nesmí být výzva vydána pouze účelově pro dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně, ryze účelovým úkonům konstantní judikatura dopady na lhůtu pro stanovení daně nepřiznává. Judikatura upřesňuje, že souvislost může být zachována jen v případě doměření daně podle pomůcek při ne-reagování na výzvu, při doměření daně na základě podaného dodatečného daňového přiznání (v souladu s ním či odlišně od něj z moci úřední po postupu k odstranění pochybností či bez něj). V případě zahájení daňové kontroly a následném doměření daně na jejím základě je tato souvislost přerušena. Dosud nevyřešenou otázkou je možné překlopení postupu k odstranění pochybností zahájeného k podanému dodatečnému daňovému přiznání do daňové kontroly. ■

13 Rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 441/2019-29.

14 Rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2023, sp. zn. 9 Afs 209/2022.

15 Rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 441/2019-29.

Skrytá daňová kontrola a lhůta pro stanovení daně



Mgr. Václav Čepelák,
advokátní koncipient v BDO
Legal s. r. o., zaměřuje se
na daňové spory
a daňověprávní otázky

Fenomén skryté daňové kontroly představuje judikaturou správních soudů pojmenovanou situaci, kdy správce daně provádí natolik intenzivní postup k odstranění pochybností či vyhledávací činnost (v praxi šlo především o vyhledávací činnost v podobě místního šetření, ale nejen to), že dané jednání nabude materiálně povahy, jaké by měla mít jen daňová kontrola. Protože však správce daně v uvedených případech daňovou kontrolu formálně nezahájí, provádí jí „skrytě“.

Mám za to, že vztah postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly byl již vyjasněn a nečiní v běžné praxi nadále problémy. Naproti tomu za živější vnímám v posledních letech vývoj v oblasti vztahu daňové kontroly a vyhledávací činnosti správce daně, jak plyne z aktuální judikatury a rozhodovací praxe soudů z nedávných let. Proto v článku, který právě čtete, pod pojmem skrytá daňová kontrola mám na mysli právě **extenzivní provádění vyhledávací činnosti správce daně**.

Tento článek se věnuje především vlivu skryté daňové kontroly na lhůtu při správě daní. Blíže k samotným kritériím, kdy je vyhledávací činnost správce daně už prováděním skryté daňové kontroly a k judikатурnímu vývoji v této oblasti, si dovoluji odkázat na jiný můj volně dostupný článek, v němž je obsažen i bohatý seznam podstatné judikatury správních soudů k této problematice.¹

Ze své praxe věřím, že se v případě skrytých daňových kontrol ve většině případů nejednalo vyloženě o snahu správce daně provést „daňovou kontrolu jako takovou“ a tvářit se, jako by to „daňová kontrola“ nebyla. Mám dojem, že většinou správce daně jen jednoduše špatně odhadl, co si ještě může dovolit v rámci místního šetření či jiné vyhledávací činnosti. Věřím, že se tak v některých případech dělo i s relativně dobrými úmysly úředních osob správce daně: nezatěžovat formálními úkony svůj postup, aby proběhl pro všechny strany co nejrychleji a nejjednoduše-

ji. Pro správce daně bylo mnohem jednodušší provést neformální ověření z dodaných dokladů a vysvětlení od daňových subjektů zúčastněných na prověřovaných skutečnostech, bez nutnosti realizace řady formalizovaných úkonů spojených s daňovou kontrolou a v řadě případů byl tento způsob prověřování méně zatěžující i pro daňové subjekty. Z tohoto postupu tak mohly pozitivně těžit obě strany.

V praxi např. neformální odstranění jednoduchých pochybností při prověřování nárokováného nadměrného odpočtu na DPH hned po podání daňového přiznání zachovalo v případě následného vyhodnocení ve prospěch plátce daně možnost ještě daňové přiznání vyměřit tzv. konkludentně. To by však v žádném případě nebylo možné v situaci, kdy už správce daně zahájil formální kontrolní postup – ať již postup k odstranění pochybností, či daňovou kontrolu.

Konkludentní stanovení daně, zpětně k poslednímu dni pro podání daňového přiznání, od něhož se rovněž v této situaci počítá lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu, pak v praxi znamenalo, že se peníze k plátcům daně dostaly rychleji než v případě, kdy by správce daně zahájil kontrolní postup. Přičemž pokud by již správce daně zahájil daňovou kontrolu, lze očekávat, že by samozřejmě daný odpočet, popř. celou daňovou povinnost za dané zdaňovací období, kontroloval mnohem pečlivěji a celý proces by trval podstatně déle.

Na druhou stranu si pragmaticky domýšlím, že ve většině případů skrytých daňových kontrol správce daně sledoval hlavně pracnost na své straně, tj. fakt, že nemusel provádět formální kroky a úkony daňové kontroly, nemusel brát preventivní ohled na zákaz opakování daňové kontroly v tom smyslu, že jednou zahájenou daňovou kontrolu nelze provést jen povrchně, neboť její opakování není v zásadě možné, atd. Daňová kontrola se totiž musí nejen formálně zahájit, ale i řádně provést a formálně ukončit. S tím je spojeno několikrát formální doručování dokumentů, několik běžících lhůt, které mohou být na žádost daňového subjektu prodlužovány, a dále je s kontrolou spojena nutnost formálně a komplexně písemně zhodnotit všechny důkazy. Všechny tyto kroky se musí samozřejmě vždy dodržet. Přičemž pokud by správce daně prováděl důsledně jen formální kroky a celou věc si zjednodušil obsahově, tj. neprovedl by kontrolu pečlivě, pak se vystavuje riziku, že daňová povinnost nebude už moci být zkontrolována, z důvodu zákazu opakované daňové kontroly (ve stejném předmětu a rozsahu, jak byly na začátku, popř. u rozsahu, příp. i v průběhu, daňové kontroly definovány).

¹ ČEPELÁK, V. Zamyšlení nad judikaturou dovozenými kritérii skryté daňové kontroly. In: MÁLEK, O., TULÁČEK, M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

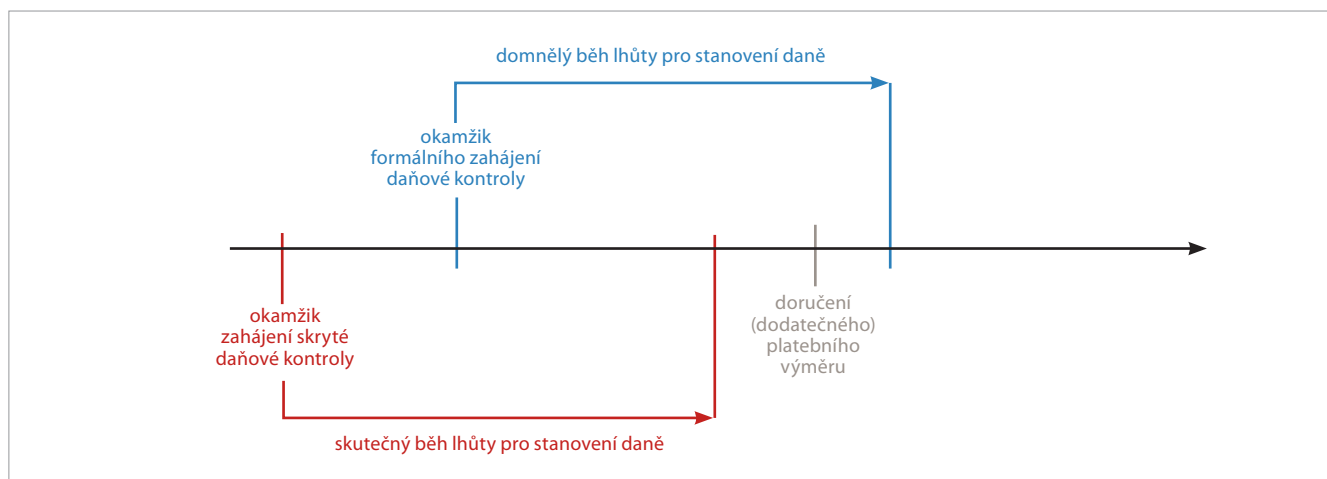
Ovšem v situacích, kdy správce daně použil toto „zjednodušení“ – tj. pouhou vyhledávací činnost, i pro případy intenzivního prověřování, se to pak logicky daňovým subjektům přestalo zamlouvat a právě jejich obrana proti tomuto postupu dala za vznik judikatury správních soudů ke skryté daňové kontrole.

Pokud řešíme vliv skryté daňové kontroly na lhůty při správě daní, jde zejména o vliv na lhůtu pro stanovení daně dle § 148 DŘ,² jejímž uplynutím zaniká pravomoc správce daně dotčenou daňovou povinností vyměřit či doměřit (tj. „stanovit“), a dokonce ji i kontrolovat. Jde o lhůtu prekluzivní neboli propadnou, přičemž pokud v den jejího uplynutí běží postup nebo řízení v dané věci, tímto dnem formálně končí.³ V praxi se může stát, že je datum uplynutí lhůty zjištěno až následně, a právě to byl případ skrytých daňových kontrol, kdy z pohledu správce daně bylo vše v pořádku a datum přerušeni (přetržení) a běh „nové“ základní (zpravidla tříleté) lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 DŘ správce daně odvozoval od pozdějšího **formálního zahájení** daňové kontroly, nikoli od okamžiku, kdy již daňovou kontrolu **materiálně „skrytě“ prováděl**. To, že se lhůta přerušila již započítáním skryté daňové kontroly, pak efektivně konstatoval v řadě případů až zpětně správní soud při následném soudním přezkumu daného řízení. Ovšem i v případě, kdy je uplynutí lhůty pro stanovení daně zjištěno ex post, pla-

tí, že v zásadě nic z toho, co se v řízení děje po datu uplynutí lhůty, nemůže vyvolávat právní účinky. To plyne z její prekluzivní povahy.⁴ A na právě uvedeném nic nemění ani skutečnost, že pokud v den uplynutí této lhůty běželo řízení, vydává o skončení řízení správce daně až později (*ex post*) rozhodnutí o zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. e) DŘ, které se vydává konkrétně proto, že v řízení nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon.⁵ Rozhodnutí o zastavení řízení má v tomto případě jen deklaratorní charakter – tj. prohlašuje, že řízení bylo ukončeno již k určitému datu v minulosti.

Vliv skryté daňové kontroly na lhůty při správě daní se tedy v praxi projevil zejména v situacích, kdy správce daně po provedené, formálně zahájené daňové kontrole, doručil ve (z jeho pohledu zachované) lhůtě pro stanovení daně rozhodnutí o stanovení daně (tj. platební výměr nebo dodatečný platební výměr). Ovšem poté, co bylo shledáno, že se již před formálním zahájením daňové kontroly správce daně dopustil nedovoleného skrytého provádění daňové kontroly, se v důsledku určení okamžiku zahájení skryté daňové kontroly a výpočtem lhůty zjistilo, že **správce daně rozhodnutí o stanovení daně daňovému subjektu oznámil až po uplynutí lhůty pro stanovení daně**.

Přehledně to shrnuje následující schéma:



K tomu ještě pro úplnost dodejme, že pokud by se jednalo o **uplynutí maximální 10leté lhůty** ve smyslu § 148 odst. 5 DŘ, pak se již nemůže lhůta pro stanovení daně prodloužit, přerušit ani stavět dle § 148 odst. 2, 3 a 4 DŘ, a proto by nestačilo rozhodnutí o stanovení daně ve lhůtě daňovému subjektu doručit, ale v této lhůtě by **muselo stihnout nabýt i právní moci**.⁶

2 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

3 Viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, sp. zn. 5 Afs 21/2020-56, bod 34: „Uplynutím této lhůty končí daňové řízení v rovině nalézací a správci daně zaniká pravomoc stanovit daň za příslušné zdaňovací období.“

4 Tj. že její uplynutí má za následek zánik práva, resp. pravomoci.

5 Srov. např. rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2022, čj. 5 Afs 57/2021-31, bod 17: „Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem konstatuje, že objektivní prekluzivní desetiletá lhůta pro stanovení daně brání pouze stanovení daně (tzn. i dodatečného vyměření at již v částce vyšší či nižší oproti původní dani) po jejím uplynutí, nikoli však vydání jakéhokoli jiného procesního rozhodnutí v daňovém řízení. Takovým rozhodnutím je bezesporu právě i rozhodnutí, jímž se řízení zastavuje, neboť v něm nelze ze zákonem stanovených důvodů pokračovat, tedy nelze např. ani vyměřit či doměřit daň.“

6 Viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08: „Uplyne-li lhůta uvedená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.“ Nebo rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2022, čj. 5 Afs 57/2021-31, bod 20: „[...] Poslední známou daň přitom definuje § 141 odst. 1 DŘ jako výslednou daň, jak byla správcem daně pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. [...]“ Nebo náleží Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14: „... mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 DŘ. Posledně uvedené ustanovení totiž vytváří časový prostor k tomu, aby mohl správce daně pravomocně rozhodnout o úkonech v něm vyjmenovaných, což by v opačném případě pro krátkost zbývající lhůty nemuselo být možné [...]“

Stejně jako nejsou zcela přesně vydefinovaná kritéria skryté daňové kontroly, a je třeba proto vždy pečlivě posuzovat každý jednotlivý případ, nelze ani jednoduše generálně vymezit **okamžik zahájení skryté daňové kontroly**. Je však zřejmé, že je okamžik zahájení skryté daňové kontroly odvislý od jejich definičních znaků. A proto pochopení těchto znaků umožňuje i určení okamžiku zahájení. Avšak i když kritéria skryté daňové kontroly pochopíme, domnívám se, že vzhledem k ryze materiální povaze zahájení skryté daňové kontroly bez existence formálního úkonu a vzhledem k relativně vágní povaze kritérií skryté daňové kontroly, stejně v praxi budou různí pozorovatelé docházet k odlišným okamžikům, kdy přesně podle jejich názoru k materiálnímu zahájení daňové kontroly, tj. k přerušení lhůty pro stanovení daně, mělo dojít.

Obecně judikatura správních soudů k určení tohoto okamžiku požaduje, aby vyhledávací činnost správce daně **nabyla materiálně intenzity daňové kontroly** (tj. typicky, že správce daně začne prověřovat *daňový základ*⁷) a současně aby byl **správce daně definován předmět a rozsah prověřování, resp. skryté kontroly**. Nebo aby tyto byly z jeho činnosti přinejmenším zjistitelné. Přičemž absence výslovného vymezení rozsahu není na újmu, neboť není-li rozsah vymezen výslovně, má se za to, že je kontrola prováděna v plném rozsahu.⁸

Nejvyšší správní soud okamžik zahájení skryté daňové kontroly shledal např. v tom, že „v e-mailu ze dne 3. 11. 2014 správce daně výslovně deklaroval, že bude ověřovat jednotlivé skutečnosti vyplývající z daňového přiznání daně z příjmů právnických osob za rok 2013“. Tím nepochybně dostatečně vymezil předmět své následné kontrolní činnosti tak, jak má na mysli § 87 odst. 1 DŘ. [...] Jedná se o první úkon vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné, co je předmětem a v jakém rozsahu bude kontrolován. Současně – jak vyplývá z výše uvedeného – začal správce daně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, neboť v bezprostředně navazujícím e-mailu ze dne 5. 11. 2014 zformuloval první požadavky v tomto směru. [...] Dle § 148 odst. 3 DŘ platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V projednávané věci není tímto dnem 2. 4. 2015, ale již den 5. 11. 2014, kdy správce daně zahájil kontrolní činnost v návaznosti na vymezení jejího předmětu a rozsahu (dne 3. 11. 2014).“⁹

V případech skryté daňové kontroly jde v praxi o její materiální provádění bez zákonem předvídané formy, proto i formální vymezení předmětu a rozsahu kontrolní činnosti logicky může chybět, byť jsme již v praxi viděli, že v některých případech správce daně i tak při své „vyhledávací činnosti“ vymezil a daňovému subjektu explicitně sdělil, jakou daňovou povinnost bude prověřovat. Po-

kud vyhledávací činnost správce daně vybočila ze svých mantinelů a správce daně započal zjišťovat a posuzovat daňový základ konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období, tj. prováděl kontrolní činnost, pak se domnívám, že pro závěr, že se jednalo o skrytou daňovou kontrolu, není nezbytně nutné, aby byly předmět a rozsah daňové kontroly vymezeny správcem daně zcela explicitně – postačí, budou-li jednoznačně dovoditelné. Přitom je samozřejmě třeba přihlížet ke všemu, co správce daně v komunikaci s daňovým subjektem uvedl, a rovněž zejména ke skutečnému obsahu správcem daně prováděných úkonů – tj. jaké konkrétní skutečnosti rozhodné pro stanovení daňového základu správce daně prověřoval, k jaké konkrétní dani a jakému konkrétnímu zdaňovacímu období se tyto skutečnosti vztahují a v jakém rozsahu. Neboť nejsou-li předmět a rozsah zjistitelné jinak, nezbude než vycházet z toho, co bylo skutečným obsahem (skryté) kontrolní činnosti správce daně.

Pokud daňový subjekt před správními soudy namítal uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z důvodu skryté daňové kontroly, pak shledání, že správce daně skrytou daňovou kontrolu skutečně prováděl, a **k přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 DŘ tak došlo dříve, než se domníval**, znamenalo v praxi ve většině případů závěr pozitivní pro daňový subjekt, neboť šlo o případy, kdy správce daně v důsledku svého mylného přesvědčení o běhu lhůty doručil (dodatečný) platební výměr po uplynutí lhůty pro stanovení daně (tj. typicky po více než třech letech od zahájení skryté daňové kontroly).

Nicméně v praxi se vyskytl i případ, kdy **z důvodu běhu události bylo pro správce daně výhodnější, aby bylo shledáno, že se v minulosti dopustil provádění skryté daňové kontroly**. Bylo totiž pro správce daně výhodnější, aby se lhůta pro stanovení daně přerušila již dřívějším zahájením skryté daňové kontroly (před pozdějším formálním zahájením oficiální daňové kontroly). A to proto, že v daném případě byl daňovému subjektu *doručen dodatečný platební výměr po méně než dvou letech* od formálního zahájení daňové kontroly, a *nedošlo* tak k prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok dle § 148 odst. 2 písm. b) DŘ (neboť k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, tj. doručení dodatečného platebního výměru, došlo dříve než v posledních 12 měsících běhu této lhůty). Daňový subjekt se odvolal, ovšem o odvolání nebylo do konce lhůty (jak byla o tři roky prodloužena okamžikem formálního zahájení daňové kontroly) vůbec rozhodnuto. Daňové řízení tak skončilo po třech letech od formálního zahájení oficiální daňové kontroly a daň nakonec nebyla daňovému subjektu pravomocně vůbec doměřena.

Správce daně si však v tomto případě vypočítal, že kdyby se úkony jeho vyhledávací činnosti před formálním zahájením daňové

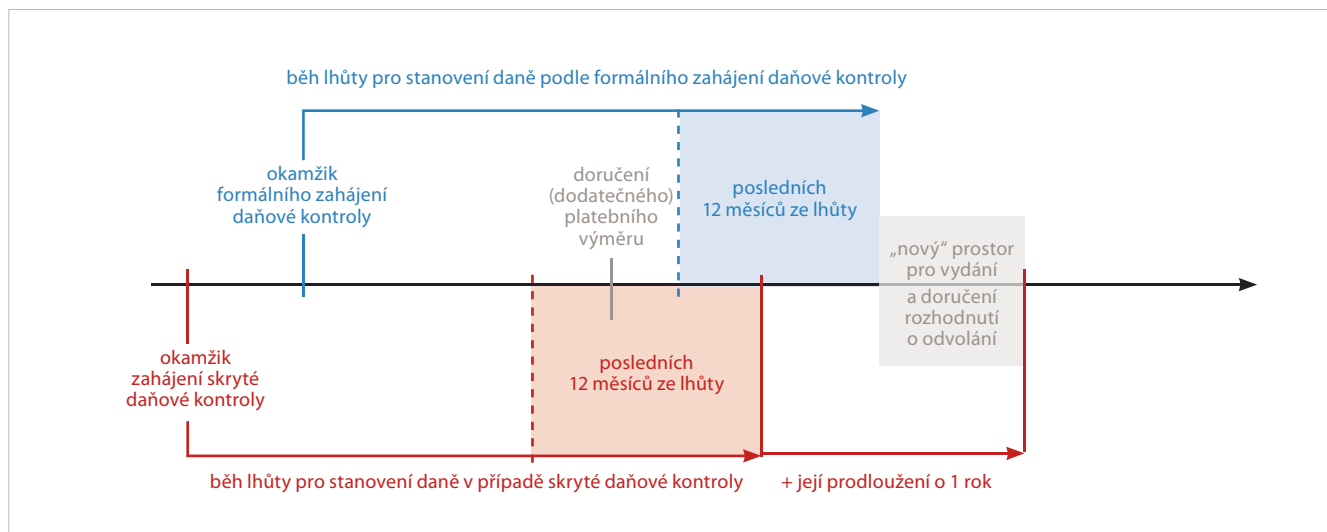
7 Viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004-80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS, a dále ze dne 26. 4. 2006, čj. 1 Afs 60/2005-130, publ. pod č. 938/2006 Sb. NSS, a ze dne 20. 5. 2019, čj. 4 Afs 77/2019-34.

8 Viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2024, čj. 3 Afs 176/2022-46, ve věci žalobkyně M. K.: „Rozsah daňové kontroly v e-mailu ze dne 23. 1. 2017 správce daně výslovně nevymezil. To však nemá vliv na účinnost a zákonnost zahájení daňové kontroly, jelikož v takovém případě se má za to, že daňová kontrola byla zahájena v nejširším možném rozsahu...“
Nebo rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2019, čj. 1 Afs 148/2019-59.

9 Rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2022, čj. 7 Afs 39/2020-29, ve věci žalobce JUSDA Europe s. r. o.

kontroly, která dle jeho názoru (zpětně posuzováno) překročila své meze, a jednalo se tak o skrytou daňovou kontrolu, za skrytou daňovou kontrolu skutečně považovala, vč. okamžiku jejího zahájení (dovozeného dle výše popsaných kritérií), **pak by k doručení dodatečného platebního výměru došlo v posledních 12 měsících** běhu lhůty pro stanovení daně, lhůta jako taková by se dle § 148 odst. 2 písm. b) DŘ prodloužila o rok a na vydání a doručení rozhodnutí o odvolání by ještě zbývalo dost času.

Tuto situaci shrnuje následující schéma:



v této oblasti na tak vysoké úrovni, a dále i v současné době může docházet k určitým hraničním situacím intenzivnější vyhledávací činnosti správce daně, které by mohly být skrytou daňovou kontrolou. V poradenské praxi tak lze doporučit **nepodceňovat tuto otázku** a při přebírání případu, ať již ve fázi daňové kontroly, nebo později v odvolacím, popř. soudním řízení, zkoumat činnost, která předcházela zahájení daňové kontroly, neboť mohla mít vliv např. právě na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Správce daně i správní soudy mají povinnost z úřední moci zkoumat otázku prekluze pravomocí správ-

Je zřejmé, že daňový subjekt by se ve výše uvedené situaci (kdy mu správce daně nestihl včas doměřit daň) stanovení okamžiku zahájení skryté daňové kontroly a s ním spojeného přerušení lhůty pro stanovení daně *nedomáhal*. Daný dotaz jsme obdrželi na Generálním finančním ředitelství, ještě za mého působení, přímo od podřízeného správce daně a jako metodický útvar jsme jednoznačně uzavřeli, že **v dané situaci není možné, aby se správce daně sám aktivně dovolával přerušení lhůty k okamžiku zahájení skryté daňové kontroly**. Správce daně totiž logicky nemůže těžit ze svého nezákonného jednání (tj. zakázané skryté daňové kontroly) proto, aby legalizoval své pozdější pochybení (tj., že nestihl rozhodnout o odvolání v zákonné lhůtě), ostatně „*již od dob římského práva platí zásada, nemo turpitudinem suam allegare potest, tj. zásada, podle níž nemůže nikdo mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti, resp. – v širším významu ze svého vlastního pochybení.*“¹⁰

Ačkoli je téma skrytých daňových kontrol již dostatečně známé, a správci daně si na ně tím pádem dávají velký pozor, stále jde o téma aktuální, neboť jednak se samozřejmě stále řeší řada starších případů, kdy ještě nebyla obezřetnost správce daně

ce daně stanovit daň a i bez návrhu k ní v řízení přihlídnout.¹¹ Avšak vzhledem ke skutečnosti, že případy skryté daňové kontroly nemusí být ze spisu vždy zcela zřetelně patrné na první pohled a naopak zpravidla vyžadují určité skutkové a právní posouzení úkonů předcházejících oficiální daňové kontrole, lze jen doporučit nenechávat tuto otázku až na řízení před soudem, ale aktivně ji namítat již v řízení před správcem daně prvního stupně, resp. odvolacím orgánem.

Je však nutné pamatovat na to, že judikatura správních soudů si pro závěr o skryté daňové kontrole žádá **skutečně intenzivní podobu prověřování** ze strany správce daně. Správní soudy jasně deklarovaly, že vyhledávací činnost není prázdnou kategorií a při správě daní má své pevné a nezastupitelné místo. Pokud má tedy být závěr o skryté daňové kontrole před správcem daně, resp. před soudem, úspěšný, je nutné jej pečlivě posoudit, i před sebou samým si jej opravdu spravedlivě obhájit, následně jej v řízení jasně popsat a prokázat konkrétními úkony správce daně. Pak má reálnou šanci na úspěch. ■

10 Rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2007, čj. 8 Azs 118/2006-81.

11 Viz např. již výše citovaný náleží Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08: „*Uplyne-li lhůta uvedená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.*“

Vliv mezinárodního dožádání na běh prekluzivní lhůty

S rostoucí globalizací a nárůstem mezinárodních obchodních vztahů roste také počet přeshraničních transakcí, ať už v rámci skupin podniků, nebo mezi nezávislymi podnikateli. To představuje úskalí pro správu daní, jelikož nárůst počtu transakcí s mezinárodním prvkem znamená horší dostupnost informací potřebných pro správu daní. Zejména pak zjišťování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně není v takových případech možné bez mezinárodní spolupráce, kterou má správce daně využívat k získání potřebných informací tak, aby mohl dosáhnout základního cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. Protože proces mezinárodní spolupráce může být zdlouhavý, v tomto článku se zaměříme na institut mezinárodního dožádání a jeho vliv na běh lhůty pro stanovení daně, a to zejména ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu („NSS“).



Mgr. Martin Černý,
advokát, Deloitte Legal s. r. o.



Mgr. Ing. Tereza Homa,
advokátka,
Deloitte Legal s. r. o.

Teoretická východiska dopadu mezinárodního dožádání na prekluzivní lhůtu

Mezinárodní spolupráce v daňové oblasti je, z pohledu českého správce daně, upravena zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Zákon je transpozicí evropské legislativy, konkrétně směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice Rady č. 77/799/EHS. V oblasti daně z přidané hodnoty vychází mezinárodní dožádání dále z nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. V případě států, které nejsou členy EU, může mezinárodní spolupráce v oblasti daní probíhat na základě mezinárodních smluv.

Institut mezinárodního dožádání je jen jedním z institutů mezinárodní spolupráce při správě daní, které výše uvedený zákon upravuje (dále jde např. o automatickou výměnu informací apod.). Mezinárodní dožádání spočívá v případě českého správce daně v žádosti o výměnu informací zaslanou správcem daně finanční správě jiného členského nebo smluvního státu. Co se rozumí informací, zákon výslovně nestanovuje, pouze uvádí, že

jde o takové skutečnosti, u kterých správce daně důvodně předpokládá jejich význam pro správu daní. Podle zákona tedy pro účely žádosti o mezinárodní výměnu informací postačuje, že se správce daně domnívá, že existuje rozumná možnost, že je informace významná pro správu daně a je opodstatněná pro účely šetření. Takovou informaci přitom nesmí být možné získat užitím jiných prostředků dostupných správci daně, příp. kdyby užití těchto prostředků ohrozilo správu daní. Je tedy zřejmé, že užití institutu mezinárodního dožádání do značné míry závisí na úvaze správce daně a jeho domněnkách, s mezinárodním dožádáním se však pojí zásadní důsledky pro běh lhůty pro stanovení daně.

K charakteru řízení o žádosti NSS v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 71/2009-48, uvedl, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci (příp. její vyřízení dožádaným subjektem) dle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, je **samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem**. Jeho cílem je získat informace, odstranit nejasnosti nebo pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za pomoci správce daně jiného státu.

Jak plyne ze Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2023, v roce 2023 byla mezinárodní výměna informací na žádost využívána Finanční správou méně než v roce 2022. Konkrétně bylo v roce 2023 při správě daně z přidané hodnoty odesláno 1 693 žádostí. V případě přímých daní to bylo dokonce pouze 224 žádostí. Oproti předchozímu roku se tak jedná u daně z přidané hodnoty o propad přibližně o třetinu a v případě daně z příjmů o téměř polovinu oproti roku 2022.

Dopad mezinárodního dožádání na běh lhůty pro stanovení daně

Význam mezinárodního dožádání pro správce daně je z výše uvedených skutečností zřejmý. Pro daňový subjekt má mezinárodní dožádání ovšem také zásadní dopady. Podle § 148 odst. 1 věty první DŘ nelze obecně daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Podle § 148 odst. 4 písm. f) DŘ přitom lhůta pro stanovení daně neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. Důvod pro stavení prekluzivní lhůty spočívá v tom, že správce daně nemůže mimo urgencí rychlost vyřízení žádosti o mezinárodní dožádání ovlivnit, jak již přitom bylo uvedeno, proces mezinárodního dožádání může být zdlouhavý. Lhůta pro stanovení daně např. v daňové kontrole tak snadno může být mezinárodním dožádáním prodloužena o několik měsíců.

Daňové subjekty by proto měly ve vlastním zájmu sledovat kroky, které správce daně činí v rámci své činnosti, a to jak vyhledávací, tak kontrolní, a pečlivě vyhodnocovat postup správce daně při odeslání případné žádosti o mezinárodní dožádání. Lhůtu pro stanovení daně totiž nestaví mezinárodní dožádání, které je neúčelné, nedůvodné, nebo dokonce účelové. V případě zjištěného nesouladu se zákonem při žádosti o mezinárodní dožádání by tedy daňové subjekty měly využít možnosti procesní obrany v podobě uplatnění námítky uplynutí lhůty pro stanovení daně, pokud by tato lhůta v důsledku neúčelného mezinárodního dožádání uplynula. Marné uplynutí lhůty pro stanovení daně posuzují soudy ve správním soudnictví z úřední povinnosti, i tak je samozřejmě potřeba tuto námítku v případné žalobě uplatnit (stejně tak je nutné ji vznést v odvolacím řízení či již během daňové kontroly).

Vybraná judikatura správních soudů k vlivu mezinárodního dožádání na běh prekluzivní lhůty

Jedním z nejvýznamnějších soudních rozhodnutí ve věci mezinárodního dožádání je rozhodnutí NSS ze dne 23. 8. 2022, čj. 3 Afs 24/2021-75. V tomto případě bylo rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru vydáno 28 dní po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Odvolací finanční ředitelství však vycházelo z toho, že lhůta pro stanovení daně po dobu vyřizování žádosti správce daně o mezinárodní spolupráci, adresované slovenským daňovým orgánům, neběžela, a proto bylo rozhodnutí vydáno včas. Stěžova-

telka v předmětné věci argumentovala neúčelností mezinárodního dožádání, a tedy tím, že bylo rozhodnutí žalovaného vydáno po lhůtě pro stanovení daně. NSS se přiklonil k argumentaci stěžovatelky, přičemž odkázal také na svá předchozí rozhodnutí.

Konkrétně se NSS s odkazem na rozsudky ze dne 29. 7. 2021, čj. 2 Afs 39/2020-56, a ze dne 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 46/2014-39, přiklonil k závěru, že správci daně svědčí značná míra uvážení a je přitom povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, však může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. NSS pak na tuto myšlenku navázal a v citovaném rozhodnutí čj. 2 Afs 39/2020-56 uvedl, že pokud má být mezinárodním dožádáním prekluzivní lhůta stavena, musí správce daně zdůvodnit věcnou souvislost a potřebu mezinárodního dožádání pro posouzení případu.

Z výše uvedených závěrů do značné míry vychází právě v tomto článku rozebírané rozhodnutí NSS čj. 3 Afs 24/2021-75, které shrnuje rozhodnou právní úpravu a dosavadní judikaturu NSS v této oblasti. Dle NSS musí existovat **objektivní potřeba mezinárodní spolupráce**, kdy správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností. Z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce **zjevně nadbytečné** – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností (úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci nicméně není rozhodující). Ve věci stěžovatelky se přitom jednalo o mezinárodní dožádání ve vztahu ke slovenskému odběrateli, přičemž ze správního spisu neplynuly žádné pochybnosti, které by se s transakcemi s tímto odběratelem pojily. Naopak správce daně sám konstatoval, že o těchto transakcích pochybnosti nemá. Přesto se na ně posléze dotazoval v rámci žádosti o mezinárodní dožádání slovenského správce daně. Jak bylo ale výše nastíněno, NSS zkoumal účelnost mezinárodního dožádání a konstatoval, že účelné nebylo, když tato žádost nesměřovala ke zjištění nových informací, podstatných pro rozhodnutí ve věci a správce daně měl před podáním žádosti relevantní informace přímo od stěžovatelky a ze správního spisu, navíc nebylo patrné, že by o nich pojal nějaké důvodné pochybnosti. Ke stavení lhůty pro stanovení daně tedy v tomto případě nedošlo.

O neúčelnosti mezinárodního dožádání dále NSS rozhodl také ve věci sp. zn. 4 Afs 261/2023 ze dne 30. 5. 2024. V této věci se jednalo o to, zda mohla žádost o mezinárodní spolupráci týkající se zpětného zrušení registrace k DPH zahraničního daňového subjektu sloužit k ověření skutečnosti, zda stěžovatelka splnila hmotněprávní podmínku osvobození od DPH, tj. dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státě. Vzhledem k tomu, že informace o zrušení registrace byla do systému zapsána zpětně a ke dni podání daňových příznání stěžovatelky správci daně žádné pochybnosti ohledně osoby odběratele nevznikly a osvobození od daně předmětným transakcím přiznal, nebylo mezinárodní dožádání shledáno účelným a nedošlo ke stavení prekluzivní lhůty.

Jak již bylo uvedeno, z konstantní judikatury NSS současně plyne, že není podstatné, zda mezinárodním dožadáním bylo či nebylo zjištěno něco, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožadání tedy není rovna jeho úspěšnosti. Nicméně, jak plyne z rozsudku NSS ze dne 29. 7. 2021, čj. 2 Afs 39/2020-56, pokud správce daně „*nechtěl dále prodlužovat daňové řízení*“ a na výsledek mezinárodního dožadání nepočkal (aniž by jakkoli odůvodnil, že v mezidobí tyto informace byly zjištěny jinak nebo že by již nebyly třeba), je dle NSS zřejmé, že takové mezinárodní dožadání nemohlo být účelné a lhůtu pro stanovení daně opět nestavělo.

Další možný efekt, který může mezinárodní dožadání mít na daňové řízení, závisí na tom, kdy přesně správce daně žádost odešle. V případě rozhodnutí ze dne 21. 9. 2023, čj. 6 Afs 59/2023-52, NSS posuzoval, zda může mezinárodní dožadání být úkonem, který materiálně zahajuje daňovou kontrolu. V předmětné věci žalovaný argumentoval tím, že se jedná z jeho strany pouze o tzv. „mapování terénu“, tj. o vyhledávací činnost. Stěžovatelka naopak namítala, že se již jednalo o prověřování konkrétních daňových povinností, které nelze činit postupem mimo kontrolu. NSS shledal, že v předmětné věci je následkem mezinárodního dožadání opravdu materiální zahájení daňové kontroly. Sám však upozornil na to, že v tomto případě je sice daňová kontrola zahájena, ale v případě účelného a důvodného mezinárodního dožadání se následně lhůta pro stanovení daně staví.

Veškerá judikatura NSS samozřejmě neshledává mezinárodní dožadání jako účelová. Abychom byli objektivní, musíme uvést např. rozhodnutí NSS ze dne 17. 5. 2024, čj. 3 Afs 92/2022-41, kde NSS podpořil závěr krajského soudu a neshledal, že by některá ze žádostí byla účinně účelově či s cílem ovlivnit běh lhůty pro

stanovení daně. K obdobnému závěru pak došel NSS také ve věci čj. 6 Afs 275/2022-101 ze dne 31. 1. 2024.

Dopady judikatury na správní praxi

Důsledků výše uvedených rozhodnutí NSS pro správní praxi je hned několik. Nejprve je třeba poznamenat, že každý případ musí být posuzován individuálně ve všech jeho souvislostech, jak ostatně činí i NSS ve výše citovaných rozsudcích. Skutkové okolnosti každého případu jsou totiž natolik odlišné, že není možné činit obecně platné závěry ohledně stavení lhůty pro stanovení daně bez dalšího aplikovatelné na každý případ. Judikatura nicméně ukazuje, že je vždy nutné pečlivě zkoumat všechny podmínky mezinárodního dožadání, tedy jeho objektivní potřebu z hlediska možnosti získat požadované informace a současně i relevanci získaných informací pro konkrétní řízení i jejich případnou duplicitu.

Samozřejmě není každé mezinárodní dožadání v rozporu se zákonem. Jak bylo uvedeno, není rozhodné, zda správce daně mezinárodním dožadáním požadované informace nezíská, stejně tak správce daně nemusí v odůvodněných případech na výsledek dožadání čekat – pak by ale měl toto řízení řádně a odůvodněně ukončit. Nicméně, pokud správce daně na výsledek dožadání ani nepočká, jde o silnou indikaci neúčelného dožadání.

Na druhou stranu je patrné, že si námitka účelovosti mezinárodního dožadání našla v argumentaci daňových subjektů své místo. V naší praxi vidíme, že také správci daně judikaturu aktivně mapují a snaží se nedostatům mezinárodních dožadání předejít. ■

Novelizace procesu přeměn obchodních společností



Mgr. Ing. Daniela Dvořáková,

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

V roce 2019 došlo na úrovni evropské legislativy k významným změnám v pravidlech pro realizaci přeshraničních přeměn, a to přijetím změnové směrnice.¹ Vedle úprav již dříve zavedených pravidel pro přeshraniční fúze, jimiž je sledována primárně modernizace pravidel práva obchodních společností (zejména využívání online nástrojů) a ochrana osob dotčených přeshraniční přeměnou, je zásadní novinkou ucelená harmonizace pravidel i pro další typy přeshraničních přeměn, která do té doby zcela chyběla.

Přeshraniční rozdělení a přeshraniční přemístění sídla bylo před přijetím změnové směrnice možné provést pouze na základě vnitrostátní právní úpravy připouštějící tyto postupy, která však musela být zavedena ve všech státech, jež se měly přeměny účastnit. Ta-

¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2121 ze dne 27. 11. 2019, kterou se mění směrnice 2017/1132, pokud jde o přeshraniční přemístění sídla, fúze a rozdělení („změnová směrnice“).

ková vnitrostátní právní úprava byla ale spíše výjimkou, možnosti realizovat přeshraniční rozdělení a přeshraniční přemístění sídla tak byly značně omezené. Na tuto skutečnost reaguje změnová směrnice, která si klade za cíl podpořit mobilitu společností na vnitřním trhu právě zavedením jednotných pravidel pro další typy přeshraničních přeměn a odstraněním právní roztržičnosti a právní nejistoty představující překážky ve výkonu svobody usazování.

Ačkoli k promítnutí změnové směrnice do vnitrostátních právních řádů byla stanovena transpoziční lhůta do 31. 1. 2023, na uvedení českého zákona o přeměnách² do souladu se změnovou směrnicí jsme si museli počkat až do letošního léta, kdy konkrétně ke dni 19. 7. 2024 nabyla transpoziční novela³ účinnosti. Návrh transpoziční novely sice vznikl již v roce 2022, ale prakticky od počátku byl provázen rozporuplnými dojmy.

Předmětem kontroverzí byl návrh nového ustanovení o rozdělení akciové společnosti strategického zájmu, který žádným způsobem nesouvisel s transpozicí změnové směrnice, když jeho cílem bylo umožnit rozdělení akciové společnosti strategického zájmu⁴ s nerovnoměrným výměnným poměrem při získání pouze 85 % schvalujících hlasů akcionářů přítomných na valné hromadě zanikající nebo rozdělované společnosti. Valná hromada měla být při takovém rozhodování schopna se usnášet za přítomnosti akcionářů vlastnících akcie, jejichž jmenovitá hodnota nebo počet přesahuje 2/3 základního kapitálu. Důsledkem takového rozdělení by byla možnost fakticky oddělit podnikání a jednotlivé části jmění do samostatných entit, příp. změnit akcionářskou strukturu tak, že by jedna společnost byla např. plně ovládána jediným akcionářem a ve druhé společnosti by obdrželi podíly všichni ostatní akcionáři. Z důvodu bezprostředního významu tohoto navrhovaného ustanovení primárně pro společnost ČEZ, a. s., a s tím spojené bouřlivé diskuze na politickém poli a mezi odbornou veřejností si ustanovení vysloužilo přezdívku Lex ČEZ. Příslušné ustanovení bylo na základě pozměňovacího návrhu garančního ústavně právního výboru ve třetím čtení nakonec vypuštěno a návrh transpoziční novely tak byl Poslaneckou sněmovnou přijat bez něj.

1. Vybrané změny zákona o přeměnách

Transpoziční novela zavádí poměrně rozsáhlou sadu změn zákona o přeměnách představujících nejen zapracování unijních pravidel týkajících se přeshraničních přeměn, ale rovněž sjednocení procesů přeshraničních a vnitrostátních přeměn tak, aby pravidla tvořila logický celek s pouze adekvátními odlišnostmi, nikoli dva samostatné a odlišné procesy. Zákonodárci rovněž využili tuto příležitost a pokusili se do nové úpravy promítnout i dosavadní zkušenosti s přeměnami z praxe s cílem odstranit nedostat-

ky původní úpravy, zjednodušit proces přeměny a snížit administrativní i finanční zátěž s ním spojenou.

Níže jsou podrobněji rozebrány některé vybrané změny zákona o přeměnách, přičemž pro přehlednost textu jsou rozřazeny do podkapitol podle jejich primárního předmětu. Nejprve jsou komentovány vybrané změny týkající se přeshraničních přeměn, samostatně je popsána změna spočívající v zavedení nové formy rozdělení vyčleněním a dále změny, jejichž účelem je posílení ochrany osob dotčených přeměnou. Na závěr jsou zmíněny rovněž některé změny spočívající zejména ve zjednodušení stávajícího procesu přeměny.

Předmětem tohoto příspěvku jsou vybrané změny zákona o přeměnách týkající se obchodních společností. Z důvodu rozsahu a četnosti příspěvku tak nebudou uváděny ani blíže komentovány případné shody či odlišnosti pravidel pro družstva.

1.1. Přeshraniční přeměny

Pro český právní řád se zavedení nových forem přeshraničních přeměn nemusí zdát příliš přelomové vzhledem k tomu, že Česká republika již právní úpravu pro přeshraniční rozdělení a přeshraniční změnu sídla měla několik let zavedenou. V praxi však tato úprava mohla být využívána minimálně, jelikož úspěšně realizovat přeshraniční rozdělení nebo přemístění je možné pouze s dalším státem, který příslušnou formu přeshraniční přeměny připustil a rovněž má kompatibilní právní úpravu. Nyní, v důsledku harmonizace pravidel pro přeshraniční přeměny v českém zákoně o přeměnách, dochází primárně k uvedení dosavadní úpravy do souladu se změnovou směrnicí.

Pro započetí procesu přeshraniční přeměny zůstává povinnost vyhotovit projekt přeshraniční přeměny, který musí česká osoba zúčastněná na přeshraniční přeměně uložit do sbírky listin nebo uveřejnit na své internetové stránce. Pro splnění informačních povinností⁵ při přeshraniční přeměně pak musí tato osoba zveřejnit rovněž upozornění pro společníky, věřitele a zástupce zaměstnanců či přímo zaměstnance (pokud zástupce nemají), že jí mohou doručit připomínky k projektu přeměny. Upozornění musí obsahovat uvedení lhůty pěti pracovních dnů přede dnem konání valné hromady, která má přeshraniční přeměnu schválit, v jejímž rámci mohou dotčené osoby své připomínky k projektu přeshraniční přeměny doručit společnosti. Další součástí informační povinnosti je prohlášení statutárního orgánu zachycující finanční situaci české osoby zúčastněné na přeshraniční přeměně. Povinnost zveřejnit prohlášení o finanční situaci představuje využití diskrece, kterou umožňuje změnová směrnice, českým zákonodárcem, jejímž cílem je doplnění systému ochrany věřitelů,

2 Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev („zákon o přeměnách“, „ZOP“).

3 Zákon č. 162/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony („transpoziční novela“).

4 Společnosti s většinou majetkovou účastí státu, jejíž akcie byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu a která je subjektem kritické infrastruktury podle zákona upravujícího postup při krizových situacích.

5 § 591 ZOP.

kteří mají obavy, zda přeshraniční přeměnou není dotčena dobytost jejich pohledávek. Jak uvádí důvodová zpráva k transpoziční novelě, toto prohlášení „může předcházet případným sporům o zřízení dodatečného zajištění podle výše zmíněných ustanovení směrnice, což je v zájmu společnosti zúčastněné na přeměně“. Prohlášení o finanční situaci nesmí být v den zveřejnění starší než jeden měsíc a statutární orgán v něm uvede, že si není vědom skutečnosti, pro které by zúčastněná společnost neměla být po nabytí účinnosti přeshraniční přeměny schopna dostát svým dluhům nebo dluhům, které na ni podle projektu přeshraniční přeměny přešly, v době jejich splatnosti. Pravidla pro zveřejňování projektu a splnění informačních povinností jsou sjednocena pro přeshraniční i vnitrostátní přeměny a jsou blíže rozebrána dále v tomto příspěvku, v rámci podkapitoly 1.3.

Požadavky změnové směrnice se dále promítají do úpravy náležitostí zprávy o přeshraniční přeměně.⁶ Každá česká osoba zúčastněná na přeshraniční přeměně musí vypracovat samostatnou zprávu o přeshraniční přeměně obsahující (i) vysvětlení a zdůvodnění přeshraniční přeměny z právního a ekonomického hlediska, dopady na zaměstnance i budoucí podnikání nebo činnost a dále (ii) oddíl určený pro společníky a (iii) oddíl určený pro zaměstnance. Alternativně může být namísto jedné zprávy obsahující oba tyto oddíly zpracována samostatná zpráva pro společníky a samostatná zpráva pro zaměstnance.

Obecné požadavky na zprávu o přeshraniční přeměně⁷ nejsou transpoziční novelou dotčeny. Povinné náležitosti obsahu oddílů pro společníky i oddílů pro zaměstnance zprávy se však rozšiřují, a to např. o informaci o právu společníků z české právnické osoby zúčastněné na přeshraniční přeměně vystoupit vč. postupu pro uplatnění tohoto práva, nebo o pravděpodobné dopady přeshraniční přeměny na pracovněprávní vztahy a veškerá opatření přijatá k ochraně těchto vztahů, jakož i způsob, jakým tyto dopady a opatření ovlivňují případné dceřiné společnosti.

Oddíl určený pro společníky nemusí být vypracován, pokud k tomu všichni společníci udělili souhlas nebo má zúčastněná společnost jediného společníka, v takovém případě by se totiž jednalo o nadbytečnou administrativní zátěž. Oddíl určený pro zaměstnance nemusí být vypracován, pokud společnost zúčastněná na přeshraniční přeměně ani její dceřiné společnosti nemají žádné zaměstnance (s výjimkou těch, kteří jsou současně i členy jejich statutárních orgánů). V případě, že nemusí být vypracován oddíl pro společníky ani oddíl pro zaměstnance, nevyžaduje se ani vypracování zprávy o přeshraniční přeměně jako celku.

V případech povinného vypracování zprávy o přeshraniční přeměně je nutno zprávu uveřejnit na internetové stránce nebo ji jiným způsobem elektronicky zpřístupnit společníkům a zástupcům zaměstnanců či přímo zaměstnancům, alespoň šest týdnů

před stanoveným dnem konání valné hromady, jež má rozhodnout o schválení přeshraniční přeměny.

Požadavky na obsah se transpoziční novelou rozšiřují rovněž pro znaleckou zprávu o přeshraniční přeměně pro společníky.⁸ Znalecká zpráva nově musí obsahovat zejména stanovisko znalce k vhodnosti a odůvodněnosti výše vypořádacího podílu pro případ vystoupení společníka ze společnosti. Vypracování znalecké zprávy se nevyžaduje v případech společností s jediným společníkem, osobních společností a při přeshraničním rozdělení vyčleněním, a to za účelem snížení neúčelných administrativních nákladů.

V nových § 59qa až 59qc obsahujících obecnou úpravu pro všechny přeshraniční přeměny se sjednocují pravidla pro schvalování přeshraničních přeměn, přičemž zvláštní ustanovení pak regulují případné odchylky pro konkrétní typ.

Nová úprava pokrývá i právo společníků vystoupit ze společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti při nesouhlasu s přeshraniční přeměnou. Společník může v souvislosti s přeshraniční přeměnou ze společnosti vystoupit, pokud byl společníkem ke dni schválení přeměny a zároveň hlasoval proti schválení přeměny nebo projevil svůj nesouhlas jiným způsobem, pokud hlasovat nemohl (např. pokud je vlastníkem podílu bez hlasovacího práva). Transpoziční novela jde v tomto pravidle nad rámec požadavků změnové směrnice, která právo společníka vystoupit ze společnosti spojuje pouze s případy, kdy má společník získat účast ve společnosti v zahraničí, nikoli při všech přeshraničních přeměnách.

Společník může své právo vystoupit uplatnit písemně, a to doručením (fyzicky nebo elektronicky) společnosti v jednoměsíční lhůtě od schválení přeměny valnou hromadou, přičemž, stejně jako u vnitrostátních přeměn, vystoupení nelze odvolat. Vypořádací podíl poskytuje vystupujícímu společníkovi nástupnická společnost, v níž měl tento společník nabytí podíl nebo akcie, a musí být určen ve výši přiměřené reálné hodnotě podílu nebo akcie. Při nedodržení reálné hodnoty se může vystupující společník domáhat dorovnání v penězích u soudu, a to v samostatném řízení, ve kterém nejsou řešeny nároky ostatních oprávněných společníků, na rozdíl od přetrvávající úpravy práva na dorovnání při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka dle § 45 a násl. ZOP.

Pro ověření splnění zákonem stanovených požadavků českou osobou zúčastněnou na přeshraniční přeměně nadále zůstává povinnost získat osvědčení notáře pro přeshraniční přeměnu. Notář ve lhůtě tří měsíců od obdržení žádosti české osoby zúčastněné na přeshraniční přeměně spolu se všemi vyžadovanými písemnostmi buď vydá osvědčení, nebo informuje o důvodech, pro které nemohl osvědčení vydat, přičemž může poskytnout dodatečnou lhůtu k nápravě.

6 § 59p ZOP.

7 § 24 odst. 2 ZOP.

8 § 59q ZOP.

Novinkou je povinnost notáře odmítnout vydání osvědčení v případě zjištění, že přeshraniční přeměna má zneužívající nebo podvodný účel, který směřuje k vyhýbání se nebo obcházení právních předpisů České republiky nebo předpisů Evropské unie, anebo k páčání trestné činnosti. Ohledně této nové povinnosti notářů v souvislosti s přeshraničními přeměnami vznikaly pochybnosti již záhy po přijetí změnové směrnice.⁹ Český zákonodárce se ani v důvodové zprávě k transpoziční novele nepokusil blíže vyjádřit k onomu zneužívajícímu nebo podvodnému účelu přeshraniční přeměny, a výklad příslušných ustanovení zákona o přeměnách tak bude záviset primárně na obecných právních principech. Pro řešení vážného podezření notáře, že je účel přeměny zneužívající nebo podvodný, se stanoví povinnost orgánů veřejné moci (typicky orgánu Finanční správy) s působností v oblasti dotčené přeshraniční přeměnou poskytnout notáři na jeho žádost bezplatně a v přiměřené lhůtě nezbytnou součinnost, tj. zejména poskytnout informace a listiny potřebné k vyvrácení podezření. Za účelem posouzení zákonnosti přeshraniční přeměny se notář může obrátit také na znalce. V těchto případech vážného podezření o zneužívajícím nebo podvodném účelu přeměny může notář tříměsíční lhůtu pro vydání osvědčení pro přeshraniční přeměnu prodloužit, ne však více než o tři měsíce. Tzn., že k vyvrácení vážného podezření nebo naopak zjištění, že účel přeshraniční přeměny je skutečně zneužívající či podvodný, má notář společně s orgánem veřejné moci poskytujícím součinnost k dispozici maximálně šestiměsíční lhůtu. Z hlediska dosavadní praxe v případech, kdy je přezkoumáváno potenciální zneužití práva, se taková lhůta jeví jako nedostatečná. Proto v situacích, kdy notář pojme vážné podezření o zneužívajícím či podvodném účelu přeshraniční přeměny a sama zúčastněná osoba nebude schopna podezření notáře vyvrátit, je pravděpodobnost, že proces přeshraniční přeměny nebude moci efektivně pokračovat, poměrně vysoká.

V záměru digitalizace procesu se nově stanoví, že osvědčení pro přeshraniční přeměnu notář uloží přímým zápisem do sbírky listin, čímž se zajišťuje sdílení těchto osvědčení mezi relevantními orgány členských států prostřednictvím systému propojení rejstříků, tzv. BRIS (*Business Registers Interconnection System*).

Notář rovněž osvědčuje splnění zákonem stanovených požadavků pro zápis přeshraniční přeměny do obchodního rejstříku. Za tímto účelem osoba zúčastněná na přeshraniční přeměně předloží notáři projekt přeshraniční přeměny a notář prověří osvědčení pro přeshraniční přeměnu vydaná relevantními orgány ostatních členských států zúčastněných na přeměně, která by měla být dostupná prostřednictvím systému BRIS.

Po provedení kontroly orgány všech příslušných členských států může nabyt přeshraniční přeměna účinnosti. Okamžik nabytí účinnosti přeshraniční přeměny se určuje pro přeshraniční přemístění sídla podle práva státu, do něž je společnost přemístována, pro přeshraniční fúzi podle práva státu, kterým se řídí nástupnická společnost, a pro přeshraniční rozdělení podle práva

státu, kterým se řídí rozdělovaná společnost. V případě, že zahraniční právní řád okamžik nabytí účinnosti přeshraniční přeměny neurčuje, nabyvá přeshraniční přeměna pro české osoby zúčastněné na přeshraniční přeměně účinnosti podle českého práva.

i. Přeshraniční fúze

Do českého zákona o přeměnách se transpoziční novelou dostává nová varianta fúze, a to jak pro fúze přeshraniční, tak vnitrostátní, kdy se slučuje jedna nebo více zanikajících společností s nástupnickou společností, přičemž společníky všech zúčastněných společností jsou tytéž osoby mající v každé zúčastněné společnosti podíly ve stejném poměru nebo všechny podíly ve všech zúčastněných společnostech má přímo nebo nepřímo jedna osoba.

Důvod identifikace nové varianty fúze souvisí s možností využití zjednodušeného postupu právě v případech této varianty přeshraniční fúze sloučením. Při využití zjednodušeného postupu se v projektu přeshraniční fúze nevyžaduje uvést údaje o (i) výměnném poměru podílů společníků zanikající společnosti na nástupnické společnosti, (ii) právech, jež nástupnická společnost poskytne vlastníkům dluhopisů, a (iii) výši vypořádacího podílu pro případ vystoupení společníka. Dále se nevyžaduje vyhotovit zprávu o přeshraniční fúzi zanikající zúčastněnou společností, nechat zpracovat znaleckou zprávu o přeshraniční fúzi ani schválit přeshraniční fúzi valnou hromadou či jediným společníkem zanikající zúčastněné společnosti.

Obecně pro všechny přeshraniční fúze se k dosavadním povinným náležitostem projektu přeshraniční fúze přidává údaj o dostatečné jistotě, která má být poskytnuta věřitelům.

ii. Přeshraniční rozdělení

Ve vztahu k typům rozdělení společností, které již český právní řád znal, změnová směrnice stanovila harmonizovaný rámec pravidel pouze pro rozštěpení, v jehož rámci rozdělovaná společnost při svém zrušení bez likvidace převádí celé své jmění na dvě či více nově vznikajících nástupnických společností, a pro odštěpení, při němž rozdělovaná společnost převádí část svého jmění na jednu či více nově vznikajících nástupnických společností. Pravidla jsou tak harmonizována výhradně pro taková přeshraniční rozdělení, při nichž dochází ke vzniku jedné nebo více nástupnických společností, a přeshraniční rozdělení, při kterých dochází k převodu jmění na již existující nástupnické společnosti, zůstávají bez sjednocení. Důvodem je dle bodu 8 preambule změnové směrnice skutečnost, že přeshraniční rozdělení s převodem jmění na již existující nástupnické společnosti jsou považována za příliš složitá a mohou představovat riziko z hlediska obcházení právních předpisů.

Součástí české právní úpravy byla ještě před transpoziční novelou právě i taková přeshraniční rozdělení, při nichž dochází k převodu jmění na již existující nástupnické společnosti (tzv. přeshraniční

⁹ Srov. např. LÁLA, D., SLAVÍKOVÁ, L., LASÁK, J. Nová evropská regulace přeshraničních přeměn kapitálových společností. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*, 2020, č. 2, s. 26–27.

rozštěpení a odštěpení sloučením), transpoziční novela v tomto ohledu dosavadní pravidla nemění, a z pohledu české úpravy tak lze tuto přeshraniční rozdělení nadále realizovat. V důsledku absentující harmonizace pravidel pro přeshraniční rozdělení sloučením však může být jejich realizace komplikovaná, jelikož bude nadále možné tento typ přeměny uskutečnit pouze s dalším státem, který přeshraniční rozdělení sloučením z vlastní iniciativy umožnil, a jeho právní úprava je tak s českou právní úpravou z tohoto hlediska kompatibilní.

Jako další aspekt chybějící harmonizace některých pravidel pro přeshraniční rozdělení se i v rámci českého zákona o přeměnách pro přeshraniční rozdělení vylučuje použití zjednodušených procesů, při nichž se nevyžaduje schválení rozdělení valnou hromadou nebo jediným společníkem podle § 287b a 306a ZOP.¹⁰ Matoucí může být doplnění odst. 4 do § 336d, kterým se stanoví den, který je rozhodný z hlediska doby pro odeslání projektu přeměny přeshraničního rozdělení a dalších dokumentů společníkům, v případě, že se nemá konat valná hromada podle § 306a. Užití postupu podle § 306a pro přeshraniční rozdělení je výslovně vyloučeno, jedná se tedy pravděpodobně o legislativní chybu, jelikož situace předvídaná doplněným odst. 4 do § 336d nemůže nastat.

Nad rámec dosud v České republice známých typů rozdělení se transpoziční novelou doplňuje úprava tzv. rozdělení vyčleněním, které je věnována samostatná podkapitola 1.2 tohoto příspěvku.

Nově je zanikající nebo rozdělovaná společnost při přeshraničním rozdělení povinna nechat ocenit jmění posudkem znalce, a to jak část jmění přecházející na nástupnické společnosti, tak část jmění, která podle projektu přeshraničního odštěpení nebo vyčlenění zůstává rozdělované společnosti.

iii. Přeshraniční přemístění sídla

U přeshraničního přemístění sídla jde transpoziční novela opět nad rámec požadavků změnové směrnice, když umožňuje přeshraniční přemístění nejen v rámci EU, ale i přesun sídla do nebo ze států mimo EU a EHP. Dle důvodové zprávy k transpoziční novele je cílem takovéto úpravy zvýšení právní jistoty v otázce, zda je takové přesídlení možné, zvýšení podnikatelské mobility a úrovně svobody usazování a podnikání. Stejně jako v již zmiňovaných případech, kdy zákon o přeměnách upravuje i situace, pro které není jednotný právní rámec změnovou směrnicí stanoven, bude realizace těchto přemístění sídla pravděpodobně obtížná a jejich proveditelnost bude vždy záviset na skutečnosti, zda stát, do nebo z něhož má být sídlo přemístěno, tento proces ve svém právním řádu umožňuje.

1.2. Vyčlenění

Úplnou novinkou, kterou transpoziční novela v návaznosti na změnovou směrnici do českého právního řádu přináší, je nová

forma rozdělení společnosti, a to rozdělení vyčleněním. V důsledku vyčlenění nezaniká rozdělovaná společnost a vyčleněná část jejího jmění přechází výměnou za podíl nebo podíly na jednu nebo více nástupnických společnostech. Nástupnické společnosti se tím stávají dceřinými společnostmi rozdělované společnosti.

Změnová směrnice zavádí vyčlenění jako formu přeshraničního rozdělení,¹¹ a to pouze se vznikem jedné nebo více nových společností. Vnitrostátní úprava, která znovu v tomto bodě jde nad rámec změnové směrnice, oproti tomu zavádí vyčlenění i jako vnitrostátní přeměnu a zároveň i v podobě sloučení s již existující nástupnickou společností, a to s úmyslem poskytnout větší škálu výběru formy přeměny a umožnit snížení administrativní náročnosti procesů.

Vyčlenění se vznikem nové nebo nových společností představuje možný postup při záměru založit dceřinou společnost, jejímž jediným společníkem má být rozdělovaná společnost, a převést na ni konkrétní část jmění rozdělované společnosti. Nově vzniklá dceřiná (nástupnická) společnost bude díky tomuto postupu v postavení právního nástupce mateřské (rozdělované) společnosti ve vztahu k přecházející části jmění. Vyčlenění se vznikem nové dceřiné společnosti tak bude alternativní variantou ke standardnímu založení nové dceřiné společnosti a následnému vkladu části jmění do základního kapitálu nově vzniklé společnosti.

Proces vyčlenění sloučením s již existující společností lze využít ve dvou situacích. V prvním případě je možné vyčleněním sloučením vložit určitou část jmění rozdělované společnosti do jiné společnosti výměnou za její podíly. Součástí projektu přeměny musí být v tomto případě i údaj o tom, kolik a jakých podílů nabude rozdělovaná společnost na nástupnické společnosti. Lze předpokládat, že tato forma vyčlenění by mohla být v praxi využívána jako další alternativa k možným způsobům ekviventního financování společnosti.

Druhou situací je vyčlenění sloučením s již existující společností, kdy rozdělovaná společnost je již před přeměnou jediným společníkem nástupnické společnosti. V tomto případě by rozdělovaná společnost nabývala nové podíly na nástupnické společnosti, což by však nic nezměnilo na skutečnosti, že rozdělovaná společnost je jediným společníkem a vlastníkem 100% podílů na nástupnické společnosti. Kroky spojené se vznikem a nabytím nových podílů by tak představovaly neúčelnou administrativní zátěž. Z toho důvodu se umožňuje, aby projekt vyčlenění v případě, kdy je rozdělovaná společnost jediným společníkem nástupnické společnosti, nabytí podílu vyloučil. Zároveň je pro tento případ umožněno využít zjednodušeného postupu schvalování přeměny, při kterém se nevyžaduje schválení rozdělení vyčleněním sloučením jediným společníkem nástupnické společnosti, kterým je rozdělovaná společnost, a postačí tak pouze schválení valnou hromadou nebo jediným společníkem rozdělované společnosti.

¹⁰ § 336a odst. 2 ZOP.

¹¹ Čl. 160b odst. 4 písm. c) změnové směrnice.

1.3. Posílení ochrany společníků, věřitelů a zaměstnanců

Jedním z cílů změnové směrnici a jejím prostřednictvím i transpoziční novely je posílení ochranných opatření ve vztahu ke třem skupinám osob, které mohou být realizací přeměny negativně dotčeny, a to společníkům, věřitelům a zaměstnancům. Následující změny byly do českého zákona o přeměnách implementovány sice v důsledku nové úpravy pro přeshraniční přeměny zavedené změnovou směrnicí, ale pro účely jednotnosti a přehlednosti právní úpravy přeměn společností představují obecná pravidla vztahující se jak na přeměny přeshraniční, tak přeměny vnitrostátní.

i. Zveřejňování relevantních dokumentů

Vítanou změnou z hlediska praxe představuje zrušení povinnosti zveřejnit oznámení o uložení projektu přeměny do sbírky listin spolu s upozorněním pro věřitele na jejich práva v obchodním věstníku. Místo ní se sjednocuje povinnost¹² společnosti zúčastněné na vnitrostátní nebo přeshraniční přeměně uložit do sbírky listin obchodního rejstříku projekt přeměny a upozornění pro společníky, věřitele a zástupce zaměstnanců či přímo zaměstnance (pokud zástupce nemají) na jejich práva podle zákona o přeměnách, a to alespoň jeden měsíc přede dnem schválení přeměny. Společnost, která má vlastní internetovou stránku (tj. akciová společnost vždy a společnost s ručením omezeným, pokud ji zřídila dobrovolně), zpřístupní upozornění rovněž na této internetové stránce.

Možnou alternativou tohoto postupu je uveřejnění projektu přeměny spolu s upozorněním namísto ve sbírce listin na internetové stránce zúčastněné společnosti po dobu alespoň jednoho měsíce přede dnem, kdy má být přeměna schválena, až do doby jednoho měsíce po jejím schválení nebo neschválení. V takovém případě je pak každá zúčastněná společnost povinna zajistit rovněž zápis údajů o přeměně podle zákona o veřejných rejstřících a uložit upozornění do sbírky listin.

Odpadnutím povinného zveřejňování v obchodním věstníku, které nemělo žádný zásadní efekt na uplatňování práv dotčených osob, došlo ke snížení administrativních nákladů souvisejících s procesem přeměny v řádu jednotek tisíc korun za každou zúčastněnou společnost.

ii. Zajištění pro věřitele

Původní právo věřitelů na poskytnutí dostatečné jistoty se modifikuje na právo požadovat dostatečné zajištění pohledávek, jejichž dobytost se v důsledku přeměny zhorší, přičemž rozsah tohoto práva a okruh oprávněných věřitelů se mění v několika aspektech.

V první řadě se zkracuje časový úsek, v němž mohou věřitelé uplatnit své právo na dostatečné zajištění, a to z původních šesti měsíců ode dne účinnosti zápisu přeměny do obchodního rejstříku vůči třetím osobám na tři měsíce ode dne zveřejnění projektu přeměny dle výše uvedených pravidel. Při neuplatnění práva na dostatečné zajištění u soudu v takto stanovené lhůtě právo věřitele zaniká.

Další úpravou práva na zajištění je vymezení pohledávek, jejichž zajištění je věřitel oprávněn se domáhat v případě důvodné obavy o zhoršení jejich dobytosti. Rozsah takových pohledávek se rozšiřuje na všechny dosud nesplatné pohledávky ze závazků vzniklých před zveřejněním projektu přeměny vč. pohledávek budoucích nebo podmíněných. Výslovně se tak zahrnují i pohledávky, které vzniknou až po zveřejnění projektu přeměny, nebo dokonce po zápisu přeměny do obchodního rejstříku, jestliže vystanou ze smluvního vztahu vzniklého před zveřejněním projektu přeměny. Tímto pravidlem mají být chráněni rovněž věřitelé pohledávek vyplývajících z dlouhodobých smluvních vztahů, kteří dosud nemuseli být chráněni dostatečně.

Nakonec se staví najisto, že podání návrhu na zřízení dostatečného zajištění pohledávky k příslušnému soudu není překážkou pokračování procesu přeměny. Přeměna tak může být i přes probíhající řízení o zajištění zapsána do obchodního rejstříku.

iii. Ochrana společníků s podíly bez hlasovacího práva, nebo jejichž hlasovací právo je sistováno

Pro akciové společnosti již před transpoziční novelou platilo, že pokud akciová společnost vydala více druhů akcií, vyžaduje se pro schválení přeměny souhlas alespoň tří čtvrtin hlasů přítomných akcionářů u každého druhu akcií. Díky tomu závisí schválení přeměny akciové společnosti i na akcionářích, kteří jsou vlastníky pouze akcií bez hlasovacího práva.

Pro společnosti s ručením omezeným obdobná úprava zohledňující podíly bez hlasovacího práva chyběla. Rozhodnutí o přeměně se však považuje za důležitou otázku týkající se společnosti, proto transpoziční novela pravidla pro schvalování přeměn společností s ručením omezeným modifikuje. Zůstává zachováno, že přeměna společnosti s ručením omezeným musí být schválena nejméně třemi čtvrtinami hlasů společníků přítomných na valné hromadě, ale společníci vlastníci podíly, s nimiž není spojeno hlasovací právo, mají nově na valné hromadě rozhodující o schválení přeměny právo hlasovat.

V případech, kdy je právo společníka (a to jak společníka společnosti s ručením omezeným, tak akcionáře akciové společnosti) hlasovat sistováno, např. v důsledku prodloužení s plněním vkladové povinnosti,¹³ je takový společník chráněn požadavkem souhla-

12 § 33 ZOP.

13 § 20 ZOP.

su společníka s významným rozhodnutím, které může mít dopad do jeho práv nebo povinností.¹⁴ Společník, který nemůže v důsledku sistace vykonávat své hlasovací právo, a nemůže tak hlasovat proti přeměně, je oprávněn vyjádřit svůj nesouhlas s přeměnou, který musí být zaznamenán do příslušného notářského zápisu.

Hlasování společníka na valné hromadě proti přeměně či vyjádření jeho nesouhlasu s přeměnou je nezbytnou podmínkou pro uplatnění práva společníka vystoupit ze společnosti nebo odprodat svůj podíl v nástupnické společnosti.¹⁵ Notářský zápis obsahující rozhodnutí o přeměně musí uvádět konkrétní společníky, kteří hlasovali proti schválení přeměny nebo vyjádřili svůj nesouhlas s přeměnou.

Transpoziční novela zároveň rozšiřuje okruh případů, při nichž právo ze společnosti vystoupit společníkovi vzniká, a to primárně při přeshraničních přeměnách,¹⁶ jak již bylo popsáno výše v podkapitole 1.1. týkající se právě přeshraničních přeměn.

1.4. Zjednodušení procesu přeměn a odstranění nedostatků zjištěných praxí

Transpoziční novela přináší do zákona o přeměnách také změny, které mají celý proces realizace přeměny zjednodušit, odstranit některé požadavky a administrativní náklady, které v praxi nepřinášely žádné konkrétní výhody, a také odstranit některé výkladové nejasnosti, které dosud v rámci praktického uplatňování zákona o přeměnách vyvstaly.

Zároveň se provádí několik úprav ryze formálního charakteru, kterými dochází ke sladění zákona o přeměnách s aktuálně účinným zněním zákona o obchodních korporacích. Jelikož došlo s účinností od 1. 1. 2021 ke zrušení funkce statutárního ředitele v akciových společnostech s monistickou strukturou vnitřního uspořádání, již není zapotřebí specifických ustanovení týkajících se správní rady, např. že projekt přeměny vyhotovuje správní rada (a nikoli tedy statutární ředitel). Správní rada je jediným statutárním orgánem monistické akciové společnosti, který tak zabezpečuje splnění povinností v souvislosti s přeměnou. Pro vyloučení pochybností se výslovně doplňuje ustanovení, dle kterého, kde se v zákoně o přeměnách stanoví o představenstvu akciové společnosti, rozumí se tím i správní rada akciové společnosti.

i. Povinné znalecké ocenění

Jednou z velmi vítaných změn je jistě vypuštění požadavku jmenovat znalce pro účely ocenění při přeměně soudem. Tento požadavek byl v našem právním řádu již spíše přežitkem, který představoval neúčelnou administrativní zátěž pro osoby účastnící se na přeměně i zbytečný nápad na krajské soudy. Protipólem nebyla ani jakákoliv posílená ochrana dotčených osob při přeměně,

jelikož soudy zpravidla jmenovali znalce dle předloženého návrhu společnosti zúčastněné na přeměně s tím, že ověření údajů o znalci a jeho kvalifikaci lze bez obtíží provést i bez účasti soudu ve veřejném seznamu znalců, znaleckých kanceláří a znaleckých ústavů vedeném Ministerstvem spravedlnosti.

Nově bude znalec vybírán právě ze seznamu znalců, znaleckých kanceláří a znaleckých ústavů přímo osobou zúčastněnou na přeměně, resp. všech zúčastněných osob. Pro související otázky týkající se znaleckého ocenění vč. ceny za vyhotovení znaleckého posudku je stěžejní dohoda osob zúčastněných na přeměně a znalce.

Dalším uvolněním doposud poměrně striktních pravidel pro znalecké ocenění při přeměnách je umožnění využití výjimek z povinnosti znaleckého ocenění dle zákona o obchodních korporacích.¹⁷ Nově tak je možné při přeměně využít např. pro investiční cenné papíry nebo nástroje peněžního trhu ocenění váženým průměrem z cen, za které byly uskutečněny obchody tímto cenným papírem nebo nástrojem na jednom nebo více evropských regulovaných trzích v době šesti měsíců přede dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, nebo pro jiný majetek ocenění reálnou hodnotou určenou obecně uznávaným nezávislým odborníkem za využití obecně uznávaných standardů a zásad oceňování ne déle než šest měsíců přede dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

ii. Rozhodný den

Ve vztahu k určení rozhodného dne (tj. dne, k němuž nastávají účinky přeměny z účetního hlediska) se odstraňují některé dřívější nejasnosti. V první řadě se výslovně stanoví, že jako rozhodný den fúze nebo rozdělení nelze stanovit den, který předchází vzniku zúčastněné společnosti, a to z toho důvodu, že k rozhodnému dni musí osoby zúčastněné na přeměně splnit povinnosti dané zákonem o přeměnách, což by v případě, že by v rozhodný den ještě neexistovaly, nebylo fakticky možné. Dále se staví najisto, že se společnost nebo družstvo může účastnit více přeměn se stejným rozhodným dnem, což je situace, ke které v praxi docházelo již před přijetím transpoziční novely.

iii. Rozhodování valné hromady o přeměně per rollam

Praktickou změnou je také úprava znění § 19 ZOP, dle kterého se pro rozhodování valné hromady o přeměně umožňuje využít rozhodnutí mimo valnou hromadu (tzv. per rollam). Oproti původnímu znění má nově možnost rozhodování per rollam vyplývat ve všech případech z obecné úpravy v zákoně o obchodních korporacích (tj. jak pro společnosti s ručením omezeným, tak pro akciové společnosti), čímž se opět zajišťuje primárně konzistentnost právní úpravy.

14 § 171 odst. 2 ZOK.

15 § 17 odst. 6 ZOP.

16 § 59r ZOP.

17 § 468 a násl. ZOK.

2. Související změna zákona o veřejných rejstřících

Transpoziční novela si vedle novelizace zákona o přeměnách vyžádala i změny některých dalších souvisejících zákonů. Takovým případem je zejména zákon o veřejných rejstřících,¹⁸ do kterého se z důvodu koncepčnosti přesunula ze zákona o přeměnách pravidla týkající se zápisu přeměn do obchodního rejstříku.

Zákon o veřejných rejstřících tak nově stanoví rozsah údajů o přeměně zapisovaných do obchodního rejstříku při uveřejnění projektu přeměny na internetové stránce zúčastněné společnosti a povinnost uložit do sbírky listin obchodního rejstříku upozornění pro věřitele, zaměstnance na jejich práva a nově také zahajovací rozvahu každé nástupnické společnosti. Povinnost ukládat zahajovací rozvahu do sbírky listin spolu s projektem přeměny může být významná jak z hlediska osob, které mohou být přeměnou negativně dotčeny, zejména věřitelů, tak např. z hlediska již zmiňovaného posuzování zneužívajícího nebo podvodného účelu přeshraniční přeměny. Roli však bude hrát i časové hledisko, jelikož např. u dopředných přeměn (s rozhodným dnem stanoveným v budoucnu) se zahajovací rozvaha finálně sestavuje až po zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

V souvislosti s tím mělo dojít rovněž k rozvoji informačního systému ze strany Ministerstva spravedlnosti, aby systém v návaznosti na provedení zápisu údajů o přeměně nebo uložení projektu přeměny do sbírky listin automaticky zapsal i údaj o tom, že se daná společnost účastní přeměny. Tato skutečnost by měla být zjevná již z náhledu subjektu pro vyhledávání v rámci webového rozhraní veřejného rejstříku, a to automaticky bez nutnosti iniciace zobrazení této skutečnosti ze strany zúčastněné společnosti. S touto novou funkcionalitou je zároveň spojena schopnost informačního systému automatizovaně sbírat data o všech připravovaných přeměnách, a to již od okamžiku automatického zápisu údaje o účasti společnosti na přeměně, a tedy ještě dříve, než může být přeměna vůbec schválena.

Dále zákon o veřejných rejstřících komplexně upravuje rovněž procesní pravidla pro to, kdo podává návrh na zápis přeměny, a to samostatně pro vnitrostátní a přeshraniční přeměny, pravidla pro předávání údajů prostřednictvím systému BRIS při přeshraničních přeměnách, a také možnost notáře ukládat listiny související s projektem přeměny do sbírky listin a provádět přímý zápis údajů o přeměně spolu s uložení upozornění do sbírky listin, jakož i obsah osvědčení, které notář v souvislosti s přeshraniční přeměnou vydává podle zákona o přeměnách.

3. Související změna zákona o daních z příjmů

Nakonec nelze opomenout ani změny, ke kterým v důsledku přijetí transpoziční novely dochází v zákoně o daních z příjmů. Změny jsou reakcí primárně na nově umožněné přemístění sídla

společnosti z České republiky do států mimo EU nebo EHS, v důsledku čehož může poplatník přestat být českým daňovým rezidentem.

V první řadě se mění § 38ma odst. 1 písm. d) tak, aby pokrýval všechny případy změny daňového rezidentství poplatníka daně z příjmů právnických osob z České republiky do zahraničí (tj. i do zemí mimo EU a EHS), a to v důsledku jak změny sídla, tak i změny místa vedení. Každý daňový poplatník daně z příjmů právnických osob, který v průběhu zdaňovacího období přesune své sídlo do zahraničí, a změní tak své daňové rezidentství z České republiky, je povinen podat své daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob také za období předcházející dni změny daňového rezidentství. Za období následující (od přemístění daňového rezidentství do konce kalendářního nebo hospodářského roku) je tento daňový poplatník, který tak již není rezidentem České republiky, povinen podat daňové přiznání pouze ve vztahu k příjmům ze zdrojů na území České republiky.

V návaznosti na změny týkající se přemístění sídla a s tím spojené změny daňového rezidentství jsou rovněž upravována pravidla pro uplatnění daňových odpisů. Při přemístění sídla z České republiky do zahraničí může poplatník za období do přemístění uplatnit poloviční výši daňových odpisů. Při přemístění sídla do České republiky ze zahraničí odpisuje poplatník, který se v důsledku přesídlení stal českým daňovým rezidentem, hmotný majetek, který byl v zahraničí již odpisován, obdobně dle pravidel pro odpisování hmotného majetku získaného nepeněžitým vkladem ze zahraničí.¹⁹

4. Závěrem

Cílem tohoto příspěvku bylo poskytnout nikoli zcela vyčerpávající přehled významných změn zákona o přeměnách, který přinesla transpoziční novela v návaznosti na úpravu evropské legislativy týkající se přeshraničních přeměn z roku 2019. Novelizace zákona o přeměnách je sice poměrně rozsáhlá, nicméně v převážné míře lze změny hodnotit jako pozitivní, a to zejména vzhledem ke snaze českého zákonodárce promítnout evropská pravidla pro přeshraniční přeměny i do úpravy přeměn vnitrostátních, a vytvořit tak jednotný soubor pravidel pro proces přeměn s konkrétními odchylkami pro přeměny vnitrostátní a přeshraniční tam, kde mají svůj význam.

S některými ustanoveními jsou zatím spojeny nejasnosti ohledně jejich výkladu, např. v souvislosti s povinností notáře odmítnout vydání osvědčení v případě vážného podezření, že přeshraniční přeměna má zneužívající nebo podvodný účel, pro jejíž další výklad a vývoj bude stěžejní primárně konkrétní přístup notářů. Velká část změn by však měla skutečně přispět ke zjednodušení administrativy a snížení neúčelných nákladů spojených s realizací přeměn. ■

18 Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěrenských fondů („zákon o veřejných rejstřících“).

19 § 32c ZDP.

Změny v oblasti daně z příjmů fyzických osob, pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění od 1. 7. 2024



Ing. Lenka Nováková, MBA,
daňový poradce č. 4991,
KPMG Česká republika, s. r. o.



Ing. Matěj Nešleha,
daňový poradce č. 5045,
KODAP TAX, s.r.o.,
člen Prezidia Komory
daňových poradců ČR



Ing. Veronika Ščigelová,
daňový poradce č. 5895,
KPMG Česká republika, s. r. o.

Dne 12. 6. 2024 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon č. 163/2024 Sb.¹ (dále jen „novela“), jehož hlavním cílem bylo odstranit některé nepřesnosti v zákoně o daních z příjmů² a v dalších zákonech, které byly novelizovány na konci roku 2023 především v rámci tzv. konsolidačního balíčku. Do poslední chvíle to bylo velmi napínavé a čekalo se na to, zda se podaří daný zákon v rámci legislativního

procesu schválit a vydat ve Sbírce zákonů tak, aby nabyl účinnosti 1. 7. 2024. Nakonec se to však povedlo, a i přesto, že to bylo za pět minut dvanáct, novela nabyla účinnosti dne 1. 7. 2024.

Stěžejní to bylo zejména z důvodu zrušení nepovedené novely zákona o nemocenském pojištění, která významně zasahovala do odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění z dohod o provedení práce. Od počátků platnosti nové právní úpravy, která měla nabýt účinnosti právě 1. 7. 2024, zaznívaly rozsáhlé výhrady vůči těmto změnám, a to nejen ze strany odborné veřejnosti, ale i ze strany zaměstnavatelů, jelikož byly velmi obtížně spravovatelné a neúměrně administrativně zatěžující. Jelikož téma dohod je poměrně rozsáhlé, bude jim věnován samostatný článek.

V rámci tohoto článku se zaměříme na ostatní změny, které nabyl účinnosti dne 1. 7. 2024 a které mají také nemalý dopad do každodenního života zaměstnavatelů a jejich zaměstnanců.

Použití předškolního zařízení

Novela výrazně upravuje nový daňový režim nepeněžitého benefitu v podobě zajištění školky zaměstnavatelem pro děti svých zaměstnanců. Tento daňový režim, nebo přesněji řečeno, zavedení určité „daňové fikce“ pro stanovení výše nepeněžitého příjmu na straně zaměstnance jsme doposud znali v zákoně o daních z příjmů pouze v případě bezplatného poskytnutí firemního automobilu pro služební a soukromé účely zaměstnance. Nově je tento institut použit i v případě stanovení výše nepeněžitého příjmu na straně zaměstnance, pokud zaměstnavatel zajistí pro děti zaměstnance možnost použití zařízení péče o děti předškolního věku vč. mateřské školy podle školského zákona.³

Dle § 6 odst. 3 ZDP se příjmem rovněž rozumí částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté plnění nižší, než je cena stanovená zákonem o daních z příjmů v případě použití zařízení péče o děti předškolního věku vč. mateřské školy podle školského zákona.⁴

1 Zákon č. 163/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů a další související zákona (dále jen „novela“).

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

3 Zákon č. 561/2004. Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání, v platném znění (dále jen „školský zákon“).

4 Tamtéž.

Nový § 6 odst. 17 ZDP tak výslovně upravuje ocenění nepeněžitěho plnění ve formě použití zařízení péče o děti předškolního věku vč. mateřské školy podle školského zákona⁵ na cenu, která by byla v místě a čase obvyklou cenou za použití mateřské školy zřízené státem, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí, nebo nejvyšší měsíční úplatou za předškolní vzdělávání podle vyhlášky upravující předškolní vzdělávání⁶ (dále jen „vyhláška“), a to za každý kalendářní měsíc poměrně podle doby používání tohoto zařízení rodinným příslušníkem zaměstnance v daném měsíci. Jsou tak stanoveny dvě možnosti ocenění tohoto nepeněžitěho příjmu, a to buď cenou v místě a čase obvyklou za použití mateřské školy zřizované veřejnoprávními zřizovateli, nebo ve výši nejvyšší měsíční úplaty za používání takového zařízení dle vyhlášky. Podle vyhlášky nesmí měsíční výše úplaty přesáhnout 8 % základní sazby minimální mzdy za měsíc, která je platná v době stanovení měsíční úplaty. Způsob ocenění je vždy na volbě zaměstnavatele. Záleží tak na zaměstnavateli, zda bude zjišťovat cenu za použití mateřské školy zřizované veřejnoprávními zřizovateli v místě a čase obvyklou a plnění bude zaměstnanci oceňovat touto cenou, nebo zda toto zjištění neprovede a použije nejvyšší možnou úplatu podle vyhlášky.

Hodnota 8 % základní sazby minimální mzdy za měsíc aktuálně představuje částku 1 512 Kč, tj. 8 % z částky minimální mzdy, která aktuálně činí 18 900 Kč. Pokud by tedy zaměstnavatel postupoval podle vyhlášky, pro rok 2024 by měsíční výše nepeněžitěho benefitu, za předpokladu, že dítě navštěvovalo školku po celý kalendářní měsíc, činila částku 1 512 Kč bez ohledu na to, kolik byla faktická úhrada zaměstnavatele předškolnímu zařízení za dané dítě za daný kalendářní měsíc.

Pokud tento benefit využívá zaměstnanec v případě více svých dětí, pak se aplikuje nové ustanovení na každé dítě individuálně. Pokud v průběhu jednoho kalendářního měsíce navštěvuje dítě více takových zařízení, opět se použití každého jednoho zařízení ocení samostatně. Přitom je třeba dle důvodové zprávy zohlednit dobu, po kterou dítě předškolní zařízení využívá, neboť výše ocenění se stanoví za kalendářní měsíc poměrně podle doby používání tohoto zařízení. Pokud by tedy bylo dítě např. polovinu měsíce nemocné a do zařízení nedocházelo, bude použití daného zařízení oceněno pouze polovinou částky určené jako ocenění měsíčního používání.

Úprava se vztahuje nejen na mateřské školy dle školského zákona, ale i na zařízení péče o děti předškolního věku ve formě dětských skupin, lesních školek atd. U tohoto ustanovení se jedná o novelu se zpětnou účinností k 1. 1. 2024 (tj. aplikuje se zpětně pro celé zdaňovací období roku 2024).

Jelikož hodnota nepeněžitěho plnění ve formě využití předškolního zařízení se započítává do celkového ročního limitu pro osvobození, který je od 1. 1. 2024 stanoven pro volnočasové benefity

[tj. pro benefity vymezené v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP], je tato změna zásadní, protože dochází k významnému poklesu příjmu, který by se měl do daného limitu u zaměstnance započítávat, a to zpětně od počátku zdaňovacího období roku 2024.

Uvedme si nové ustanovení na příkladu. Zaměstnavatel za dítě zaměstnance zaplatí v březnu 2024 školkovné v soukromé školce (tj. zařízení provozované jiným subjektem) ve výši 300 000 Kč do konce roku 2024 (tj. za 10 měsíců roku 2024). Pro zjednodušení předpokládejme, že dítě chodilo do školky plně každý kalendářní měsíc předmětného období. Pro ocenění tohoto benefitu se zaměstnavatel rozhodl využít nejvyšší měsíční úplatu za předškolní vzdělávání dle vyhlášky (tj. 1 512 Kč měsíčně pro rok 2024), přičemž zaměstnanec na školkovné nepřispíval žádnou částkou. Žádné jiné volnočasové benefity [tj. benefity dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP] zaměstnanec v roce 2024 nečerpá a zaměstnavatel má náklady na školku daňově neuznatelné. Nepeněžitým měsíčním příjmem zaměstnance v období od března do prosince 2024 je částka 1 512 Kč bez ohledu na výši skutečně uhrazeného školkovného a tento nepeněžitý příjem ve výši 1 512 Kč se započítává do limitu osvobozených příjmů podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (tj. do částky 21 983,50 Kč pro rok 2024). Pokud by fikce zavedena nebyla, limit pro osvobození by byl zaměstnancem překročen již v prvním měsíci čerpání daného benefitu a zbývající částky by pro něj znamenaly zdanitelný příjem. Nicméně na základě fikce daný zaměstnanec bude mít nepeněžitý benefit ve formě využití předškolního zařízení plně od daně osvobozen (1 512 Kč x 10 = 15 120 Kč), protože výše poskytnutého nepeněžitěho benefitu nepřekročí limit pro osvobození volnočasových benefitů.

V dalším příkladu zaměstnavatel provozuje vlastní firemní školku, kde je hodnota pobytu dítěte (školkovné) za měsíc oceněna na částku 9 000 Kč a zaměstnanec na ni přispívá částkou 4 000 Kč měsíčně. Do limitu pro osvobození zaměstnaneckých volnočasových benefitů dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP se v tomto případě nezapočte žádná částka, jelikož měsíční úhrada zaměstnance byla vyšší, než je ocenění nepeněžitěho příjmu stanovené zákonem o daních z příjmů, tj. částka 1 512 Kč měsíčně.

Je důležité krátce připomenout, že se jedná pouze o nepeněžitě plnění pro účely § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, nikoli o peněžitě plnění. Vymezení toho, co má být pro účely zákona o daních z příjmů považováno za nepeněžitě plnění, již bylo judikováno Nejvyšším správním soudem (dále jen „NSS“). Dle NSS podstatou nepeněžitěho plnění je kromě omezeného účelu i právě ona forma, ve které je poskytnuto. Z povahy věci je za nepeněžitě plnění třeba považovat takové plnění, které není poskytováno v penězích, resp. není ani směnitelné za peníze či jiné obdobné prostředky či plnění. Za nepeněžitě plnění lze v tomto smyslu považovat pouze ta plnění, kdy zaměstnavatel hradí peněžní částky osobě odlišné od zaměstnance a jeho rodinného příslušníka, a tato osoba poskytne těmto osobám určitou výhodu či službu. Za nepeněžitě plnění by tak byla považována úhrada zaměstnavatele přímo

5 Tamtéž.

6 Vyhláška č. 14/2005 Sb., o předškolním vzdělávání, ve znění pozdějších předpisů.

předškolnímu zařízení (faktury hradí zaměstnavatel přímo předškolnímu zařízení). Pokud by zaměstnanec poplatek za využití předškolního zařízení uhradil sám a následně by si nechal částku od zaměstnavatele proplatit, jednalo by se v tomto případě o nepeněžitě plnění, nikoli o nepeněžitě. Podmínky § 6 odst. 9 písm. d) ZDP by tak nebyly naplněny.

Jako je uvedeno výše u tohoto ustanovení, jedná se o novelu se zpětnou účinností k 1. 1. 2024, která by měla vést k dodatečným opravám odvedené zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti a souvisejícího odvodu pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. V této situaci by se měl aplikovat § 38i odst. 1 a odst. 2 ZDP pro opravu nesprávně odvedené zálohy na daň, kde jsou definovány situace, kdy plátce daně srazil poplatníkovi zálohu na daň nebo daň vyšší, než měla být dle zákona o daních z příjmů sražená.

Jako při opravě výše nepeněžitěho příjmu v případě stravování důchodců (viz níže), kde již byl tento postup potvrzen i ze strany ČSSZ a Ministerstva zdravotnictví, by mělo být obdobně postupováno i v tomto případě při opravě měsíčních odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. V návaznosti na opravu výše zdanitelného příjmu zaměstnanec se provede i oprava výše pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, která měla být za daného zaměstnanec odvedena za příslušné kalendářní měsíce roku 2024. V návaznosti na opravu odvedeného pojistného se provede i oprava měsíčních přehledů o platbách pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění vůči příslušným institucím.

Sjednocení přístupu k zaměstnaneckým akciovým a opčním plánům z pohledu odvodu pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Novela zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2024⁷ přinesla zásadní úpravy v oblasti zdanění příjmů plynoucích ze zaměstnaneckých akciových a opčních plánů. O to větší šok to byl pro odbornou veřejnost a zaměstnavatele, jelikož navrhovaná právní úprava byla načtena těsně před koncem roku 2023 jako pozměňovací návrh ve druhém čtení bez jakéhokoli předchozího vnitřního či vnějšího připomínkového řízení, a navíc v souvislosti se zákony souvisejícími s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří, se kterými nemá vůbec žádnou vazbu. Tento úspěšný počín tak měl za důsledek nedomyšlených plných dopadů nové právní úpravy do všech souvisejících zákonů, zejména tedy do oblasti odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Možnost zaměstnanců účastnit se v akciovém či opčním plánu zaměstnavatele představuje z hlediska daně z příjmů zdanitelný nepeněžitý benefit poskytnutý zaměstnanci ve formě možnosti

bezplatně či za zvýhodněných podmínek (tj. za cenu nižší než tržní) nabytí podílů či akcie na společnosti. V případě zaměstnaneckých opčních plánů se zpravidla jedná o nepřevoditelné a volně neobchodovatelné opce („práva“) na budoucí pořízení akcií/podílů ve společnosti za zvýhodněnou cenu.

Před účinností novely zákona o daních z příjmů se v takovém případě stanovil zdanitelný okamžik jako moment, kdy se stal zaměstnanec skutečným vlastníkem dané akcie/podílu [tzv. *vest date* u akciových plánů – datum přidělení akcie, tzv. *exercise date* u opčních plánů – datum využití opce (práva) a nakoupení akcie za zvýhodněnou cenu]. Pokud se jednalo o volně převoditelnou/obchodovatelnou opci, zdanitelný příjem vznikl již okamžikem nabytí této opce.

Na základě novely byl však okamžik zdanění těchto příjmů plynoucích ze zaměstnaneckých akciových a opčních plánů odsunut do budoucna, kdy budou splněny určité skutečnosti definované v novém § 6 odst. 14 ZDP. Okamžik zdanění nastupuje v některém z níže definovaných okamžiků, a to v tom, který nastane nejdříve:

- okamžik, ke kterému zaměstnanec přestane vykonávat činnost, ze které mu plynou příjmy podle odst. 1 písm. a) až c) u tohoto zaměstnavatele, jeho mateřské nebo dceřiné společnosti nebo kapitálově spojené osoby nebo u jeho právního nástupce,
- okamžik vstupu tohoto zaměstnavatele do likvidace,
- okamžik, ke kterému tento zaměstnavatel nebo zaměstnanec přestanou být daňovými rezidenty České republiky,
- okamžik převodu nebo přechodu tohoto podílu nebo této opce,
- okamžik uplatnění opce,
- okamžik výměny podílu, při které se mění celková jmenovitá hodnota podílů zaměstnanec,
- okamžik uplynutí 10 let ode dne nabytí podílu nebo opce.

Cílem této legislativní úpravy bylo motivovat k zavádění zaměstnaneckých akciových a opčních plánů zejména v oblasti „startupů“ tím, že bude zajištěno, aby měli zaměstnanci dostatek finančních prostředků na zaplacení své daňové povinnosti v okamžiku zdanění.

Nicméně se opomnělo, že tato právní úprava má dopad i na jiné oblasti než jen na daň z příjmů ze závislé činnosti, čímž se ovšem novela zákona nezaobírala. Vystala tak důležitá otázka, jakým způsobem bude s novou daňovou úpravou pracovat oblast pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, kterým v určitých situacích tento nepeněžitý příjem rovněž podléhá. Jelikož pojistné zákony měly vlastní definici zúčtovaného příjmu, okamžik zdanění se tak rozcházel s okamžikem povinnosti odvodů pojistného, neboť odvody pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění zůstaly upraveny „postaru“, tj. v okamžiku zúčtování příjmů.

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

Tento nesoulad byl odstraněn až novelou, o které již byla řeč výše. Tento zákon přinesl do zákona o sociálním zabezpečení⁸ a zákona o veřejném zdravotním pojištění⁹ nová ustanovení, která z pohledu zaměstnaneckých akciových a opčních plánů sjednocují okamžik zdanění těchto příjmů s okamžikem vzniku povinnosti odvést pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. V té souvislosti dojde i ke sjednocení vyměřovacího základu pro odvod pojistného se základem daně (např. v případě snížení základu daně o kladný rozdíl mezi hodnotou akcie v okamžiku jejího přidělení a hodnotou akcie v okamžiku jejího zdanění).

Bohužel však v této souvislosti nebyla přijata žádná přechodná ustanovení, která by tuto změnu retrospektivně uplatnila již od 1. 1. 2024. Prozatím tak zůstává nesoulad mezi okamžikem zdanění a odvodu pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v prvním pololetí roku 2024.

Pro zaměstnavatele to představuje další administrativní zátěž, kdy musí podrobně sledovat, v jakém okamžiku vznikl nepeněžitý příjem a zda tedy mělo dojít k odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Navíc až v budoucím okamžiku nastane povinnost odvodu daně z příjmů ze závislé činnosti, bude nezbytné ohlídat, zda tento příjem již podléhal odvodům pojistného, protože se na něj vztahovala právní úprava platná v první polovině roku 2024, či nikoli, a je tedy potřeba odvést i pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Tím však příběh o zaměstnaneckých akciových a opčních plánech nekončí. V současné době se na úrovni Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství řeší, co dál, protože se ukázalo, že kromě chyb, které nová právní úprava měla, tak není využívána skupinou podniků (start-upů), na které původně mířila, a velkým nadnárodním podnikům se celosvětově zavedenými zaměstnaneckými akciovými/opčními plány vytvořila jen hluboké vrásky a přinesla značnou neúměrnou administrativu. Jen doufejme, že další změny budou pečlivě promyšleny vč. důkladných přechodných ustanovení, která budou muset řešit již aplikované odklady ve zdanění a pojistných odvodech.

Podmíněné osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí

Dříve, než se pustíme do změn, které přinesla novela, připomeneme si pravidla a podmínky pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. a) a b) ZDP.

Osvobození příjmu z prodeje rodinného domu vč. souvisejícího pozemku a jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, je podmíněno dobou, po kterou měl prodávající v dané nemovité věci své bydliště. V případě osvobození příjmů dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP není podstatné, jak dlouho poplatník nemovitou věc vlastnil, důležitá je doba,

po kterou má prodávající bydliště v této nemovité věci, a to bezprostředně před jejím prodejem. Osvobození dle tohoto ustanovení je tak možné aplikovat i na situace, kdy (např.) poplatník prodá v roce 2024 bytovou jednotku, kterou koupil na začátku roku 2024, avšak na základě nájemní smlouvy ji využíval jako své bydliště již od roku 2018.

Pokud jde o vymezení pojmu bydliště, budeme vycházet z definice uvedené v § 2 odst. 4 ZDP, který reprezentuje faktický stav. Jestliže např. poplatník bydlí v dané nemovité věci, ale podle evidence obyvatel je hlášen na jiné adrese, může i přesto před správcem daně obhájit toto skutečné bydliště. Důkazní břemeno je však v takovém případě na poplatníkovi. Správci daně, který bude mít poplatníka vedeného pod jinou adresou, kde je trvale hlášen v registru obyvatel, doloží poplatník důkazní prostředky prokazující, že skutečné bydliště je odlišné od adresy uvedené v registru obyvatel, půjde např. o doručovací adresu poštovních zásilek, výpověď sousedů a další okolnosti, jako např. kam chodí děti do školy, a další.

Pokud chceme uplatnit osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, je nezbytné nutné, abychom měli bydliště v prodávané nemovité věci bezprostředně před prodejem. Jestliže poplatník bude v nemovitosti bydlet řadu let a poslední tři měsíce před prodejem ji začne pronajímat, zcela jistě podmínky pro osvobození splněny nebudou, neboť bezprostředně před prodejem neměl prodávající v nemovité věci své bydliště. Naopak u poplatníka, který bude nemovitost prodávat a v posledních třech týdnech se bude zabývat vyklizením, resp. odstěhováním své rodiny do nového bydliště, by měly být podmínky pro osvobození příjmu z prodeje nemovité věci splněny. Podle gramatického výkladu samotného pojmu „bezprostředně“ se jím rozumí „bez časové prodlevy“. Pojem „bez časové prodlevy“ bychom tedy mohli chápat spíše „bez zbytečné nebo neodůvodnitelné časové prodlevy“.

Pokud prodávající nesplní podmínku dvouletého bydliště v prodávané nemovité věci, ale v nemovité věci alespoň nějakou dobu bydlí, nabízí mu zákon o daních z příjmů možnost i tak příjem od daně osvobodit, a to za předpokladu, že získané finanční prostředky použije na obstarání vlastní bytové potřeby. Podmínkou tedy je, aby prodávající měl bydliště v nemovité věci v extrémním případě alespoň jeden den, v opačném případě se na něho bude vztahovat časový test 10 (resp. pěti let u nemovitých věcí pořízených před 1. 1. 2021) let, tentokrát ale vlastnictví (držby) dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP.

Získané prostředky je v tomto případě v souladu s § 4b odst. 3 ZDP nutné použít na obstarání vlastní bytové potřeby do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tento příjem inkasoval, alternativně může být částka odpovídající získaným prostředkům na obstarání vlastní bytové potřeby použita před jejich získáním, nejdříve však

8 Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

9 Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění.

ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

Pokud nebude poplatník splňovat výše zmíněný (dvouletý) časový test pro bydliště (tj. bydlí kratší dobu), ale prostředky získané prodejem dané nemovité věci použije pro uspokojení vlastní bytové potřeby, je důležité, aby pořizovaná nemovitá věc byla v jeho vlastnictví. V praxi někdy dochází k případům, kdy poplatník bytovou potřebu pořídí, nikoli však sobě, ale v dobré víře jiné osobě, např. někomu ze svých blízkých příbuzných. V takovém případě nejsou naplněny podmínky pro zachování osvobození příjmu dosaženého prodejem předmětné nemovité věci, neboť poplatník si *de facto* bytovou potřebu nepořídil, pro osvobození je nutné uspokojit vlastní bytovou potřebu, nikoli bytovou potřebu kohokoli jiného.

Zákonem č. 170/2017 Sb. došlo ke zpřesnění v textu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, a to doplněním slova „vlastní“, to znamená zdůraznění podmínky investovat prostředky z prodeje nemovitého majetku k uspokojení vlastní bytové potřeby.

Není-li možný příjem z prodeje nemovité věci osvobodit dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, pak testujeme, zda je možné aplikovat osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že příjem z prodeje nemovité věci je osvobozen od daně z příjmů, pokud mezi nabytím a prodejem nemovité věci uplyne doba delší než 10 let. Lhůta 10 let se dle bodu č. 2 přechodných ustanovení zákona č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, aplikuje pouze na nemovité věci, které byly poplatníkem nabyty 1. 1. 2021 a později. Je-li poplatníkem prodávána nemovitá věc nabytá před nabytím účinnosti zákona č. 386/2020 Sb., tj. před 1. 1. 2021, pak se na příjem z prodeje této nemovité věci aplikuje „starý“ pětiletý časový test.

Osvobození dle tohoto ustanovení je možné aplikovat na veškeré nemovité věci bez ohledu na to, zda je nemovitá věc určena k bydlení či nikoli, může se jednat o louku, rekreační objekt, či např. les a mnohé další.

S účinností od 1. 1. 2021 je možný příjem z prodeje nemovité věci, která byla poplatníkem daně z příjmů fyzických osob nabyta 1. 1. 2021 a později, osvobodit z toho titulu, že poplatník získané prostředky použije k obstarání vlastní bytové potřeby, pokud není naplněn 10letý časový test držby. Tuto možnost přinesl zákon č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Toto osvobození není možné aplikovat na příjem z prodeje nemovité věci, která byla poplatníkem nabyta před účinností novely, tj. před 1. 1. 2021. Obdobně, jako je tomu v případě § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, i zde se musí jednat o uspokojení vlastní bytové potřeby, nikoli bytové potřeby někoho jiného. Získané prostředky je v tomto případě v souladu s § 4b odst. 3 ZDP nutné použít na obstarání vlastní bytové potřeby do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tento příjem inkasoval, alternativně může být částka odpovídající

získaným prostředkům na obstarání vlastní bytové potřeby použita před jejich získáním, nejdříve však ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

A jaké změny v oblasti osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí přináší novela?

Před nabytím účinnosti novely platilo, že jestliže se jedná o příjem, jehož osvobození je podmíněno vynaložením těchto příjmů na obstarání vlastní bytové potřeby, pak bylo třeba správci daně podat oznámení o tomto podmíněném osvobozeném příjmu. Pokud poplatník toto oznámení správci daně nepodal v zákonem stanové lhůtě, ztrácel nárok na osvobození tohoto příjmu. Jednalo se o hmotněprávní podmínku pro osvobození získaného příjmu.

Nově však, pokud poplatník daně z příjmů neoznámí podmíněné osvobození příjmu správci daně, neztrácí tím právo na osvobození souvisejícího příjmu (jako tomu bylo do účinnosti novely), vystavuje se tím ovšem možné povinnosti uhradit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy dle § 247a DŘ. Povinnost oznámení tak byla posunuta do procesněprávní roviny.

Z důvodové zprávy k pozměňovacímu návrhu zákona č. 163/2024 Sb. uvádíme komentář k novelizaci § 4b odst. 2 a 3 ZDP:

„Podle § 4b odst. 2 ZDP v dosavadním znění se osvobození příjmu, které je podmíněně vynaložením z tohoto příjmu získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, použije pouze tehdy, oznámí-li poplatník správci daně získání těchto prostředků do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo. Vyskytují se tak případy, kdy poplatníci musí doplatit daň, a to včetně penále a úroků z prodlení, z příjmů z prodeje nemovité věci jen z důvodu, že včas neoznámili správci daně záměr využít získané prostředky na zajištění své bytové potřeby, tedy přestože získané prostředky tímto způsobem využili.“

Na základě vyhodnocení praktických dopadů dosavadní právní úpravy se navrhuje oznámení, že příjmy získané prodejem nemovité věci poplatník využije na zajištění své bytové potřeby, učiněné vůči správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání transformovat z hmotněprávní podmínky pro osvobození získaného příjmu na obstarání bytové potřeby do formy pouhé oznamovací povinnosti, jejíž případné nesplnění bude možné sankcionovat toliko pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a DŘ. Oznamovací povinnost tedy zůstává zachována, ale osvobození daného příjmu není závislé na jejím splnění.“

Dle přechodných ustanovení novely platí, že použití nové, řekněme benevolentnější, právní úpravy je možné aplikovat na všechny tyto podmíněné příjmy, které jsou poplatníkem daně z příjmů fyzických osob realizovány 1. 1. 2023 a později, nikoli tedy pouze na příjmy, které jsou poplatníkem realizovány po nabytí účinnosti novely, tj. po 1. 7. 2024.

Oznámení o získání prostředků je obecným podáním podle § 70 a násl. DŘ, na které Finanční správa nevydala žádný závazný vzor.

Poplatník musí správci daně získání těchto prostředků oznámit do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo. Účelem tohoto oznámení je především informovat správce daně o záměru poplatníka využít osvobození příjmu podmíněné použitím získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby.

Stravování bývalých zaměstnanců po jejich odchodu do starobního důchodu

Další z pozměňovacích návrhů novely přináší změnu v osvobození příjmů ze závislé činnosti, do § 6 odst. 9 ZDP je doplněno nové písm. t), které řeší osvobození příjmu zaměstnance ve formě stravování poskytovaného jako nepeněžitě plnění určené k přímé spotřebě na pracovišti zaměstnavatele nebo k přímé spotřebě v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného subjektu než zaměstnavatele poskytnutého zaměstnavatelem, u kterého tento zaměstnanec do svého odchodu do starobního důchodu nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně vykonával činnost, ze které plynul příjem ze závislé činnosti.

Podle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP je od daně osvobozen příjem zaměstnance ve formě příspěvku na stravování poskytnutého zaměstnavatelem za jednu směnu, pokud během této směny zaměstnanec vykonával práci alespoň tři hodiny a nevznikl mu během ní nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu, a to v úhrnu do výše 70% horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trávající 5 až 12 hodin.

Podle právní úpravy před nabytím účinnosti novely tak nebyl od daně z příjmů osvobozen příspěvek na stravování poskytovaný zaměstnavatelem bývalému zaměstnanci ve starobním nebo invalidním důchodu, neboť tito bývalí zaměstnanci podmínku výkonu práce alespoň tři hodiny v rámci jedné směny nebo jednoho kalendářního dne nesplňovali. V případě těchto bývalých zaměstnanců tedy vznikala povinnost zdaňování příspěvku na stravování poskytovaného bývalým zaměstnavatelem, neboť se jedná o příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Tento stav vyvolával nadměrnou administrativní zátěž na straně zaměstnavatelů z titulu ocenění a zdanění předmětného příjmu, protože u všech bývalých zaměstnanců, kterým umožňují stravování v závodních jídelnách za zvýhodněnou cenu, musí naplnit povinnosti plátce daně, tj. odvést a srazit daň, pokud poplatník neuplatňuje např. slevu na dani na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP na základě prohlášení k dani, a musí je registrovat u správy sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny, popř. je musí odregistrovat v důsledku neposkytnutí příjmu v některém měsíci. Vyvolaná administrativní zátěž navíc zpravidla ani nevede k vyššímu výběru daně z příjmů, neboť pokud poplatník učiní u tohoto „zaměstnavatele“ prohlášení poplatníka daně z příjmů, a uplatní tak

alespoň základní slevu na dani, k žádnému odvodu daně z příjmů ani nedojde.

Osvobození se vztahuje pouze na příjem zaměstnance, který u zaměstnavatele pracoval až do svého odchodu do starobního důchodu nebo invalidního důchodu z důvodu invalidity třetího stupně. Bývalý zaměstnanec je pro účely daní z příjmů považován za zaměstnance v souladu s § 6 odst. 2 ZDP, neboť mu plyne příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

Cílem novelizované právní úpravy je od daně z příjmů osvobodit pouze příjem v podobě stravy určené k přímé spotřebě, kterou zaměstnavatel poskytuje bývalému zaměstnanci přímo ve vlastním stravovacím zařízení nebo jiném místě na pracovišti zaměstnavatele, nebo v zařízení provozovaném jiným subjektem než zaměstnavatelem.

Záměr navrhované úpravy je naplněn i tehdy, pokud je strava určená k přímé spotřebě bývalému zaměstnanci vydána na pracovišti zaměstnavatele nebo v zařízení provozovaném jiným subjektem než zaměstnavatelem, ale k její konzumaci dojde na jiném místě (např. bývalý zaměstnanec si vydanou stravu odnese domů, kde ji také spotřebuje).

Od daně z příjmů tedy nadále nebude osvobozen peněžitý příspěvek na stravování podle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP ani příspěvek na stravování poskytovaný bývalému zaměstnanci např. ve formě víceúčelové stravenky či jiného obdobného prostředku, který umožní jejich využití i k jiným účelům (typicky nákup zboží v obchodech a čerpání volnočasových zaměstnaneckých benefitů) než jen k přímému odběru stravy, neboť v těchto případech se nejedná o nepeněžitě plnění určené k přímé spotřebě.

Příjem bývalého zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. t) ZDP je [obdobně jako v případě § 6 odst. 9 písm. b) ZDP] osvobozen v úhrnu za kalendářní den do výše 70% horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trávající 5 až 12 hodin.

Z pohledu zaměstnavatele je výdaj vynaložený na příjem bývalého zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. t) ZDP daňově uznatelným výdajem, jsou-li splněny podmínky podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 ZDP.

Závěr

Jedním ze záměrů konsolidačního balíčku byla snaha o zřehlednění a zjednodušení daňového systému. Nicméně to, že již v průběhu začátku roku 2024, tj. v prvních měsících aplikování daňových změn vyplývajících z konsolidačního balíčku, bylo třeba danou právní úpravu znovu novelizovat, poukazuje pouze na to, že naplnění cíle neproběhlo, jak bylo očekáváno. Naopak, byly zavedeny další výjimky do zákona o daních z příjmů vč. velmi komplikovaných retroaktivních přechodných ustanovení, které sice napomohly napravit nešvary konsolidačního balíčku, ale ke zjednodušení systému zajisté nevedly. ■

Změny ve zdaňování zaměstnaneckých benefitů



Ing. Lukáš Arazim,
daňový poradce č. 5920,
KPMG Česká republika, s. r. o.

Novela zákona o daních z příjmů a novela zákona o dani z přídáné hodnoty jsou bezpochybně nejvíce skloňovaná témata letošního roku. Problematikou, která obě novely propojuje a zasahuje i do dalších právních předpisů, je novelizovaná úprava zaměstnaneckých benefitů. Jsou to totiž právě benefity, které mají v poslední době rozhodující slovo v oblasti lidských zdrojů při získávání nové pracovní síly a zároveň při udržení zaměstnanců stávajících.

Tento článek poskytuje ucelený pohled na problematiku zásadních změn ve zdanění zaměstnaneckých benefitů z pohledu daní z příjmů a daně z přidané hodnoty. Vzhledem k množství možných variant peněžitých a nepeněžitých plnění ze strany zaměstnavatelů je tento článek omezen na praktický rozbor vybraných situací.

Změny novely v oblasti zaměstnaneckých benefitů

Konsolidační balíček, jehož cílem je na jedné straně ozdravení veřejných financí a snížení rozpočtového deficitu a na straně druhé implementace nové legislativy, se značnou měrou podepsal i na změnách v oblasti zdanění zaměstnaneckých benefitů. Důvodová zpráva v této oblasti uvádí jasný směr na vytvoření jednodušší a transparentní úpravy při naplnění obecné zásady neutrality daní. Dále zákonodárci hovoří o narovnání trhu, jelikož předchozí právní úprava dle jejich názoru prohlubovala nerovné postavení jednotlivých zaměstnavatelů. Příkladem mohlo být plné osvobození stravenek,¹ jež bylo možné osvobodit od daně z příjmů na straně zaměstnance bez jakéhokoli limitu na rozdíl od stravovacího paušálu, jehož osvobozená výše byla limitována. Nová právní úprava také reaguje na zrušení, resp. úpravu, různých vyhlášek, např. o fondu kulturních a sociálních potřeb („FKSP“).² Právě na tuto vyhlášku se v některých ustanoveních odkazovala původní legislativa.



Ing. Ivana Stibůrková,
daňový poradce č. 3914,
KPMG Česká republika, s. r. o.

Kromě konsolidačního balíčku do nové právní úpravy zasahuje i zákon č. 163/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále vše uváděné jako „novela“). Ten novelizuje některá ustanovení, u kterých došlo ke změně v souvislosti s konsolidačním balíčkem. Na přelomu roku 2023 a 2024 vydalo Generální finanční ředitelství Metodickou informaci, která blíže specifikuje novou právní úpravu zaměstnaneckých benefitů.

Nejvýznamnější změny novely týkající se benefitů se projevily v oblasti stravování. Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. (dále také „ZDP“) v novelizovaném znění nově omezuje hodnotu příspěvku na stravování, který je na straně zaměstnance osvobozen od daně z příjmů, a to u všech režimů závodního stravování. Příspěvek na stravování je tak nově ve smyslu § 6 odst. 9 písm. b) ZDP osvobozen do 70% limitu horní hranice straveného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trávící 5 až 12 hodin. Tímto staví nová úprava nepeněžitě příspěvku zaměstnavatelů na stravování na roveň těch peněžitých a zároveň narovnává tržní prostředí. Podle zákonodárců původní úprava v praxi mohla vést k upřednostňování daňové stránky poskytovaného benefitu před samotným primárním účelem ze stran zaměstnavatelů.

Pro zaměstnavatele mohou náklady vynaložené jako příspěvek na stravování představovat daňově uznatelné náklady za předpokladu, že vyplývají z kolektivní smlouvy či vnitřního předpisu, a to bez jakéhokoli hodnotového omezení.

Po bouřlivé reakci na prvotní změny úpravy zaměstnaneckých benefitů ze strany zaměstnavatelů i odborné daňové veřejnosti byl stejný režim osvobození příspěvku na stravování zaveden i pro důchodce³ v podobě osvobození dle § 6 odst. 9 písm. t) ZDP.

1 Metodická informace ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024, důvodová zpráva, s. 34.

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

Oblast stravování je jednou z oblastí, které se poměrně rozsáhle věnuje i Metodická informace. Řeší např. poskytování drobného občerstvení na pracovišti, jež při splnění podmínek vůbec není předmětem daně dle § 6 odst. 7 písm. e) ZDP ze strany zaměstnance. Stejný daňový režim pak mají i pracovní obědy či večeře, na které jsou zaměstnanci vysíláni zaměstnavatelem za účelem plnění pracovních povinností a kterých se účastní třetí osoba.⁴ Metodická informace tak částečně zvyšuje právní jistotu výkladu plnění, která mohou být kategorizována jako plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování podmínek pro výkon práce.

Další významná změna postihuje vybrané nepeněžitě benefity, které mohou být předmětem osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Tyto benefity dosud byly na straně zaměstnance osvobozeny bez limitu. Nově jsou osvobozeny pouze do výše úhrnu poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období. Tento způsob pro aplikaci limitu osvobození znamená, že budou platit různé výše osvobození pro různá zdaňovací období. Lze se domnívat, že zákonodárce tímto sleduje cíl zohlednit rostoucí ceny poskytovaných benefitů v čase. Na straně zaměstnavatelů představují taková nepeněžitá plnění daňově neúčinný náklad ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h) ZDP. Plnění poskytnutá nad limit představují pro zaměstnance zdanitelný příjem podléhající i sociálnímu a zdravotnímu pojištění. U zaměstnavatele mohou náklady vynaložené na „nadlimitní“ nepeněžitě benefity představovat daňově uznatelné náklady za předpokladu, že vyplývají z kolektivní smlouvy či vnitřního předpisu. Pro úplnost upozorňujeme, že novelou byl zrušen i individuální limit 20 000 Kč pro osvobození nepeněžitých plnění v podobě příspěvku na rekreaci zaměstnance.

Novela dále zavádí osvobození příjmů poskytnutých zaměstnancům z titulu účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na společenské akci, a to vč. akce sportovní či kulturní, kterou zaměstnavatel pořádá výhradně pro uzavřený okruh účastníků. Pořádání takové akce zaměstnavatelem musí být obvyklé a akce musí být ve formě a rozsahu přiměřeném pro pořádání takových akcí.⁵ V neposlední řadě došlo ke zrušení osvobození u věcných darů do částky 2 000 Kč poskytnutých v souladu s pravidly vyhlášky o FKSP. Šlo např. o věcné dary při příležitosti životního nebo pracovního jubilea zaměstnance vyjmenovaného ve vyhlášce FKSP. Nově tak všechny poskytnuté nepeněžitě dary budou představovat zdanitelné příjmy. Výjimkou budou pouze ty, které naplní svým charakterem § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a nepřesáhnou v úhrnu za zdaňovací období hranici pro osvobození stanovenou dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, tj. do poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období.

Dochází také k úpravě, resp. zpřesnění, daňového režimu nepeněžitých plnění v oblasti sportu. V případě multisport karet, vstupů do posiloven a na sportoviště se v zásadě až na výši souhrnného limitu ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nic podstatného

nemění. Komplikovanější bude situace u využití sportovního vybavení na pracovišti. Za určitých podmínek (časové a věcné využití sportovního vybavení s cílem zlepšení aktuální pracovní výkonnosti) bude možné benefit v podobě využití sportovního vybavení vyloučit na straně zaměstnance ze zdanění. V případě využití sportovního vybavení bez návaznosti na pracovní dobu nebo v případě plnohodnotných sportovišť (posiloven, saun, kurzů apod.) bude třeba benefit ocenit a zahrnout do hodnoty nepeněžitých benefitů osvobozených ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, tj. do limitu poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období. Při posouzení, do jaké kategorie individuální sportovní vybavení patří, může pomoci Metodická informace GFŘ, ale ani v té není uveden vyčerpávající výčet všech, a v praxi se tak mohou názory zástupců státní správy a zaměstnavatelů lišit.

V této souvislosti bychom chtěli upozornit na nové výklady týkající se způsobu ocenění nepeněžitých příjmů zaměstnance a určení okruhu zaměstnanců, kterým je třeba benefity „přidat“, které GFŘ uveřejnilo v rámci Metodické informace. Popsané aplikovatelné způsoby ocenění nepeněžitých benefitů (primárně srovnatelná cena, cena, za kterou je plnění poskytováno jiným osobám, metoda COST+) spíše zaměstnavatele a odbornou veřejnost uklidňují. Naopak představa „přidaňování“ některých benefitů typu bezplatná linka psychologické pomoci či možnost parkování všem zaměstnancům na základě principu možnosti daný benefit využít se s kladným přijetím nesetkala.

Změna právní úpravy, ač je rozsáhlá, nedopadá zdaleka na všechny benefity. Oblasti, u kterých nedošlo k žádným změnám, jsou např. nepeněžitá plnění pro zaměstnance na odborný rozvoj, který souvisí s předmětem plnění zaměstnavatele, poskytování nealkoholických nápojů zaměstnancům na pracovišti (za podmínky, že u zaměstnavatele bude takový náklad daňově neúčinný) nebo příspěvek na životní či penzijní pojištění do 50 000 Kč ročně.

Změny na příkladech vč. dopadu do DPH

Nepeněžitě plnění ve formě jídla či nápojů

Dříve bylo poskytování jakéhokoli jídla na pracovišti sporným tématem a dalo by se nazvat šedou neřešenou zónou. Metodická informace zvyšuje právní jistotu u poskytování drobného občerstvení. Mimo standardního příspěvku na stravování ve formě zajištění stravování, stravenek, příp. stravenkového paušálu, mohou zaměstnavatelé poskytnout svým zaměstnancům i „drobná“ jídla na pracovišti. Takové poskytnutí jídla lze považovat za vytváření pracovních podmínek na pracovišti a není předmětem daně na straně zaměstnance, jelikož je takové plnění osvobozeno dle § 6 odst. 7 písm. e) ZDP. Podmínkou pro aplikaci osvobození však

3 Zákon č. 163/2024 Sb., část druhá, bod 5.

4 Metodická informace ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. 1. 2024, s. 4.

5 Tamtéž, s. 46.

je, že takové jídlo nesmí dosahovat intenzity snídaně, obědu či večeře.⁶ Prakticky si pod tímto můžeme představit pro zaměstnance volně dostupné ovoce, müsli, vločky, popcorn apod. Pro zaměstnavatele představuje takové „drobné“ jídlo daňově neúčinný náklad dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP (jedná se o občerstvení). Je zcela na libovůli každého zaměstnavatele, zda takové plnění svým zaměstnancům poskytne či nikoli. Jedinou výjimkou by mohla být situace, kdy by „drobné“ jídlo dosahovalo charakteru snídaně, obědu či večeře a naplňovalo podmínky § 24 odst. 2 písm. j) ZDP, pak by takové náklady byly daňově účinné, ale s příslušnými dopady na straně zaměstnance (zahrnutí do hodnoty osvobozeného příspěvku na stravování, viz níže). Z hlediska DPH pak zaměstnavatel nemá nárok na odpočet daně, neb zaměstnancům nesráží ze mzdy žádnou částku, takže v transakci chybí úplata.

Pokud se však bude jednat o jídla, která naplňují charakter snídaně, oběda či večeře, bude jejich daňový režim záviset na ocenění a případné osvobození se bude moci uplatnit pouze souhrnně ve smyslu § 6 odst. 9 písm. b) ZDP do 70% horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trávající 5 až 12 hodin, tj. aktuálních 116,20 Kč (70% z 166 Kč).

Ačkoli se z pohledu zdanění na straně zaměstnanců jedná o plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce, na straně zaměstnavatele se bude jednat o daňově neúčinný náklad [§ 25 odst. 1 písm. t)]. Pouze v případě, že dané pohoštění zaměstnanců naplní charakteristiky příspěvku na stravování, může se jednat o daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4, a to bez finančního omezení v případě, že je takto ustanoveno v kolektivní smlouvě, jiné smlouvě či vnitřních předpisech zaměstnavatele.

Pro úplnost dodejme, že v praxi zaměstnavatel za drobné občerstvení obvykle na pracovišti nezískává od zaměstnanců žádnou úplatu, ani jim v tomto smyslu nesráží žádnou částku ze mzdy. Z hlediska DPH společnost nesplní podmínky v souvislosti s § 72 odst. 1 ZDP, a tudíž nemá nárok na odpočet DPH. Problematiku standardního stravování rozebereme v následující kapitole.

Provozování vlastního stravovacího zařízení

V rámci konkurenčního boje je dnes zcela běžné, že se společnosti zavazují v kolektivních smlouvách k různým nadstandardním činnostem a neustálému zlepšování pracovních podmínek. Jednou z možností je poskytování stravování pro zaměstnance ve vlastních stravovacích zařízeních. Je přitom zcela na libovůli

společnosti, jak tuto možnost uchopí, zda zaměstnanci poskytnou stravování zcela bezplatně nebo s určitým doplatkem. Takové rozhodnutí má bezpochyby své daňové konsekvence, a to nejen do daně z příjmů, ale mj. i v oblasti DPH a oceňování nepeněžitých plnění.

Ilustrační příklad:

Předpokládejme, že společnost (plátce DPH) pořídí a vybaví vlastní stravovací zařízení od jiných plátců, do kterého nemají přístup jiné osoby než její zaměstnanci. Společnost svým zaměstnancům poskytuje stravování, které naplňuje charakteristiky snídaně, oběda či večeře.

A. Zaměstnanec nepřispívá na stravování a má nárok dle vnitřního předpisu na jedno jídlo za směnu (odpracoval min. tři hodiny)

V takovém případě řešíme otázku ocenění nepeněžitého benefitu a příslušnou vazbu na DPH. Pokud společnost provozem vlastního stravovacího zařízení dosahuje nepodstatného obratu a zároveň není tato činnost její činností hlavní, může pro ocenění nepeněžitého benefitu na straně zaměstnance využít stanovení ceny dle pokynu D-10,⁷ tj. tzv. COST+ metodu (k souvisejícím nákladům aplikuje přiměřenou přírůžku).⁸ Při použití metody COST+ přitom ve smyslu Metodické informace není nutné pro zjednodušení celého oceňovacího procesu zohlednit veškeré nepřímé náklady. Zákonodárce přitom neupřednostňuje ani metodu přímého srovnání ceny, ani COST+. Výběr metody ponechává na zaměstnavateli.⁹ Společnost by tak mohla (měla) využít i metodu přímého srovnání ceny, viz příklady níže. Postup ocenění a určení souvisejících nákladů upravuje detailně Metodická informace.

Při stanovení hodnoty benefitu je třeba si vždy položit otázku, jak ocenění ovlivňuje DPH. Nákladem vstupujícím do ocenění nepeněžitého příjmu by měla být i neuplatnitelná DPH při pořízení např. potravin dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Zároveň vnitropodnikové služby v podobě mezd kuchařů ve vlastním zařízení jsou kalkulovány mimo předmět DPH, avšak jsou nákladem společnosti.

Výsledná částka ocenění se porovná s horní hranicí 70% limitu horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trávající 5 až 12 hodin. V případě, že vznikne kladný rozdíl, podléhá takový rozdíl zdanění a odvodům na zdravotní a sociální pojištění na straně zaměstnance. Na straně zaměstnavatele se v případě, že se k takovému nepeněžitému plnění zavázal v kolektivní smlouvě nebo vnitřním předpise, bude jednat o plně daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP.

6 Op. cit. sub 4, s. 5.

7 <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2012/pokyn-gfr-d-10>.

8 Op. cit. sub 4, s. 16.

9 Zasedání Sekce DPFO ze dne 27. 2. 2024.

Dodejme, že při pořízení vybavení vlastního stravovacího zařízení nemá společnost nárok na odpočet DPH v souvislosti s § 72 odst. 1 ZDPH a takové DPH by měla společnost kapitalizovat ve vstupní ceně pořizovaného vybavení. Při poskytování služeb závodního stravování pak v souvislosti se záměrem nakládání s nakupovanými potravinami společnost rovněž nemá nárok na odpočet DPH z těchto potravin v souvislosti s § 72 odst. 1 ZDPH.

B. Zaměstnanec přispívá na stravování a odpracoval min. tři hodiny ze své směny

V případě, že společnost poskytne stravování svým zaměstnancům s doplatkem, bude ocenění nepeněžitěho příjmu provedeno obdobně, avšak zohlední se i úhrada ze strany zaměstnance. Pokud výše příspěvku na stravování (tj. související náklady a ziskové přírážky) ponížená o úhradu od zaměstnance, převyšuje 70% horní hranici stravného, je takový rozdíl bezúplatného plnění ze strany zaměstnavatele směrem k zaměstnanci zdaněn a podléhá odvodům na zdravotní a sociální pojištění.

V případě doplatku zaměstnance se mění závěry v oblasti DPH, protože společnost od svých zaměstnanců inkasuje částku, která je stanovena dle metodického pokynu GŘ D-10. Inkasovaná částka zaměstnavatelem představuje protiplnění za poskytnutou stravovací službu, je tak předmětem DPH a podléhá snížené sazbě daně. V takovém případě má společnost plný nárok na odpočet DPH z pořízení vybavení stravovacího zařízení v souvislosti s § 72 odst. 1 ZDPH. Zároveň má společnost plný nárok na odpočet daně z nakupovaných potravin v rámci stravovacího zařízení vč. souvisejících služeb.

Situace se zkomplikuje v případě, že zaměstnavatel umožní přístup do svého stravovacího zařízení i jiným (platicím) osobám, avšak svým zaměstnancům poskytne službu bezplatně. V tomto případě se provede obdobné ocenění nepeněžitěho příjmu zaměstnance, jako je nastíněno výše ve variantě A. Srovnání vzniklého rozdílu se provede k ceně, za kterou poskytuje službu jiným osobám, tj. k ceně obvyklé (ne k účelově vynaloženým nákladům). V případě posouzení z pohledu DPH společnost při pořízení vybavení stravovacího zařízení a nákupu potravin má nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši v souvislosti s § 75 ZDPH.

Existuje i alternativní přístup k situaci nastíněné výše, který spočívá v uplatnění plného nároku na odpočet u souvisejících vstupů, avšak je podmíněn zdaněním výstupu při bezúplatném poskytnutí stravování svým zaměstnancům. Domníváme se, že tento alternativní přístup bude z pohledu zaměstnavatelů upřednostňován, protože u některých nakoupených vstupů nelze dopředu rozlišit, zda budou použity k uskutečňování zdanitelné ekonomické činnosti či nikoli. Ocenění takto bezplatně poskytnuté stravovací služby zaměstnanci [§ 14 odst. 4 písm. b) ZDPH] bude z pohledu DPH oceněno v souladu s § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH – tj. základem daně bude celková výše nákladů, a to všech nákladů na uskutečněnou službu, nikoli jen těch, u kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně (tedy vč. např. mzdových nákladů apod.).

V případě částečné úhrady ze strany zaměstnance se ocenění nepeněžitěho příjmu provede obdobně jako ve variantě B a zaměstnavatel z pohledu DPH má plný nárok na odpočet daně, jelikož doplatek zaměstnance představuje úplatu za protiplnění.

Benefity poskytované ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP

Výše zmiňovaný limit navázaný na polovinu průměrné mzdy pro aplikaci osvobození nepeněžitých příjmů zasahuje do poskytování dalších vyjmenovaných zaměstnaneckých benefitů. V praxi jsou to nepeněžitá plnění poskytována z tzv. kafeterie. Může se jednat např. o příspěvky na rekreaci, vstupy na kulturní a sportovní akce, tištěné knihy, nákup zdravotnického zboží, příspěvky na školní zařízení rodinných příslušníků zaměstnance a další.

Výše uvedené benefity jsou na straně zaměstnance do výše limitu (pro rok 2024 se jedná o částku 21 983,50 Kč) osvobozeny a do limitu se započítávají i plnění ve prospěch rodinných příslušníků zaměstnance. V případě, že je aplikováno osvobození na straně zaměstnance, jsou pro zaměstnavatele vynaložené náklady nedaňové. V případě, že jsou zaměstnanci poskytnuty benefity ve vyšší hodnotě (nesplňují limit pro osvobození), zakládají na straně zaměstnance nadlimitní částky účast na odvodech pojistného a podléhají zdanění. Nadlimitní částky pro zaměstnavatele představují při splnění podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. Zaměstnavatel pro čerpání benefitů musí vést příslušnou evidenci tak, aby mohl sledovat limit pro aplikaci osvobození pro jednotlivé zaměstnance.

Ilustrační příklad 1:

Zaměstnanec z bodů kafeterie využije 40 000 Kč na týdenní pobyt (rekreaci) v Krkonoších.

Pro zopakování, limit pro účely osvobození příspěvku na rekreaci do výše 20 000 Kč byl zrušen. Pro ocenění nepeněžitěho příjmu zaměstnance se použije nákladová metoda účelově vynaložených nákladů, tj. cena, za kterou zaměstnavatel službu nakoupil vč. DPH. Na straně zaměstnance je příjem (čerpání bodů) osvobozen do limitu dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (tj. do 21 983,50 Kč pro rok 2024). Nadlimitní čerpání ve výši 18 016,50 Kč představuje zdanitelný příjem zaměstnance. Nadlimitní benefit je přitom třeba zaměstnanci „přidat“ v měsíci, v němž daný benefit čerpal, resp. v němž mu vznikl nárok na jeho čerpání (více opět viz Metodická informace). Není možné např. dodat veškeré nadlimitní benefity až ve mzdě za prosinec daného roku.

Na straně zaměstnavatele se jedná o daňově neuznatelný náklad ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h) bodu 2 ZDP do výše uvedeného limitu 21 983,50 Kč a nadlimitní částka pak při splnění podmínek může představovat daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 ZDP ve výši 18 016,50 Kč.

V souvislosti s výše uvedeným nemá společnost samozřejmě při pořízení víkendového rekreačního balíčku nárok na odpočet DPH ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.

Záměrně jsme v příkladu neřešili rekreaci ve vlastním rekreačním zařízení, protože u toho je situace ještě komplikovanější vzhledem k tomu, že v zákoně o daních z příjmů zůstal i nadále zachován § 25 odst. 1 písm. h).

Ilustrační příklad 2:

Společnost ve svém areálu provozuje vlastní sportovní zařízení (plně vybavené fitness centrum), které je dostupné zaměstnancům společnosti kdykoli. Fitness centrum se nachází v areálu výrobního závodu, kam je přístup široké veřejnosti zcela zamezen. Společnost nakoupila vybavení fitness centra a zaměstnancům je poskytne pro užívání bezplatně.

Jedná-li se o kompletně vybavené fitness centrum, nenaplní podle výkladu GFŘ definici sportovního vybavení sloužícího ke zlepšení pracovní výkonnosti zaměstnanců. Benefit v podobě využití fitness centra tak představuje nepeněžitě plnění započítávané do limitu pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, a proto je třeba určit hodnotu benefitu a dodanit zaměstnance, kteří benefit využívají.

Předpokládáme, že společnost provozem vlastního sportovního zařízení dosahuje nepodstatného obrátu a zároveň není tato činnost její činností hlavní. Společnost má možnost provést ocenění metodou srovnatelné nezávislé ceny a v případě, že takovou cenu nenalezne, se rozhodne pro jinou metodu, prostřednictvím vynaložených nákladů a přiměřené přírážky COST+.

Ať už se rozhodne pro jakoukoli metodu ocenění plnění, v případě srovnatelné nezávislé ceny (vč. DPH) představuje taková cena ocenění nepeněžitě plnění na straně zaměstnance a započítává se do limitu pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. V případě, že takovou cenu nelze určit, využije se stanovení ceny dle pokynu D-10, tj. tzv. metoda COST+. Společnost vytvoří strukturu účelně vynaložených nákladů a aplikuje přiměřenou přírážku. Nákladem, který vstupuje do ocenění nepeněžitě plnění je i neuplatnitelné DPH při pořízení např. cvičebních strojů, které by s původním záměrem společnosti mělo vstupovat do vstupní ceny majetku.

Co se týče určení okruhu zaměstnanců, u kterých by měl být benefit zohledněn, je třeba určit, kdo tento benefit využívá. V tomto konkrétním případě se domníváme, že by pouhé právo využívání nemělo zakládat vznik nepeněžitě plnění do limitu. Benefit by tak měl být přiřknut jen zaměstnancům, kteří fitness centrum v daném měsíci využili. Problém by nicméně mohl nastat v případě, že by zaměstnavatel nebyl schopen sledovat, kdo dané zařízení používá, pak by hrozila možnost dodanění všem zaměstnancům.

Chtěli bychom upozornit, že v některých jiných případech, jako např. u využívání psychologické linky pro zaměstnance, je GFŘ

toho názoru, že není rozhodující skutečné využití benefitu, ale již samotný fakt, že zaměstnanec má možnost v tomto případě danou linku využít. Do limitu by se zaměstnanci měl každý měsíc zahrnut odpovídající benefit bez ohledu na to, zda danou službu využil či nikoli. Když pomineme problémy již se samotným oceněním benefitu, nutnost plošného dodanění všem zaměstnancům může vést k rušení opatření, která zaměstnavatelé zavádějí i jako reakci na nová pravidla týkající se podmínek na pracovišti a např. v boji proti bossingu atd.

Závěr

Tento článek zdaleka nezachycuje všechny změny, které přímo i nepřímo prostřednictvím souvisejících zveřejněných výkladů přinesl do oblasti benefitů konsolidační balíček. Je však možné konstatovat, že novelizovaná úprava zdanění zaměstnaneckých benefitů v určitých oblastech opravdu narovná trh, v některých případech stanovuje jasnější a pro všechny stejná pravidla a do jisté míry zvyšuje právní jistotu. Zároveň Metodická informace, kterou vydalo GFŘ, nedává odpovědi na některé otázky, např.: Jaká je přesná definice pracovního oběda? Jak to bude dál s dárky k Vánocům a dalším příležitostem? Kolik cvičebních strojů představuje plnohodnotné fitness centrum?

Nová právní úprava dle našeho názoru nedostála cíli zjednodušení předpisů, ba naopak. Zaměstnavatelé musí vést robustní a detailní dokumentaci jednotlivých nepeněžitých plnění tak, aby mohli obhájit daňový režim poskytovaných benefitů, a zároveň musí nové úpravě podrobit i své účetní systémy.

Navíc publikovaná informace GFŘ k dané problematice neobsahuje podrobnější výklad uchopení ocenění nepeněžitých plnění s ohledem na DPH. Z praxe u oceňování nepeněžitých plnění pro zaměstnance vycházíme ze skutečnosti, že nakupované vstupy již DPH obsahují (tj. z částek vč. DPH), např. pořízená vstupenka pro zaměstnance do divadla za 490 Kč vč. DPH. Zaměstnanec pochopitelně z pohledu DPH nemá nárok na odpočet a samozřejmě ani není osobou povinnou k dani. Zaměstnanci se do limitu započítá celá částka 490 Kč.

Na druhou stranu, při stanovování ceny metodou COST+ v oblasti stravování není obecně možné pro účely kalkulace počítat se vstupy obsahujícími daň. Na tomto základě by pak mohlo docházet k rozdílům v případě, že by provozovatel vlastního stravovacího zařízení byl plátcem či neplátcem a celou situaci by umocnila skutečnost, zda zaměstnanci na stravování přispívají či nikoli. Navíc některé služby vstupující do ocenění jídel vyrobených vlastní činností vůbec nejsou předmětem DPH (např. zaměstnaní kuchaři) a naopak některé služby a zboží předmětem DPH jsou. Odpověď na otázku, jak ve vztahu k dani z přidané hodnoty správně stanovovat ocenění nepeněžitě plnění v oblasti vlastního stravování, publikovaná informace GFŘ neposkytuje. Věříme však, že dojde v brzké době k uchopení této problematiky. ■

Specifika zdaňování příjmů plynoucích z a do Ruské federace a Běloruské republiky v roce 2024



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



Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.,
Ministerstvo financí ČR

Vzhledem k tomu, jak bezprecedentní situace panuje v otázce zdaňování příjmů plynoucích z Ruské federace (dále též „Rusko“) a Běloruské republiky (dále též „Bělorusko“) a naopak, shrneme v tomto článku základní pravidla zdaňování takovýchto příjmů pro rok 2024. Cílem tohoto článku však není podat vyčerpávající odpověď na všechny otázky, které s sebou nutnost specifického přístupu k Rusku a Bělorusku přináší, ale spíše zmínit hlavní scénáře a problémy, s nimiž se daňové subjekty mohou ve své praxi setkat.

Je třeba si říci, že příjmy typu dividendy, licenční poplatky apod. plynoucí z těchto zemí jsou aktuálně spíše vzácností. Nicméně mnoho českých firem má stále ještě podíly v ruských společnostech, a musí se tak vypořádat s potenciálním zdaněním zahraničních ovládaných společností. Pojďme si tedy shrnout, jak ve vztahu ke zmiňovaným zemím postupovat v kontextu zdaňování příjmů.

Postup vůči Ruské federaci v roce 2024

Začneme zdaněním příjmů ze vztahů českých daňových rezidentů a daňových rezidentů Ruské federace. Tato problematika se intenzivně řešila již v roce 2023, proto považujeme za přínosné vyjasnit si především postupy zdaňování pro rok 2024.

Příjmy zahraniční ovládané společnosti v Rusku

V únoru 2023 byla ve Finančním zpravodaji č. 3/2023 Ministerstva financí České republiky zveřejněna informace, že Ruská federa-

ce byla zařazena na seznam států nespolupracujících v daňové oblasti, a od té doby na seznamu setrvává. Důvodem zařazení na seznam (tzv. EU black list)¹ byla skutečnost, že Rusko nesplnilo svůj závazek řešit škodlivé aspekty zvláštního daňového režimu pro mezinárodní holdingové společnosti. V tom momentě se však pro entity s ruskými přidruženými osobami změnilo mnohé. Kromě povinnosti dodaňovat příjmy ruských ovládaných společností pro jejich vlastníky (ovládající společnosti) vznikla také automatická oznamovací povinnost o přeshraničních uspořádáních dle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, a to pro situace, kdy v České republice existuje odčitatelná platba vůči přidružené entitě, která je daňovým rezidentem v Ruské federaci.²

Protože se Rusko dostalo na seznam nespolupracujících jurisdikcí, je třeba pro účely souvisejícího dodanění ovládané zahraniční společnosti vyplývajícího z držby podílů v ruských společnostech posuzovat situaci dle § 38fa odst. 2 ZDP, a nikoli podle § 38fa odst. 1 ZDP. Postup podle § 38fa odst. 2 ZDP přinesl základní změnu v tom, že se ruská společnost stane, za určených podmínek, zahraniční ovládanou společností, aniž by bylo třeba splnit tzv. test poloviny daně. Tento test popsán v § 38fa odst. 1 ZDP má svojí podstatou zajistit, aby došlo k dodanění zahrnovaných příjmů zahraniční ovládané společnosti pouze v případě, že dochází k faktickému vyhýbání se daňovým povinnostem. Ruská entita se však stane pro českou korporaci zahraniční ovládanou společností za uvedených podmínek už jenom tím, že je daňovým rezidentem v Ruské federaci, bez ohledu na to, jaké daně a v jaké výši v Rusku platí.

1 <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

2 Tato povinnost platí pro uspořádání vzniklá od 14. 2. 2023.

V praxi činí zásadní problém především to, že se při dodanění u zahraniční ovládané společnosti, která je rezidentem v nespolečupracující jurisdikci, neberou v úvahu pouze tzv. zahrnované příjmy, ale veškeré příjmy, které ruská ovládaná společnost eviduje. Aplikace tohoto pravidla představuje opravdu velký oříšek. Správný postup by totiž měl být takový, že určíme všechny příjmy a výdaje ruské entity a posoudíme je tak, jako by byly skutečně českou ovládací společností. Fakticky bychom tedy měli znát podstatu všech ruských příjmů a výdajů, abychom správně posoudili jejich zdanitelnost a uznatelnost v České republice. Dále je třeba vyloučit některé vzájemné transakce mezi ovládanou a ovládací společností, správně uplatnit měnové kurzy atd. Primárním účelem pravidel zdanění ovládaných zahraničních společností původně bylo cílit na tzv. prázdňé schránky bez podstatné hospodářské činnosti. Nicméně pro rezidenty nespolečupracující jurisdikcí neplatí ani tato podmínka, proto se ovládanými zahraničními společnostmi mohou stát i plně funkční entity s vysokým objemem transakcí a zcela legitimní činností.

Jedná se tedy o velmi komplexní výpočet, který musí česká ovládací společnost udělat, přičemž je pravděpodobné, že nakonec k žádnému zvýšení výsledku hospodaření (potazmo daňové povinnosti) českého subjektu nedojde. Důvodem bývá většinou to, že je ruská ovládaná společnost ztrátová, nebo to, že je možné snížit daň ovládací společnosti zápočtem daně, kterou zaplatí samotná ovládaná společnost nebo jiná společnost ve skupině, přes kterou je podíl nepřímo držen. Zápočet daně lze podle § 38fa odst. 11 ZDP provést bez ohledu na existenci, resp. provádění, smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Ruskem či jakékoli jiné mezinárodní smlouvy. Nicméně i pro tuto fikci platí, že daň zaplacená v zahraničí se prokazuje potvrzením zahraničního správce daně, jehož získání je, jak praxe ukazuje, v případě Ruska již dlouhodobě velmi nesnadným úkolem. Proto se domníváme, že tuto situaci lze považovat za odůvodněný případ, kdy by mohly k prokázání daně zaplacené v Rusku postačovat i jiné důkazní prostředky, jakými jsou např. ruské daňové přiznání, resp. potvrzení ruského správce daně o přijetí daňového přiznání v kombinaci s potvrzením o provedené platbě daně.

Závěrem ještě dodáme, že k případné ztrátě vypočtené podle pravidel § 38fa ZDP se v případě ruské ovládané společnosti nepřihlíží, a to ani v aktuálním období, ani v obdobích následujících. V praxi se často objevuje otázka, zda se má informace o zahraniční ovládané společnosti, z jejíž činnosti u české ovládací společnosti nedojde ani ke zvýšení, ani ke snížení (§ 38fa odst. 8 ZDP)

výsledku hospodaření, uvádět ve formuláři daňového přiznání. Z aktuálního nastavení formuláře daňového přiznání, konkrétně z přílohy č. 3 II. oddílu tiskopisu a samostatné přílohy k řádku č. 319 II. oddílu tiskopisu, se zdá, že informace o ovládané zahraniční společnosti v nespolečupracující jurisdikci, z titulu jejíž držby nedochází ke zvýšení výsledku hospodaření, se v přiznání ovládací společnosti uvádět nemusí.

Přerušování provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Ruskou federací

Ruská federace prezidentským dekretem ze dne 8. 8. 2023 pozastavila provádění některých článků smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s celkem 38 „nepřátelskými zeměmi“ (státy Evropské unie, Evropského hospodářského prostoru, Kanada, Švýcarsko, Japonsko, USA, Velká Británie a další), včetně České republiky. Dne 11. 8. 2023 tak nabylo účinnosti přerušování provádění čl. 5 až 22³ a čl. 24 (Zákaz diskriminace) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Ruskou federací⁴ (ve znění Protokolu⁵). Ministerstvo financí České republiky ve svém sdělení (čj. MF-28835/2023/15-1⁶) následně doplnilo, že přestože Ruská federace výslovně nepřerušila provádění čl. 23 (Vyloučení dvojího zdanění) a 25 (Řešení případů dohodou, odst. 1 a 2) této smlouvy, nelze z logiky věci ve vztahu k příjmům, které se váží k období přerušování provádění v podstatě všech distributivních ustanovení smlouvy, uplatňovat ani tato ustanovení. Nic ale samozřejmě nebrání poplatníkům iniciovat případ řešení dohodou, která se váže k období, kdy ještě byla celá smlouva prováděna, a pro oba smluvní státy tedy právně závazná.

Sdělení ve Finančním zpravodaji č. 10/2023⁷ obsahuje jasnou informaci, že přerušování provádění předmětných článků smlouvy, učiněné ze strany Ruské federace, má v České republice vnitrostátní účinky ode dne 29. 9. 2023 (den rozeslání částky 24/2023 Sb. m. s.).

Výše popsaný postup Ruska, kdy je smlouva o zamezení dvojímu zdanění stále platná, „pouze“ se neprovádí některé její články, je v rámci mezinárodního zdaňování velmi ojedinělý. Mj. z tohoto důvodu vydalo Generální finanční ředitelství (dále též „GFR“) k přerušování provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Ruskou federací informaci (čj. -28508/24/7100-20113-800219⁸), podle které mohou příjemci a skuteční vlastníci příjmu a majetku, ale i plátcí příjmů, ve vzta-

3 Čl. 5 (Stálá provozovna), čl. 6 (Příjmy z nemovitého majetku), čl. 7 (Zisky podniků), čl. 8 (Příjmy z lodní a letecké dopravy), čl. 9 (Sdružené podniky), čl. 10 (Dividendy), čl. 11 (Úroky), čl. 12 (Licenční poplatky), čl. 13 (Zisky ze zcizení majetku), čl. 14 (Nezávislá povolání), čl. 15 (Zaměstnaní), čl. 16 (Tantiémy), čl. 17 (Umělci a sportovci), čl. 18 (Penze), čl. 19 (Veřejné funkce), čl. 20 (Studenti, profesori a výzkumní pracovníci), čl. 21 (Jiné příjmy) a čl. 22 (Majetek).

4 Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku byla publikována pod č. 278/1997 Sb.

5 Protokol ke Smlouvě mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku byl publikován pod č. 56/2009 Sb. m. s.

6 <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/financni-zpravodaj/2023/financni-zpravodaj-cislo-10-2023-53155>.

7 Tamtéž.

8 https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Informace_o_pozastaveni_SZDZ_s_Ruskem.pdf

zích s Ruskem postupovat. Jak název článku napovídá, dále se zaměřujeme na zdaňování příjmů v roce 2024.

Plátce daně vyplácející zdanitelný příjem ruskému daňovému rezidentovi

Plátce daně (český daňový rezident či nerezident), který vyplácí příjem podléhající srážkové dani ruskému daňovému rezidentovi, musí vycházet z toho, že od 29. 9. 2023 není ze strany České republiky smlouva o zamezení dvojímu zdanění v kontextu vybraných článků prováděna. Pokud tedy plátci příjmu vzniká v roce 2024 povinnost srazit daň (nebo provést zajištění daně), potom postupuje podle zákona o daních z příjmů bez zohlednění úpravy smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Jinými slovy, plátce sráží daň v sazbě podle § 36 ZDP s tím, že se neuplatní sazba 35 % podle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP. Důvodem je skutečnost, že Rusko je stále smluvní stranou mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení upravující výměnu informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů.⁹

Pro úplnost doplňme, že pokud by měl rezident Ruské federace příjmy ze zdrojů na území České republiky, které jsou v České republice zdaňovány formou podání daňového přiznání, potom taková osoba podává přiznání v souladu s českým zákonem o daních z příjmů, příjmy se zdrojem na území České republiky podle § 22 ZDP zde zdaní a následně bude své daňové povinnosti (resp. dvojí zdanění) řešit podle ruských pravidel v Rusku jakožto zemi své daňové rezidence.

Příjmy se zdrojem na území Ruské federace přijaté českým daňovým rezidentem

Z pohledu ruské strany se od 11. 8. 2023 na příjmy českých daňových rezidentů, které podléhají zdanění v Ruské federaci podle ruských daňových předpisů, aplikují v podstatě výhradně ruské předpisy. Zároveň podléhá český daňový rezident v České republice celosvětové daňové povinnosti. To prakticky znamená, že pokud se v roce 2024 neprovádějí vybrané články smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, pak u českých daňových rezidentů dochází k reálnému dvojímu zdanění. Aby se takovéto mezinárodní dvojí zdanění omezilo, bude se postupovat v podstatě totožně jako v situaci, kdy má český daňový rezident příjmy z tzv. bezesmluvního státu.

V popsaném případě nelze daň zaplacenou v Rusku jakkoli započítávat na českou daňovou povinnost (či zde vyjímát určité příjmy ze zdanění), ale ke zmírnění dvojího zdanění je možné, za splnění všech podmínek, uplatnit daň zaplacenou v Rusku jako daňově uznatelný výdaj podle § 6 odst. 13 nebo § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. U příjmů ze závislé činnosti se v daném případě zaplacená daň uplatňuje v aktuálním období.¹⁰ U ostatních příjmů, které jsou

zdaňované v obecném základu daně, resp. v samostatném základu daně, se postupuje podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, který předepisuje uplatnit tento výdaj v období bezprostředně následujícím (tedy ani dříve, ani později).

V této souvislosti upozorňujeme, že i pro účely § 6 odst. 13 nebo § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je třeba, aby poplatník vyšší daně zaplacené v zahraničí prokázal, ideálně tedy potvrzením zahraničního správce daně. Pokud toto potvrzení poplatník (např. díky politické situaci) reálně není schopen získat, mělo by být možné prokázat daň zaplacenou v zahraničí jiným způsobem, viz výše.

Další souvislosti

V reakci na přerušení provádění značné části smlouvy o zamezení dvojímu zdanění museli poplatníci a odborná veřejnost řešit i další otázky, které nejsou ve výše zmíněné informaci GFR popsány. Níže se pokusíme poskytnout možná řešení alespoň některých z nich.

Legitimní otázkou, která není ve výše uvedené informaci GFR řešena, je, zda lze pro osvobození příjmů plynoucích z Ruska použít osvobození dle § 19 odst. 9 ZDP. Je evidentní, že toto ustanovení nebylo psáno na situaci, ve které se nyní nacházíme. V souvislosti s problematikou zdaňování dividendových příjmů a příjmů z prodeje podílu v obchodní korporaci se domníváme, že v roce 2024 nelze uplatnit osvobození dle § 19 odst. 9 ZDP, a to jednoduše proto, že počínaje 29. 9. 2023 nejsou naplněny podmínky stanovené pro aplikaci tohoto ustanovení. Konkrétně se jedná o podmínku § 19 odst. 9 bod 1 ZDP. V aktuální situaci nelze tvrdit, že by Česká republika měla s Ruskem „uzavřenou mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna“. Proto pokud ruská dceřiná společnost vyplatí v roce 2024 např. dividendu, jejímž skutečným vlastníkem je český daňový rezident, potom – jestliže se jedná o právnickou osobu – bude takový příjem zdaňován v samostatném základu daně.

Dalším možným úskalím, na které je třeba pamatovat i v roce 2024, je fakt, že přerušeno bylo i provádění čl. 24 (Zákaz diskriminace), zakazujícího diskriminaci v různých situacích. Jelikož se nepochybně jednalo o vědomé rozhodnutí „vypnout“ i tento článek, lze očekávat, že čeští poplatníci mohou být z ruské strany vystaveni diskriminaci, kterou nebude možné nikterak odvrátit. Zákaz diskriminace ve znění uvedeném ve smlouvě navíc pokrýval „daně všeho druhu a pojmenování“, nikoli tedy pouze daně definované v čl. 2 (Daně, na které se Smlouva vztahuje) předmětné smlouvy. Ruská federace tak pozastavením provádění čl. 24 (Zákaz diskriminace) dala jasně najevo, že nechává volný prostor pro diskriminaci českých daňových rezidentů či státních příslušníků vůči ruským (či jiným).

Zmiňovaná informace GFR se rovněž nedotýká problematiky vzniku a existence stále provozovny, tuto problematiku však pro

9 Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (sdělení č. 2/2014 Sb. m. s.).

10 Je-li činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, vykonávána ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, což Ruská federace v tuto chvíli nespĺňuje, snižuje nezapočtená daň příjem/základ daně v bezprostředně následujícím období.

její složitost detailně rozvádět nebudeme, k řadě souvisejících otázek však evidentně existuje více variant řešení, které by teoreticky přicházely v úvahu.

Nejistota mohla panovat také v tom, zda se přestal aplikovat tzv. test pomocné a přípravné činnosti (zákon o daních z příjmů na rozdíl od čl. 5 odst. 4 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Ruskem žádnou takovou podmínku nestanoví), a stálá provozovna tak mohla vzniknout v kontextu dotčených aktivit k 29. 9. 2023. V tomto případě však není pochyb o tom, že byly-li naplněny podmínky stálé provozovny již za doby provádění čl. 5 smlouvy a stálá provozovna nevznikla pouze z titulu charakteru prováděných činností jako pomocných či přípravných, dnem účinků přerušeni provádění vybraných článků smlouvy stálá provozovna (dle zákona o daních z příjmů) na území České republiky vzniká, jsou-li stále naplněny podmínky její existence dle zákona o daních z příjmů.

Postup vůči Bělorusku v roce 2024

Obdobně jako u ruských příjmů došlo i v případě příjmů vyplácených do Běloruska nebo přijímaných z Běloruska v roce 2024 ke změně daňového režimu. Pro jednotné řešení zdanění dotčených druhů příjmů vydala Finanční správa informaci GFŘ i pro tento případ, tentokrát s čj. 39661/24/7100-10113-010370.¹¹

Přerušeni provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Běloruskou republikou

Obdobně jako Rusko v loňském roce, oznámilo v roce 2024 i Bělorusko, že z jeho strany nebudou vybrané články smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Běloruskem¹² prováděny.¹³ Bělorusko však příslušnou diplomatickou nótu zaslalo s dostatečným předstihem, a jelikož se včas stihla publikace příslušného sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 115/2024 Sb., neprovádí se od 1. 6. 2024 do 31. 12. 2026 tato bilaterální smlouva o zamezení dvojímu zdanění ve vybraných článcích ani z pohledu Běloruska, ani z pohledu České republiky.

Na rozdíl od Ruska však Bělorusko přerušilo provádění „pouze“ čl. 10 (Dividendy), 11 (Úroky) a 13 (Zisky ze zcizení majetku). Poměrně evidentním záměrem Běloruska je možnost zdaňování právě příjmů pokrytých čl. 10, 11 a 13 smlouvy výhradně dle domácích pravidel, tj. bez ohledu na omezení daná smlouvou o zamezení dvojímu zdanění. Jelikož takové příjmy nemohou být za dané situace zdaněny ve druhém smluvním státě „v souladu s ustanoveními této smlouvy“, Ministerstvo financí České republiky ve svém sdělení (čj. MF-10296/2024/15-4¹⁴) uvedlo, že se v tomto smyslu nebude provádět ani čl. 23 (Vyloučení dvojího zdanění)

smlouvy. Analogicky není možné provádět vůči příjmům, jejichž zdaňování je upraveno čl. 10, 11 a 13 smlouvy, ani ustanovení odst. 1 a 2 čl. 25 (Řešení případů dohodou) smlouvy, a to ve vztahu k případům nastalým v období od 1. 6. 2024 do 31. 12. 2026.

Plátce daně vyplácející zdanitelný příjem běloruskému daňovému rezidentovi

Plátce daně (český daňový rezident či nerezident), který vyplácí příjem se zdrojem na území České republiky podléhající srážkové dani daňovému rezidentovi Běloruska, jenž je skutečným vlastníkem příjmu, se bude orientovat podle data, kdy mu vznikne povinnost srazit daň (příp. zajištění daně). Toto datum definuje § 38d ZDP (příp. § 38e ZDP) v návaznosti na to, o jaký typ příjmu se jedná. Většinou plátce příjmu sráží srážkovou daň podle § 38d odst. 1 ZDP v den výplaty příjmu, v některých případech však už ke dni, kdy o dluhu účtuje v souladu se zákonem o účetnictví. Ustanovení § 38d odst. 2 ZDP stanoví rovněž specifická pravidla pro příjmy plynoucí z podílů na zisku.

Plátce tedy musí u každého typu příjmu určit, kdy mu vznikla povinnost srazit daň. Pokud je tento den do 30. 5. 2024 vč., je třeba respektovat do té doby platná pravidla (vč. smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a procesních předpisů dotčených zemí).

Pokud však povinnost srazit daň vznikne 1. 6. 2024 nebo později, potom plátce postupuje při zdanění vybraných příjmů spadajících do působnosti čl. 10, 11 a 13 výlučně podle pravidel českého zákona o daních z příjmů. Tyto příjmy tak bude v České republice zdaňovat srážkovou daní podle § 36 ZDP, ovšem s tím, že ani v případě Běloruska se neuplatní sazba ve výši 35 %. Oprosti Rusku sice Bělorusko aktuálně není smluvní stranou mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení upravující výměnu informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů,¹⁵ nicméně jak uvádí GFŘ ve své informaci, čl. 26 (Výměna informací) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Běloruskem je i nadále prováděn, a to je z pohledu GFŘ dostatečným důvodem nemožnosti aplikace sazby srážkové daně ve výši 35 % dle ZDP.

Ostatní typy příjmů, které spadají pod články smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, jež se nadále provádějí, jsou zdaňovány standardním způsobem jako dosud.

Příjmy se zdrojem na území Běloruské republiky přijaté českým daňovým rezidentem

Pokud bude mít český daňový rezident příjem se zdrojem na území Běloruska, bude i v tomto případě nutné určit mo-

11 https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Informace_pozastaven%c3%ad_SZDZ_Belorusko.pdf.

12 Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku byla vyhlášena pod č. 31/1998 Sb., nedílnou součástí této smlouvy tvoří protokol publikovaný ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 99/2011.

13 Bělorusko pozastavilo provádění některých článků smluv o zamezení dvojímu zdanění s celkem 27 „nepřátelskými zeměmi“.

14 <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/financni-zpravodaj/2024/financni-zpravodaj-cislo-4-2024-55775>.

15 <https://www.oecd.org/en/topics/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.html>.

ment, kdy mu daný příjem konkrétně vzniká (jak z pohledu Běloruska, tak z pohledu České republiky), aby jej správným způsobem zdanil. Pokud takový příjem realizuje do 30. 5. 2024, aplikují se kromě zákona o daních z příjmů také příslušná ustanovení smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. V případě, že příjem poplyne od 1. 6. 2024 a bude se jednat o vybrané druhy příjmů, tj. dividendy, úroky a zisky ze zcizení majetku, je třeba uplatnit výlučně český zákon o daních z příjmů a smlouva o zamezení dvojímu zdanění se u příjmů upravených těmito vybranými články nezohlední. Klíčovou otázkou tedy je, kdy takový moment zdanění vzniká.

Pokud se jedná o příjem, který v Bělorusku podléhá dani, kterou odvádí tamní plátce, potom je rozhodným okamžikem moment, ve kterém má plátce povinnost v Bělorusku daň srazit. V praxi však může být pro českého poplatníka problematické takový moment určit a doložit, proto informace GFR umožňuje využít alternativně tzv. moment realizace příjmu podle zákona o daních z příjmů. Z vysvětlení obsaženém v informaci rozumíme, že se za tzv. moment realizace příjmu považuje u účtujícího poplatníka především datum účetního případu, tedy moment, kdy má poplatník povinnost příjem (výnos) zaúčtovat v souladu s účetními principy. Pokud by se jednalo o fyzickou osobu, která není účetní jednotkou, pak se podle informace GFR příjem realizuje v momentě inkasa dané platby.

V podstatě stejně se postupuje i v případě, že příjem není v Bělorusku zdaněn tamějším plátcem, ale českému rezidentovi vzniká povinnost podat v Bělorusku daňové přiznání. I zde by měl být určen moment zdanění dle běloruských daňových předpisů. Vzhledem ke složitosti situace Finanční správa opět připouští alternativní postup, podle kterého bude rozhodným okamžikem pro určení daňového režimu okamžik tzv. realizace příjmu podle zákona o daních z příjmů, viz výše.

Důležité je si v této souvislosti uvědomit, že pravidla zdaňování vycházejí z domácích předpisů a daňové smlouvy v určitých situacích „pouze“ takovouto možností zdanění omezují (v zájmu zamezení dvojímu zdanění). Okamžik zdaňování konkrétního příjmu v zemi rezidence poplatníka (ani v zemi zdroje příjmu) smlouvy vůbec neřeší. Rovněž samotný způsob a technika zdanění příjmů (příp. majetku) jsou ponechány v kompetenci jednotlivých států.

Poté, co poplatník určí moment zdanění, přiřadí příjmu příslušný režim. Příjem, který je realizován nejpozději 30. 5. 2024, je daněn standardním postupem, kdy se zároveň v souladu s čl. 23 (Vyloučení dvojího zdanění) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Běloruskem a § 38f ZDP provede zápočet daně zaplacené v Bělorusku. Případnou část daně zaplacené v Běloruské republice v souladu se smlouvou o zamezení dvojímu zdanění (a běloruskými domácími předpisy), která nemohla být započtena podle § 38f ZDP, lze následně uplatnit jako položku snižující výsledek hospodaření v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Naopak, pokud rozhodný okamžik zdanění nastane od 1. 6. 2024, potom na vybrané příjmy, tj. dividendy, úroky a zisky ze zcizení majetku, nelze uplatnit příslušná ustanovení smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Výsledkem je tedy situace, kdy se k těmto příjmům se zdrojem na území Běloruska bude přistupovat jako k příjmům z tzv. bezesmluvního státu. Fakticky tedy může docházet ke dvojímu zdanění a jedinou možností, jak zmírnit jeho dopady, je postup podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, který (za splnění všech podmínek) umožní daň zaplacenou v zahraničí uplatnit v následujícím období jako položku snižující výsledek hospodaření, resp. základ daně.

Pro správný způsob zdanění příjmů se zdrojem na území Běloruska by tedy poplatník – český daňový rezident – měl postupovat následujícím způsobem:

- Určit, o jaký typ příjmu se jedná, resp. do působnosti jakého článku smlouvy o zamezení dvojímu zdanění smlouvy mezi Českou republikou a Běloruskem se kvalifikuje (abstrahujeme pro jednoduchost od možnosti tzv. konfliktu kvalifikací).
- Pokud příjem spadá pod působnost čl. 10 (Dividendy), čl. 11 (Úroky) či čl. 13 (Zisky ze zcizení majetku), bude nutné určit, k jakému datu takový příjem poplatníkovi vzniká.
- Podle tohoto data potom poplatník provede příslušný daňový režim popsaný výše.

Dle výše uvedené metodologie je zřejmé, že poplatník bude muset celkovou částku daně zaplacenou v Bělorusku přiřadit jednotlivým příjmům připadajícím na příslušná období. Pro rozdělení celkové daně se nabízí např. poměr příjmů spadajících do konkrétního období vůči celkovým příjmům se zdrojem na území Běloruska, nicméně tento postup nemusí být vhodný pro všechny typy situací, které mohou v praxi nastat. Rozdělení je nezbytné i pro účely vyloučení mezinárodního dvojího zdanění u příjmů, kterých se přerušeni provádění netýká a běloruský správce daně na ně nevystaví samostatné potvrzení.

Pro případ, kdy se bude jednat o příjmy zahrnuté do působnosti ostatních článků smlouvy, jejichž provádění nijak dotčeno nebylo, se postupuje standardně v souladu se smlouvou o zamezení dvojímu zdanění bez jakýchkoli abnormalit.

Další souvislosti

I v případě Běloruska je legitimní otázkou, zda lze použít osvobození příjmů z titulu přijatých dividend nebo prodeje podílu v běloruské společnosti dle § 19 odst. 9 ZDP. Domníváme se, že stejně jako v případě Ruska nelze od účinnosti přerušeni provádění vybraných článků smlouvy osvobození dle § 19 odst. 9 ZDP uplatnit, jelikož počínaje 1. 6. 2024 nejsou naplněny stanovené podmínky pro aplikaci osvobození. Opět se jedná konkrétně o podmínku § 19 odst. 9 bod 1 ZDP, kde je osvobození těchto příjmů podmíněno existencí prováděné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění upravující zamezení dvojímu zdanění „všech druhů příjmů“.

Alternativní reakce na přístup Ruska a Běloruska

Pro zajímavost uvádíme, že reakce České republiky na postup Ruska a Běloruska není jedinou možnou. Na přerušení provádění vybraných ustanovení bilaterálních daňových smluv (zejména v případě Ruska, kdy je dopad citelnější) reagovaly dotčené státy různě.

- Nejradikálnější odpovědí je nevratné vypovězení celé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.¹⁶ Není bez zajímavosti, že touto cestou se nevydaly ani Rusko (ve vztahu k oněm 38 výše zmíněným zemím¹⁷), ani Bělorusko, i když takovou možnost měly, resp. mají. Navíc s ohledem na načasování oznámení přerušení provádění vybraných článků ze strany Ruska by výpověď byla účinná (nejen v případě České republiky) až od 1. 1. 2025. Z toho plyne, že nutnost řešit daňové dopady pozastavení provádění určitých ustanovení smlouvy by tedy zůstala i tak. Běloruský přístup se jeví jako více promyšlený a není tak radikální, navíc bylo přerušení provádění vybraných článků smluv s Běloruskem oznámeno dotčeným zemím s časovým předstihem.
- Další možností je zpochybňovat diplomatickou cestou samotnou legitimitu aktu pozastavení provádění vybraných ustanovení smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z hlediska pravidel mezinárodního práva.¹⁸ Byť máme pochopení pro myšlenku jako takovou a máme rovněž za to, že legitimita ruských a bě-

loruských kroků je přinejmenším sporná, jde o debatu spíše akademickou a takovýto přístup je z praktického hlediska spíše ztrátou času, protože výsledek je předem znám.

- Některé země zaujaly přístup pasivní rezistence a na kroky obou zemí v podstatě nikterak aktivně nereagovaly a stále postupují (evidentně ovšem jednostranně), jako by jejich sjednané smlouvy o zamezení dvojímu zdanění byly nadále celé v platnosti a prováděly se.¹⁹
- Další variantou, kterou se vydala i Česká republika, je *de facto* akceptace ruského a běloruského postoje a zajištění stejného, recipročního zacházení.²⁰

Závěr

V kontextu výše uvedeného se proaktivní přístup České republiky a zvolená reakce stejného postupu vůči Rusku a Bělorusku jeví jako smysluplné řešení. Jakékoli jiné přístupy (abstrahujeme od nevratného vypovězení smlouvy jako takové) se jeví jako problematické především v tom, že ignorují realitu a navíc často ústí v jednostranné výhody paradoxně právě pro ruskou či běloruskou stranu. Při zdaňování příjmů plynoucích do/z Ruska a Běloruska je v roce 2024 třeba dbát zvýšené opatrnosti a uvědomovat si specifika, která přineslo přerušení provádění vybraných článků předmetných smluv o zamezení dvojímu zdanění s těmito zeměmi. Rovněž je třeba mít na paměti důsledky loňského zařazení Ruska na EU seznam států nespolupracujících v daňové oblasti. ■

16 V červnu 2024 schválila vláda Litvy výpověď smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Ruskem. Svoji smlouvu o zamezení dvojímu zdanění vypovědělo již v roce 2023 Dánsko, pro Dánsko bylo však hlavním důvodem umožnění aplikace odvetných opatření v daňové oblasti v reakci na zařazení Ruska na EU seznam států nespolupracujících v daňové oblasti. Nepřekvapivě byly dosud (jako řada dalších mezinárodních smluv) rovněž vypovězeny ze strany Ukrajiny její smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Ruskem i Běloruskem.

17 Rusko vypovědělo v roce 2023 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Lotyšskem, nicméně tomu předcházelo přerušení provádění smlouvy ze strany Lotyšska.

18 Toto učinilo Japonsko či Velká Británie.

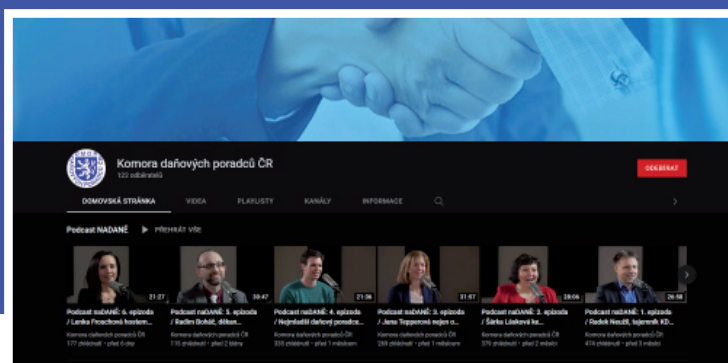
19 Žádné oficiální stanovisko dosud nepublikovaly např. Slovensko či Chorvatsko.

20 V podstatě totožný přístup jako Česká republika uplatňuje např. Rakousko.

Podcast NADANĚ



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



Pracovněprávní ochrana členů statutárních orgánů obchodních korporací aneb „Nekonečný příběh, díl 875“¹



JUDr. Petr Šuk,
místopředseda Nejvyššího soudu ČR

Prolog

Již desítky let se praxe snaží hledat cesty, jak poskytnout členům statutárních orgánů obchodních korporací výhody, jakých požívají zaměstnanci. Stejně dlouho pak trvá diskurs o důvodech, možnostech a limitech takového počínání, vedený jak na stránkách odborné literatury, tak v rozhodovací činnosti soudů. Jakkoli se pro takové uspořádání vžilo označení „souběh“, příp. „pravý² souběh“, jde o nepřesný, či dokonce zavádějící po-

jem.³ Ve své podstatě totiž nejde o nic jiného než o uspořádání, v němž je člena statutárního orgánu poskytnuta stejná ochrana, jakou zákonodárce určil slabší straně pracovněprávního vztahu – zaměstnanci.

Krátký historický exkurs

Judikatura obecných soudů dlouhodobě vycházela z toho, že 1) výkon funkce člena statutárního orgánu obchodní korporace není způsobilým předmětem práce (nejde o závislou práci) a 2) vznik, zánik ani obsah vztahu mezi členem statutárního orgánu a obchodní korporací se neřídí zákoníkem práce. Z uvedených premis pak dovozovala, že pracovní smlouva uzavřená na výkon činností, které spadají do náplně funkce člena statutárního orgánu, je neplatná pro rozpor se zákonem.⁴ V důsledku tohoto právního hodnocení sjednaná „pracovní“ smlouva nezaložila člena statutárního orgánu žádná práva, a to ani ta, jež by si mohl s obchodní korporací legitimně sjednat i při respektování obou výchozích premis (příkladem budiž dovolená na zotavenou).⁵ Uvedené závěry shledával ústavně konformními i Ústavní soud.⁶ Později začala některá rozhodnutí zužovat pojem obchodní vedení,⁷ v důsledku čehož

1 Příspěvek byl přednesen na XXX. konferenci Karlovarských právnických dnů v červnu 2023. Následně byl ve věcech tzv. pravých souběhů vydán dne 17. 1. 2024 náleží sp. zn. III. ÚS 410/23, v němž Ústavní soud potvrdil závěry formulované v aktuální judikatuře Nejvyššího soudu jako ústavně konformní.

2 Oproti tzv. souběhu „nepravému“, v němž má člen statutárního orgánu souběžně se vztahem, založeným povoláním do funkce člena statutárního orgánu, další vztah, založený pracovní smlouvou na druh práce, který nesouvisí s povinnostmi člena statutárního orgánu (např. programátor či lékař). Uvedené uspořádání, jež je bez jakýchkoli pochybností možné (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 3. 2020, sp. zn. 27 Cdo 4482/2018, odst. 22), není předmětem tohoto příspěvku.

3 Tento pojem vychází z představy, podle které člen statutárního orgánu obchodní korporace může vykonávat část svých povinností jako člen statutárního orgánu (ve vztahu obchodněprávním, resp. občanskoprávním) a další část jako zaměstnanec v „paralelním“ či „souběžném“ vztahu pracovněprávním, se všemi důsledky z toho plynoucími.

4 Srov. např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 4. 1993, sp. zn. 6 Cdo 108/92, uveřejněný pod č. 13/95 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek, rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 17. 8. 2004, sp. zn. 21 Cdo 737/2004, ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. 21 Cdo 894/2004, ze dne 4. 11. 2004, sp. zn. 21 Cdo 1634/2004, ze dne 16. 12. 2010, sp. zn. 21 Cdo 4028/2009, ze dne 26. 10. 2011, sp. zn. 29 Cdo 2379/2010, ze dne 12. 1. 2012, sp. zn. 21 Cdo 3104/2010, nebo ze dne 25. 6. 2015, sp. zn. 21 Cdo 2687/2014, anebo usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 21 Cdo 3485/2015, či ze dne 26. 2. 2016, sp. zn. 21 Cdo 3180/2015.

5 Právo na odměnu zůstávalo člena statutárního orgánu zachováno, byť nikoli ve výši sjednané v pracovní smlouvě (valnou hromadou či dozorčí radou zpravidla neschválené), ale ve výši obvyklé (srov. např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 29. 4. 2009, sp. zn. 21 Cdo 3090/2008, ze dne 4. 10. 2011, sp. zn. 21 Cdo 1872/2010, nebo ze dne 26. 10. 2011, sp. zn. 29 Cdo 2379/2010, popř. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 9. 8. 2012, sp. zn. 21 Cdo 1385/2011, či ze dne 26. 2. 2016, sp. zn. 21 Cdo 3180/2015). Nárok na odměnu za výkon funkce člena statutárního orgánu nebylo třeba „započítávat“ na „pohledávku“ společnosti na vrácení bezdůvodného obohacení, získaného plněním z neplatné („souběžné“) pracovní smlouvy (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 10. 2011, sp. zn. 29 Cdo 2379/2010, či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2016, sp. zn. 21 Cdo 3180/2015).

6 Viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2016, sp. zn. III. ÚS 282/16, zejména body 18 a 19, či ze dne 7. 7. 2016, sp. zn. II. ÚS 2128/2015, zejména body 12 až 14.

7 Tato rozhodnutí vycházejí z mylného předpokladu, že věcně vymezenou organizační a řídicí činnost na určitém úseku společnosti, vykonávanou za podřízenosti jejímu (generálnímu) řediteli nelze zahrnout pod obchodní vedení společnosti. Tedy, jinými slovy, že činnost, která je obchodním

při zachování shora popsaných závěrů shledala platnými pracovní smlouvy vedoucích zaměstnanců, kteří byli současně členy statutárního orgánu, dovozující, že činnosti jim svěřené na základě pracovních smluv (jmenování) nespádají do obchodního vedení.⁸ Takový výklad pojmu „obchodní vedení“ však následně odmítl velký senát občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu v rozsudku ze dne 11. 9. 2019, sp. zn. 31 Cdo 1993/2019, uveřejněném pod č. 24/2020 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek (dále jen „R 24/2020“).⁹

S účinností od 1. 1. 2012 byl do obchodního zákoníku¹⁰ včleněn § 66d,¹¹ který výslovně umožňoval pověřit obchodním vedením člena statutárního orgánu¹² a uzavřít s ním na tuto činnost pracovní smlouvu. Obchodní zákoník tak nad rámec vztahů vypočtených v § 1 ZPr¹³ vtáhl na dva roky do působnosti zákoníku práce i vztahy vznikající při výkonu jiné než závislé práce.¹⁴ Člen statutárního orgánu se tak mohl stát i zaměstnancem, avšak jen zaměstnancem *sui generis*. Jeho povinnost vykonávat funkci (vč. obchodního vedení) s péčí řádného hospodáře, jakož i právní následky jejího porušení, zůstaly uzavřením pracovní smlouvy nedotčeny (§ 66d odst. 2 obch. zák.),¹⁵ určení výše mzdy a jiných plnění z pracovní smlouvy bylo v režimu smlouvy o výkonu funkce (musela ji schválit valná hromada či dozorčí rada).¹⁶

Zákon o obchodních korporacích¹⁷ tuto úpravu nepřevzal,¹⁸ judikatura se jevila jako usazená a příběh o pracovněprávní ochraně členů statutárního orgánu obchodní korporace se zdál být u konce. Nicméně, zdání klame.

Turning point

V září 2016 do „hry“ vstoupil Ústavní soud. Po původní akceptaci shora popsaného výkladu přišel v nálezu ze dne 13. 9. 2016, **sp. zn. I. ÚS 190/15** (dále též jen „náleží Ústavního soudu“), s od-

lišným pohledem na posuzování platnosti smluvního ujednání, podle něhož se vztah mezi členem statutárního orgánu obchodní korporace a touto obchodní korporací, založený povoláním do funkce, či jeho část, řídí zákoníkem práce. Dovodil, že shora popsané argumenty neodůvodňují závěr o neplatnosti „souběžné“ „pracovní“ smlouvy, uzavřené na výkon činností spadajících do působnosti statutárního orgánu.

Ústavní soud, zdůrazňuje autonomii vůle a z ní vyvěrající prioritu výkladu právních jednání nezakládající jejich neplatnost (body 26 až 29 nálezu), odmítl názor, podle něhož § 1 písm. a) ZPr znemožňuje stranám podříditi režimu zákoníku práce i jiné vztahy než ty, které vznikají při výkonu závislé práce. Jinými slovy, strany si mohou režim zákoníku práce zvolit i pro vztahy, v nichž o výkon závislé práce nejde. Označené definiční ustanovení o závislé práci takovému ujednání nebrání (bod 45 nálezu). Z pohledu pracovněprávní úpravy tudíž není důvod, pro který by člen statutárního orgánu nemohl vykonávat svou činnost nebo její část na základě smlouvy, v níž bude ujednán režim zákoníku práce (bod 47 nálezu). Jiné než „pracovněprávní argumenty“ nebyly předloženy, Ústavní soud se jimi proto (zatím) nezabýval (body 51 až 53 nálezu). Předestřel nicméně obecným soudům otázky, jejichž zodpovězení považoval pro další úvahy za významné (bod 55 nálezu).

Doba „postnáleží“

Na náleží Ústavního soudu reagoval Nejvyšší soud rozsudkem velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia ze dne 11. 4. 2018, **sp. zn. 31 Cdo 4831/2017**, uveřejněným pod č. 35/2019 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek (dále jen „R 35/2019“). V něm přijal následující závěry:

1) Členové statutárního orgánu obchodní korporace nevykonávají činnosti spadající do náplně této funkce (do působnosti sta-

vedením, tuto povahu ztrácí, vykonává-li ji osoba podřízená např. generálnímu řediteli. V tomto kontextu lze poukázat i na nesprávnost úvahy, podle níž by člen představenstva akciové společnosti mohl být při rozhodování o obchodním vedení podřízen vedoucímu zaměstnanci (který členem představenstva není), a být tak povinen od tohoto zaměstnance přijímat pokyny týkající se obchodního vedení.

8 Viz např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 24. 2. 2015, sp. zn. 21 Cdo 496/2014 (obchodní ředitel), a ze dne 5. 4. 2016, sp. zn. 21 Cdo 2310/2015 (výrobně technický náměstek generálního ředitele), či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. 21 Cdo 4393/2016 (vedoucí realizace „inženýringu“).

9 V němž uzavřel, že obchodním vedením akciové společnosti je organizování a řízení běžné podnikatelské činnosti společnosti, zejména rozhodování o provozu podniku (závodu) společnosti a s tím souvisejících vnitřních záležitostech společnosti, a to bez ohledu na to, zda je vykonává samo představenstvo společnosti či samostatně představenstvem pověřený člen představenstva nebo třetí osoba.

10 Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále též jen „obch. zák.“).

11 Novelou provedenou zákonem č. 351/2011 Sb.

12 K tomu, že tzv. vnitřní delegace byla přípustná již předtím (tj. bez výslovné zákonné úpravy), viz R 24/2020, odst. 32.

13 Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále též „ZPr“).

14 Činnost spočívající v obchodním vedení, vykonávanou členem statutárního orgánu, nelze považovat za závislou práci ani v případě, že na tuto činnost měl člen statutárního orgánu uzavřenou pracovní smlouvu podle § 66d obch. zák. V podrobnostech viz dále.

15 Jinými slovy, uzavření pracovní smlouvy neposkytovalo členu statutárního orgánu stejnou ochranu, jakou měli zaměstnanci vykonávající závislou práci v režimu zákoníku práce.

16 K výkladu § 66d obch. zák. srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2018, sp. zn. 27 Cdo 1884/2017, ze dne 30. 9. 2019, sp. zn. 27 Cdo 4344/2017, a ze dne 29. 1. 2021, sp. zn. 27 Cdo 1668/2019.

17 Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích); dále též jen „ZOK“.

18 A to přesto, že zákon č. 351/2011 Sb. ji „opsal“ právě ze starší verze textu návrhu zákona o obchodních korporacích.

tutárního orgánu) ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti dle pokynů obchodní korporace. Naopak, je to právě statutární orgán (jeho členové), kdo (jako výkonný orgán) řídí činnost obchodní korporace. Jinými slovy, činnost (člena) statutárního orgánu není závislou prací ve smyslu § 2 odst. 1 ZPr.

2) Shora řečené však neznamená, že by si člen statutárního orgánu a obchodní korporace nemohli ujednat, že se jejich vztah – v mezích nastavených kogentními právními normami – řídí zákoníkem práce. Ustanovení § 2 odst. 1 ZPr nebrání tomu, aby na základě vůle stran byly zákoníku práce podřízeny i vztahy, jejichž předmětem není výkon závislé práce.

3) Z logiky věci se podává, že ujednání o „podřízení“ režimu zákoníku práce přichází v úvahu pouze u vztahů, jejichž povaha to připouští. Takovým je i vztah mezi členem statutárního orgánu a obchodní korporací, jehož předmětem je výkon činností spadajících do působnosti statutárního orgánu, a to zpravidla za úplatu.

4) Člen statutárního orgánu a obchodní korporace se tedy mohou odchýlit od pravidla vyjádřeného v § 66 odst. 2 větě první obč. zák., podle kterého se jejich vztah řídí přiměřeně ustanoveními o mandátní smlouvě,¹⁹ i tak, že si pro svůj vztah ujednají režim zákoníku práce.

5) Jelikož však výkon funkce člena statutárního orgánu není závislou prací ve smyslu § 2 odst. 1 ZPr, takové ujednání neučiní ze vztahu mezi členem statutárního orgánu a obchodní korporací vztah pracovněprávní. Ani tehdy, „podřídí-li“ se zákoníku práce, nelze člena statutárního orgánu považovat (v rozsahu činností spadajících do působnosti statutárního orgánu) za zaměstnance (§ 6 ZPr) a obchodní korporaci za zaměstnavatele (§ 7 ZPr). Jejich vztah i nadále zůstává vztahem obchodněprávním, jenž se řídí obchodním zákoníkem [resp. s účinností od 1. 1. 2014 zákonem č. 89/2012 Sb., občanským zákoníkem (dále též jen „OZ“), a zákonem o obchodních korporacích] a dále – v důsledku smluvního ujednání – těmi (v úvahu přicházejícími) ustanoveními zákoníku práce, jejichž použití nebrání kogentní právní normy upravující (především) postavení člena statutárního orgánu obchodní korporace a jeho vztah s obchodní korporací.

6) Popsané závěry platí obdobně i v případě, že člen statutárního orgánu a obchodní korporace uzavřou vedle smlouvy o výkonu funkce (v níž se neodchýlí od režimu nastaveného § 66 odst. 2 obč. zák., resp. § 59 odst. 1 ZOK) i souběžnou „manažerskou“ smlouvu na výkon některých činností spadajících do působnosti statutárního orgánu (zpravidla na výkon obchodního vedení), v níž si sjednají režim zákoníku práce. V takovém případě je nutné na manažerskou smlouvu pohlížet jako na (svého druhu) dodatek ke smlouvě o výkonu funkce, upravující vztah mezi členem statutárního orgánu

na obchodní korporaci, jde-li o výkon části činností spadajících do působnosti statutárního orgánu. Manažerská smlouva není neplatná jen proto, že ji její strany podřídily režimu zákoníku práce, avšak je na ni třeba klást stejné požadavky (co do formy, obsahu i potřeby jejího schválení příslušným orgánem obchodní korporace) jako na samotnou smlouvu o výkonu funkce.

7) Ujednáním obsaženým ve smlouvě o výkonu funkce (popř. v souběžně uzavřené „manažerské“ smlouvě) o tom, že se vztah mezi členem statutárního orgánu a obchodní korporací (jde-li o výkon funkce člena statutárního orgánu) řídí zákoníkem práce, se zásadně nelze (platně) odchýlit zejména od pravidel obchodního zákoníku (resp. právní úpravy účinné od 1. 1. 2014) upravujících vznik a zánik funkce člena statutárního orgánu, předpoklady výkonu funkce a důsledky jejich absence, odměňování členů statutárních orgánů, formu smlouvy o výkonu funkce a povinnost jejího schválení příslušným orgánem, povinnost vykonávat funkci s péčí řádného hospodáře a důsledky jejího porušení. Je tomu tak proto, že uvedená pravidla je třeba s ohledem na jejich povahu (smysl a účel) nutné považovat zásadně za kogentní.

Stojí za zdůraznění, že nález Ústavního soudu ani rozsudek velkého senátu ničeho nezměnily na základní premise, podle níž **člen statutárního orgánu obchodní korporace nevykonává svou funkci (a tedy ani činnosti spadající do působnosti statutárního orgánu) ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti a tato činnost není (a z povahy věci nemůže být) závislou prací ve smyslu § 2 odst. 1 ZPr.** Členové statutárního orgánu obchodní korporace jsou těmi, jejichž prostřednictvím se tvoří a projevuje vůle přičitatelná obchodní korporaci a kdo tak – *cum grano salis* – „zosobňuje“ tuto obchodní korporaci. Z pohledu tvorby vůle a vystupování (projevu vůle) navenek jsou to oni, kdo stojí ve společnosti nejvýše, a to bez ohledu na existenci zákonných či stanovami zřízených kontrolních mechanismů.²⁰ Je to právě statutární orgán, kdo – v konečném důsledku – představuje zaměstnavatele, jenž uděluje zaměstnancům (přímo či zprostředkovaně) pokyny a kdo je zaměstnancům nadřízen. Jeho členové při plnění povinností spojených s touto funkcí tudíž nemohou být podřízeni „sami sobě“.

To, co se změnilo, jsou právní následky spojené s ujednáním, podle něhož se vztah mezi členem statutárního orgánu a obchodní korporací, založený povoláním do funkce, „řídí zákoníkem práce“. Člen statutárního orgánu a obchodní korporace si mohou v mezích daných kogentními právními normami sjednat některé z výhod, jež zákonodárce přiřkl obligatorně zaměstnancům. Mohou tak učinit buď jejich výslovným popsáním ve smlouvě (což je rozumný a preferovaný přístup²¹), anebo tak, že odkážou na zákoník práce („podřídí se zákoníku práce“) a učiní z jeho ustanovení smluvní ujednání.²²

19 S účinností od 1. 1. 2014 jde o § 59 odst. 1 ZOK.

20 Srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 2. 2023, sp. zn. 27 Cdo 1583/2022, odst. 12.

21 Viz např. doporučení in ZOUFALÝ, V., MUNKOVÁ, J. a kol. *Velká kniha smluvních vzorů*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 681–693.

Jelikož vztah mezi členem statutárního orgánu a obchodní korporací týkající se výkonu funkce není vztahem pracovněprávním (srov. výše), nepůsobí jednotlivá ustanovení zákoníku práce mezi stranami tohoto vztahu silou zákona (rozhodnutím zákonodárce; zákoník práce na tyto vztahy nedopadá), ale toliko silou smluvních ujednání (z rozhodnutí stran). Nejde zde o **právo heteronomní** (dané zákonodárcem), ale o **právo autonomní** (vytvořené stranami pro jejich vztah). Podřízením smlouvy režimu zákoníku práce (ujednáním, podle něhož se vztah mezi stranami má řídit zákoníkem práce) dochází k obdobné situaci, jako kdyby si strany jednotlivá ustanovení zákoníku práce „opsaly“ do textu smlouvy.²³ U každého ustanovení zákoníku práce, jež bylo takto „vtaženo“ do smlouvy o výkonu funkce (či souběžně uzavřené „manažerské smlouvy“), je třeba za pomoci pravidel pro výklad právního jednání (dříve § 266 obch. zák., nyní § 555 a násl. OZ) posuzovat, jaké důsledky má takové ujednání pro strany vztahu. Současně platí, že se tato „ujednání“ neprosadí, odporují-li některé z **kogentních právních norem** regulujících vztah mezi členem statutárního orgánu obchodní korporace a touto obchodní korporací, založený povoláním do funkce.²⁴

Z navazující judikatury²⁵ považují za užitečné zdůraznit (a doplnit) alespoň některé dílčí závěry.

Pravidlo, podle kterého **členu statutárního orgánu náleží v souvislosti s výkonem funkce pouze²⁶ plnění v podobě a výši, jež schválil nejvyšší orgán obchodní korporace²⁷** je pravidlem kogentním. Jeho smyslem a účelem je ochrana obchodní korporace a jejich společníků (členů) před negativními důsledky střetu zájmů na straně členů statutárního orgánu. Popsané pravidlo brání tomu, aby si členové statutárního orgánu určovali výši odměny či jiných plnění poskytovaných v souvislosti s výkonem funkce sami (na zá-

kladě své představy). Prosadí se bez ohledu na to, zda si člen statutárního orgánu a obchodní korporace (v jejímž „čele“ stojí statutární orgán) sjednali pro svůj vztah, že se bude řídit pravidly obsaženými v zákoníku práce (jde tedy – jak už to bývá u kogentních právních norem – o pravidlo omezující smluvní svobodu).²⁸

Totéž (a z týchž důvodů) platí o **pravidlu podřizujícím souhlasu nejvyššího orgánu smlouvu upravující výkon funkce** (či jeho část). Bez ohledu na to, zda je ponechána v souladu s dispozitivní úpravou § 59 odst. 1 ZOK v režimu příkazu, zda si strany sjednají nějaká zvláštní (zákonem výslovně neupravená) práva a povinnosti či zda smlouvu s důsledky shora popsány „podřídí“ režimu zákoníku práce, nenabude taková smlouva účinnosti (a nezaloží tak sjednaná práva ani povinnosti) dříve, než ji schválí nejvyšší (či jiný zakladatelským právním jednáním určený) orgán. A totéž platí i v případě, kdy má být takto regulována jen část výkonu funkce, typicky související s obchodním vedením, tedy je-li uzavírána smlouva, v praxi označovaná jako „manažerská“.

Jakkoli Nejvyšší soud v rozsudku velkého senátu R 35/2019, jakož i v navazujících rozhodnutích, označil právní úpravu **zániku funkce** člena statutárního orgánu obchodní korporace za zásadně kogentní, položil bych zde důraz na adverbium „zásadně“. Nepochybuji totiž o tom, že řada pravidel upravujících zánik funkce je naopak do značné míry dispozitivní. Příkladem budiž právní úprava odstoupení z funkce²⁹ či pravidlo, jež stanoví, že člen statutárního orgánu může být ze své funkce bez dalšího kdykoli odvolán.³⁰ Ovšem, jen do „značné míry“. Právo odstoupit z funkce nelze s ohledem na jeho smysl a účel zcela vyloučit,³¹ a stejně tak nelze zcela eliminovat právo nejvyššího (či jiného příslušného) orgánu odvolat člena statutárního orgánu.³²

22 Možnost sjednat si v rámci kogentních ustanovení i „režim“ zákoníku práce (místo režimu příkazu) připouštěla již před přijetím nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 190/15 – navzdory předchozí judikatuře – i odborná literatura; srov. např. ŠTENGLOVÁ, I. in ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 151, LASÁK, J. in LASÁK, J., POKORNÁ, J., ČÁP, Z., DOLEŽIL, T. a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 503 a 504, PIHERA, V. Glosa k problematice tzv. souběhů. *Obchodněprávní revue*, 2014, č. 6, či ČECH, P., ŠUK, P. *Právo obchodních společností v praxi a pro praxi (nejen soudní)*. Praha: Polygon, 2016, s. 145.

23 Ctrl+C, Ctrl+V.

24 Srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2021, sp. zn. 27 Cdo 2837/2020, odst. 28 a 29, a usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 27 Cdo 1583/2022, odst. 18.

25 Srov. např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 10. 3. 2020, sp. zn. 27 Cdo 4482/2018, ze dne 21. 4. 2020, sp. zn. 27 Cdo 2741/2018, ze dne 20. 5. 2020, sp. zn. 27 Cdo 4319/2018, 27 Cdo 2837/2020, či usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 27 Cdo 1583/2022.

26 Pro účely tohoto příspěvku ponechávám stranou, že za určitých okolností může člena voleného orgánu náležet odměna obvyklá (neschválená nejvyšším orgánem); viz § 59 odst. 4 ZOK a v judikatuře rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 10. 2019, sp. zn. 27 Cdo 5340/2017.

27 Srov. v nyní účinné právní úpravě § 59 odst. 2 a § 61 odst. 1 ZOK. K možnosti přenosu této kompetence (ujednáním v zakladatelském právním jednání) na jiný orgán obchodní korporace srov. např. ŠUK, P. *Kogentnost a dispozitivita korporátního práva – hledání hranic*. In: Sborník mezinárodní konference XXVII. Karlovarské právnícké dny. Praha: Leges, 2019, s. 512–531, a literaturu tam citovanou.

28 Srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 27 Cdo 2837/2020, odst. 38, či usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 27 Cdo 1583/2022, odst. 12 až 16.

29 Ustanovení § 58 ZOK; sjednání odlišných pravidel pro odstoupení lze s ohledem na nerozumnou a komplikovanou dispozitivní úpravu jen doporučit.

30 Příkladem budiž možnost omezit ujednáním v zakladatelském právním jednání právo příslušného orgánu odvolat člena statutárního orgánu, jenž má určené funkční období, jen na důležité důvody; srov. rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 27 Cdo 2837/2020, odst. 30.

31 A zavést tak „nucenou práci“. K dalšímu limitu, plynoucímu z povinnosti péče řádného hospodáře, viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 11. 2019, sp. zn. 27 Cdo 3367/2018.

32 A znemožnit tak např. odvolání osoby, která porušováním povinností při výkonu funkce poškozuje obchodní korporaci, a v důsledku i její právní a ekonomické „vlastníky“.

A např. úprava předpokladů pro výkon funkce a důsledků jejich ztráty je (vzhledem k tomu, že sleduje ochranu veřejného pořádku) kogentní jako celek.

Z judikatury se však současně podává, že sama povaha pravidel upravujících zánik funkce nebrání tomu, aby se strany smlouvy o výkonu funkce dohodly, že odvoláním člena statutárního orgánu z funkce nezanikne jejich vztah upravený smlouvou o výkonu funkce (či „souběžně“ uzavřenou manažerskou smlouvou), ale že bude pokračovat – se změněným obsahem – i nadále. Jinými slovy, ujedná-li si to strany, může jejich vztah ze smlouvy o výkonu funkce (či „souběžně“ uzavřené manažerské smlouvy) „přežít“ (v určitém rozsahu) zánik funkce člena statutárního orgánu. Takto se strany mohou dohodnout např. na tom, že obchodní korporace po odvolání z funkce (či i po jiném způsobu zániku funkce) nabídne členu statutárního orgánu jinou práci, a neučiní-li tak, popř. ji (bývalý) člen statutárního orgánu odmítne, ukončí jejich vztah ze smlouvy výpovědí, a že až do ukončení vztahu výpovědí bude obchodní korporace bývalému členu statutárního orgánu poskytovat plnění např. ve stejné podobě a výši, jakou měla odměna za výkon funkce. Tedy strany si mohou sjednat obdobný režim, jaký (za určitých okolností) platí podle zákoníku práce pro vedoucí zaměstnance v případě jejich odvolání (srov. § 73a odst. 2 ZPr). Takové ujednání lze přitom učinit i jen odkazem na příslušná ustanovení zákoníku práce. Podřídí-li tudíž strany smlouvu o výkonu funkce (či souběžně uzavíranou manažerskou smlouvu) zákoníku práce, aniž vyloučí použití § 73a odst. 2, je třeba zásadně (neplyne-li jiný závěr z použití pravidel pro výklad právních jednání) vycházet z toho, že uvedené ustanovení zákoníku práce je – jakožto smluvní ujednání – součástí smlouvy o výkonu funkce (manažerské smlouvy).³³ I takové ujednání je však (mj.) ujednáním o plnění poskytovaném v souvislosti s výkonem funkce a nabývá účinnosti až schválením nejvyšším orgánem.³⁴

Je-li do funkce člena statutárního orgánu povolána osoba, která je dosud vedoucím zaměstnancem obchodní korporace, měly by strany (tj. obchodní korporace i povoláný člen statutárního orgánu) myslet na „**osud dosavadního pracovního poměru**“. I pokud by tato osoba měla nadále vykonávat stejnou část obchodního vedení, bude ji vykonávat jako člen statutárního orgánu,

a nikoli jako zaměstnanec. Oba režimy přitom vedle sebe nemohou obstát (člen statutárního orgánu není – v rozsahu činností spadajících do působnosti statutárního orgánu – zaměstnancem). Strany se mohou dohodnout např. na tom, že se pracovní poměr „obnoví“ poté, kdy člen statutárního orgánu skončí ve své funkci.³⁵ Pokud neučiní nic (na osud pracovního poměru vztahu nemyslí), vychází dosavadní judikatura z předpokladu, že se konkludentně dohodly na rozvázání pracovního poměru (zjednodušeně řečeno, že se jejich vztah „transformoval“ z pracovního do vztahu člena statutárního orgánu a obchodní korporace).³⁶ To ostatně odpovídá – při mlčení stran – obvyklému běhu věcí. Těžko předpokládat, že skutečnou vůlí obou stran bylo vrátit dotčeného na pozici vedoucího zaměstnance poté, kdy bude odvolán z funkce člena statutárního orgánu např. pro nespokojenost s jeho výkonem. Nehledě k tomu, že v mnoha případech je uvolněné místo vedoucího zaměstnance obratem obsazeno jiným člověkem.

Unijní právo jako protiargument?

Čas od času se v diskusích namítá, že je-li člen statutárního orgánu zaměstnancem podle unijního práva, může jím být i podle práva českého. K této zjednodušené argumentaci judikaturou Soudního dvora Evropské unie lze předeslat, že Soudní dvůr při výkladu konkrétních pojmů unijních předpisů nečiní obecné závěry o povaze vztahu mezi členem statutárního orgánu a obchodní korporace. A už vůbec neinterpretuje vnitrostátní právo.

Podíváme-li se blíže na jednotlivá rozhodnutí, vidíme, že to není tak horké ani v poměrech práva unijního. V rozsudku ve věci **C-232/09, Dita Danosa**, Soudní dvůr toliko vyložil rozšiřujícím způsobem dvě směrnice chránící ženy – zaměstnankyně,³⁷ tak, že dopadají za určitých okolností i na ženu – členku statutárního orgánu obchodní korporace. Pomíne-li skutečnost, že Soudní dvůr neměl v této kauze na položenou otázku vůbec odpovídat, neboť rozhodující skutkové okolnosti nebyly v řízení před vnitrostátními soudy prokázány³⁸ (a odpověď je vlastně hypotetická), nelze přehlížet, že k přijetí konečného závěru – totiž že členku statutárního orgánu nelze odvolat z funkce proto, že je těhotná (tedy z důvodu těhotenství) – nepotřebujeme žádnou směrnici.³⁹

33 Srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 27 Cdo 2837/2020, odst. 30 až 35, či usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 27 Cdo 1583/2022, odst. 19.

34 Srov. rozhodnutí citovaná v předchozí poznámce pod čarou.

35 Ponechávám nyní stranou, jak takovou dohodu právně hodnotit. Zda jde o dohodu zakládající „sistaci“ pracovního poměru, o novou pracovní smlouvu s odloženou účinností, anebo zda je namísto ještě jiná právní kvalifikace.

36 Srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 9. 2019, sp. zn. 27 Cdo 4344/2017, a judikaturu v něm citovanou.

37 Konkrétně čl. 10 směrnice Rady 92/85/EHS ze dne 19. 10. 1992 o zavádění opatření pro zlepšení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci těhotných zaměstnankyň a zaměstnankyň krátce po porodu nebo kojících zaměstnankyň a čl. 2 odst. 1 a 7 a čl. 3 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 76/207/EHS ze dne 9. 2. 1976 o zavedení zásady rovného zacházení pro muže a ženy, pokud jde o přístup k zaměstnání, odbornému vzdělávání a postupu v zaměstnání a o pracovní podmínky.

38 Srov. odst. 31 citovaného rozsudku Soudního dvora.

39 Nepřípustnost takového odvolání plyne z obecného principu zakazujícího diskriminaci na základě pohlaví.

Ani judikatura k pojmům „individuální pracovní smlouva“ a „zaměstnanec“, užitým v nařízeních **Brusel I**,⁴⁰ **Brusel I bis**⁴¹ či **Řím I**,⁴² neposkytuje oporu pro závěr, že bychom snad mohli člena statutárního orgánu považovat za zaměstnance vykonávajícího svoji činnost ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti.

K výjimečné aplikaci příslušných článků zmíněných nařízení, poskytující zaměstnancům zvýšenou jurisdikční či kolizněprávní ochranu, srov. rozsudek ve věci **C-47/14, Holterman Ferho Exploitation a další** (v němž Soudní dvůr tuto možnost připustil), a rozsudek ve věci **C-603/17, Arcadia Petroleum Limited a další** (v němž zdůraznil výjimečnost takového přístupu ve vazbě na specifické skutkové okolnosti).

K reflexi v judikatuře Nejvyššího soudu viz usnesení ze dne 2. 12. 2021, sp. zn. 27 Cdo 2619/2020, v němž Nejvyšší soud vysvětlil, že „jurisdikční ochrana poskytovaná zaměstnancům jakožto slabší straně vztahu založeného individuální pracovní smlouvou“ členům statutárního orgánu obchodní korporace „nepřísluší, nejsou-li *in concreto* dány (spíše výjimečné) okolnosti, které vztah mezi společností a členy jejího statutárního orgánu natolik přibližují postavení ‚klasického‘ zaměstnance, že je třeba jim poskytnout totožnou ochranu“.

Konečně jasno?

Právní závěry formulované v rozsudcích velkého senátu Nejvyššího soudu R 35/2019 a R 24/2020, jakož i v navazující judikatuře (srov. výše) shledal Ústavní soud ústavně konformními a odpovídajícími závěrům vyjádřeným v nálezu sp. zn. I. ÚS 190/15.⁴³ Zdálo by se, že se rozbourené vody opět uklidňují a v otázce možnosti a limitů pracovníprávní ochrany členů statutárního orgánu obchodní korporace je víceméně jasno. Ale...

Další kapitolu tohoto nekonečného příběhu napsal relativně nedávno Nejvyšší správní soud ve spolupráci se Soudním dvorem. Jejich rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2022, **sp. zn. 10 Ads 262/2020**, a jemu předcházející rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 5. 2022, **H. J. proti Ministerstvu práce a sociálních věcí, C-101/21**) vnáší do příběhu další nejasnosti.

Nejvyšší správní soud, zabývá se výkladem zákona č. 118/2000 Sb., o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele, jímž byla implementována směrnice Ev-

ropského parlamentu a Rady 2008/94/ES ze dne 22. 10. 2008 o ochraně zaměstnanců v případě platební neschopnosti zaměstnavatele (dále jen „směrnice“), posuzoval, zda je člen statutárního orgánu, který měl na výkon obchodního vedení uzavřenou „pracovní“ smlouvu, oprávněn požádat o uspokojení mzdových nároků podle citovaného zákona.

Předběžnou otázku, již Nejvyšší správní soud položil za účelem výkladu směrnice, Soudní dvůr zodpověděl takto: „Čl. 2 odst. 2 a čl. 12 písm. a) a c) směrnice (...) musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní judikatuře, podle níž platí, že osoba, která na základě pracovní smlouvy platné z hlediska vnitrostátního práva vykonává souběžně funkce ředitele a člena statutárního orgánu obchodní společnosti, nemůže být kvalifikována jako zaměstnanec ve smyslu této směrnice, a že se tudíž záruky upravené touto směrnicí nemohou na tuto osobu vztáhnout.“ Na tomto základě pak Nejvyšší správní soud dovodil, že člen statutárního orgánu, jenž má na výkon obchodního vedení uzavřenou smlouvu označenou jako pracovní, může žádat o uspokojení mzdových nároků podle zákona č. 118/2000 Sb.

V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud vytyká judikatuře Nejvyššího soudu, že vztah, který člen statutárního orgánu a obchodní korporace zamýšleli jako pracovníprávní, „mění“ na vztah obchodněprávní (resp. obecně občanskoprávní) a že tak činí „automaticky“.⁴⁴ Tak tomu ovšem není. Oprávnění určit, které vztahy jsou vztahy pracovníprávními a řídí se obligatorně zákoníkem práce (vč. jím upravené zvýšené ochrany slabší strany těchto vztahů), náleží zákonodárci. Ten to také (úpravou v zákoníku práce) učinil. Vztah mezi členem statutárního orgánu obchodní korporace (při výkonu funkce) a touto obchodní korporací není vztahem pracovníprávním ze zákona (jímž je soud vázán). Člen statutárního orgánu a obchodní korporace si mohou – v mezích daných kogentními právními normami – pro svůj vztah sjednat pravidla, jež jinak platí toliko pro vztahy pracovníprávní. Tím však ze svého vztahu neučiní vztah pracovníprávní. Judikatura povahu tohoto vztahu nemění.⁴⁵

Nejvyšší správní soud také nesprávně „čte“ nálezu Ústavního soudu, dovozuje-li, že Ústavní soud v odst. 45 nálezu zdůraznil, že funkci člena statutárního orgánu obchodní korporace je možné vykonávat v pracovníprávním vztahu či v režimu podřízeném zákoníku práce, resp. že „zákoník práce výslovně nezakazuje členovi statutárního orgánu vykonávat činnost, která přísluší statutárnímu orgánu, v pracovníprávním vztahu“.⁴⁶ Tak tomu ov-

40 Nařízení Rady (ES) č. 44/2001 ze dne 22. 12. 2000 o příslušnosti a uznávání a výkonu soudních rozhodnutí v občanských a obchodních věcech.

41 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1215/2012 ze dne 12. 12. 2012 o příslušnosti a uznávání a výkonu soudních rozhodnutí v občanských a obchodních věcech.

42 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 593/2008 ze dne 17. 6. 2008 o právu rozhodném pro smluvní závazkové vztahy (Řím I).

43 Srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 1. 2020, sp. zn. I. ÚS 1963/19 (zejména odst. 27 až 30), a tam uvedená rozhodnutí Ústavního soudu.

44 Srov. odst. 41 a 42 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu.

45 Zde znovu zdůrazňuji, že v tomto uspořádání nepůsobí pravidla obsažená v zákoníku práce silou zákona, z rozhodnutí zákonodárce (nejde o heteronomní právo), ale z rozhodnutí stran smluvního vztahu, jakožto smluvní ujednání (jde o právo autonomní).

46 Srov. odst. 18 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu.

šem není. Ústavní soud velmi pečlivě rozlišuje mezi **pracovně-právními vztahy (obligatorně podřízenými zákoníku práce)** a **vztahy jinými, v nichž nejde o výkon závislé práce** a jež nejsou vztahy pracovněprávními, avšak může pro ně být režim zákoníku práce „zvolen“.⁴⁷ **Podřízení vztahu, jenž není dle zákonodárce vztahem pracovněprávním, režimu zákoníku práce, z něj nečiní** – z důvodů výše vyložených – **vztah pracovněprávní.**

Poněkud problematický je i závěr Soudního dvora, poukazuje-li na „pracovní smlouvy platné z hlediska vnitrostátního práva“. Smlouva, již má člen statutárního orgánu obchodní korporace uzavřenou na výkon obchodního vedení, je sice (zpravidla) platná, ale není (podle vnitrostátního práva) smlouvou pracovní.⁴⁸

Jde-li o soukromé právo, nemění citované rozsudky Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora ničeho na shora vyložených závěrech Nejvyššího soudu. Jde-li pak o právo veřejné, čeká Nejvyšší správní soud odpověď na otázku, zda ochrana podle zákona č. 118/2000 Sb. náleží členu statutárního orgánu obchodní korporace v případě jejího úpadku jen tehdy, kdy si člen statutárního orgánu a obchodní korporace pro svůj vztah sjednají pravidla obsažená v zákoníku práce, anebo vždy (bez ohledu na obsah smluv upravujících vztah mezi obchodní korporací a členem statutárního orgánu při výkonu funkce). Tedy, jinými slovy, zda si veřejnoprávní ochranu podle zákona č. 118/2000 Sb. (hrazenou z veřejných prostředků) mohou *de facto* dohodnout strany soukromoprávního jednání (smlouvy upravující vztah při výkonu funkce) tím, že si pro svůj vztah, řídící se zákonem o obchodních korporacích a občanským zákoníkem, sjednají (v mezích nastavených kogentními právními normami) „režim“ zákoníku práce.

Místo epilogu

Jelikož již sám název příspěvku naznačuje, že příběh zdaleka není uzavřen a že jakýkoli epilog by byl předčasný, nabízím místo doslovu odpověď na jednu z otázek, položených Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I. ÚS 190/15 (viz odst. 55), judikaturou obecných soudů dosud nezodpovězenou. Jde o aplikaci **právní úpravy zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu vzniklou zaměstnanci v důsledku pracovního úrazu či nemoci z povolání** na členy statutárního orgánu obchodní korporace (dále jen „zákoné pojištění“).

Předně nutno zdůraznit, že jde o pojištění zákonné; jeho rozsah i obsah upravují právní předpisy (§ 365 ZPr, ve spojení s § 205d zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, a vyhláškou č. 125/1993 Sb. jej provádějící). Pojištění se z rozhodnutí zákonodárce vztahuje na zaměstnance ve smyslu zákoníku práce, tedy na osoby vykonávající závislou práci v pracovněprávním vztahu.⁴⁹

Člen statutárního orgánu obchodní korporace není zaměstnancem této obchodní korporace (jde-li o výkon funkce), a to bez ohledu na to, zda a v jakém rozsahu si smluvní strany sjednaly režim zákoníku práce (viz výše). Zákonné pojištění tedy *ex lege* nekryje případnou odpovědnost obchodní korporace za škodu způsobenou členům jejích volených orgánů (vznik této odpovědnosti není pojistnou událostí). Současně platí, že právním předpisem určené pojišťovny nejsou stranou smluvního ujednání o podřízení vztahu mezi členem statutárního orgánu a obchodní korporací režimu zákoníku práce. Takové ujednání tedy nemůže zasáhnout do jejich poměrů (dohodou člena statutárního orgánu a obchodní korporace nelze „vnutit“ pojišťovně pojištění zákonem nepředvídané pojistné události). Totéž platí i o státu, jehož rozpočtu se zákonné pojištění dotýká (viz § 205d odst. 2 zákona č. 65/1965 Sb.).

Případná odpovědnost obchodní korporace za škodu vzniklou členům statutárního orgánu při výkonu funkce či v souvislosti s tímto výkonem tedy není kryta zákonným pojištěním, a to bez ohledu na podobu smlouvy upravující vztah mezi obchodní korporací a členem statutárního orgánu při výkonu funkce. Řečené neznamená, že by obchodní korporaci taková odpovědnost nesvědčila (nemohla svědčit),⁵⁰ její pojištění je však věcí komerčního pojištění (§ 2861 a násl. OZ). ■

47 Srov. i reflexi v usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1963/19, odst. 28, kde Ústavní soud uvádí: „Skutečnost, že určitou smlouvou nelze považovat za smlouvu pracovní, a tudíž na jejím základě nemohl vzniknout pracovní poměr, neznámá bez dalšího absolutní neplatnost tohoto právního jednání. Vždy je třeba zvažovat, zda vůli smluvních stran neodpovídalo např. takové ujednání, které by smluvní vztah mezi (členem) statutárního orgánu obchodní korporace a obchodní korporací podřazovalo režimu pracovní smlouvy toliko v některých ohledech, u nichž to povaha tohoto vztahu nevyklučuje.“

48 Jinak je tomu v případě tzv. nepravého souběhu, popsaneho v poznámce pod čarou č. 2; na toto uspořádání dopadají závěry Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu bez jakýchkoli pochybností.

49 Přesněji řečeno, na povinnost zaměstnavatele hradit těmto osobám škodu vzniklou v důsledku pracovního úrazu či nemoci z povolání.

50 Rozbor této otázky již přesahuje možnosti příspěvku.

Rozbor „příkazu mateřské společnosti“ jako specifického titulu pro doměření daně v oblasti převodních cen



Mgr. Ondřej Novák,
daňový poradce č. 4041,
KPMG Česká republika, s. r. o.

„Příkaz mateřské společnosti“, definovaný v metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství, se etabloval jako výslovný titul pro doměření daně. Jeho hlavním důsledkem je, že princip cen obvyklých je aplikován i v situaci, kdy daňový subjekt uskutečňuje transakce s nespojenou protistranou, příp. i bez zapojení jakékoli protistrany na svůj účet, aniž by se nezbytně nutně účastnil výslovné transakce se spojenou protistranou.

Metodická definice i dosavadní aplikace je daná v zásadě pouze výkladově stávající judikaturou. Pojem obsahuje některá slabá či neologická místa, na která by autoři tohoto článku chtěli upozornit a přispět do odborné debaty s cílem zvýšení právní jistoty a předvídatelnosti ve skutkově relevantních situacích.

I. Podstatné širší souvislosti

1. Rámec pojetí převodních cen

Potřeba regulace problematiky převodních cen byla vyvolána vertikálním rozvojem řetězců nadnárodních podniků a jejich vzájemných obchodů, kdy jednotlivé daňové správy hájí oprávněný, vzájemně protichůdný, zájem výběru daně své jurisdikce. Převodní ceny tak v principu znamenají regulaci transakčních vztahů mezi spojenými osobami.

Z mezinárodního pohledu je základní právní norma ukotvena zejména v čl. 9 smluv o zamezení dvojímu zdanění a zní v angličtině v návaznosti na modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a majetku vydanou organizací OECD (dále „modelová smlouva OECD“) takto: „Where... conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have



Ing. Zdeněk Řehák,
daňový poradce č. 3783,
KPMG Česká republika, s. r. o.

accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.“

Vlastní úprava českého práva je zakotvena v definici obsažené v § 23 odst. 7 ZDP, podle které: „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.“

Další výklad pravidel převodních cen poskytují směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále „směrnice OECD“) a další související výstupy této organizace, v českém právním prostředí pak na výklad navazují metodické pokyny GFŘ.

2. Očekávání správce daně u převodních cen

Převodní ceny představují vysoce specializovanou oblast, utvářenou a vykládanou převážně specialisty zaměřenými na ni. Z toho možná plyne, že poměrně často je pohled daňových pravidel převodních cen vnímán správci daně jako hlavní aspekt zvažovaný daňovými subjekty při utváření jejich ekonomických vztahů. Vzájemný vliv a provázanost spojených osob má ovšem řadu podob a jsou vedeny řadou legitimních důvodů a souvislostí, z nichž daňový rozměr je pouze jedním dílčím rozměrem.

Lze připomenout, že mateřská společnost je především ultimátním „příjemcem“ hospodářských výsledků dceřiné společnosti. Kromě podílů na zisku nicméně příp. mateřská společnost nese

i negativní důsledky neúspěšného podnikání dceřiné společnosti, rezultující v povinnost tyto výsledky kapitálově pokrýt, příp. rozhodnout o další existenci vlastněné společnosti. Z logiky věci tak má mateřská společnost zájem na ekonomickém prospěchu dceřiné společnosti.

Ačkoli lze očekávat, že tento ekonomický zájem na existenci a ekonomickém úspěchu daňových subjektů jako převažující motiv vlastníků by měl vytvářet v zásadě pozitivní očekávání při kontrole, v praxi si nelze nevděčným negativního očekávání správce daně směrem ke spolupráci mezi spojenými osobami.

Existuje samozřejmě řada podvodných či daňově významně agresivních případů, se kterými se správci daně pravděpodobně setkávají (v tomto smyslu je tedy předpojatost pochopitelná), ať už jde o některé případy tzv. korunových dluhopisů, přeprodávaných reklam, nebo jiných často spíše umělých a ekonomicky nepodstatných konstrukcí.

Lze chápat, že tato zkušenost daňovou správu *a priori* zatěžuje. Je nicméně faktem, že správci daně již dopředu předjímají, že jimi spravovanému daňovému subjektu je „ublíženo“ mateřským subjektem, a to za účelem snížení jeho daňové povinnosti v České republice. Návazně vykázaní účetní ztráty nebo nízkého zisku u daňového subjektu dodávajícího do skupiny je vnímáno jako silná indicie pokřivení jeho hospodaření transakcemi se spojenými osobami, tedy pozvánka pro kontrolu převodních cen.

V „příkazu mateřské společnosti“ správce daně nicméně očekávání a úvahu aplikuje na jakoukoli hospodářskou ztrátu daňového subjektu, i pokud je vykázána z transakcí s nespojenými osobami. Takový přístup je nicméně zjevně excesivní, jak ostatně (i přes některé vůči této praxi pozitivní rozsudky) již Nejvyšší správní soud judikoval.

II. Vymezení pojmu „příkaz mateřské společnosti“

1. V zákoně o daních z příjmů

V základním definičním rámci problematiky převodních cen daným zákonem o daních z příjmů pojem „příkaz mateřské společnosti“ nezaznává.

2. Vymezení v metodických materiálech Finanční správy – pokyn GFR

2.1. Užší definice

Pojem „příkaz mateřské společnosti“ lze tedy nalézt až v pokynu GFR D-34 z 24. 5. 2019 (dále „pokyn D-34“), z hlediska povahy dokumentu jde tedy o výklad státní správy, nikoli českou zákonnou právní normu. Pokyn D-34 „příkaz mateřské společnosti“ definu-

je na s. 11 jako součást statě „Srovnávací analýza“ takto: „závislou transakcí se rozumí jakýkoli obchodní vztah mezi spojenými podniky, kdy za obchodní vztah může být považován i tzv. „příkaz mateřské společnosti“, kterým je myšleno ovlivnění nezávislé transakce spojeným podnikem. Např. mateřská společnost nařídí dceřiné společnosti prodávat nezávislým odběratelům za jiné než obvyklé ceny (tzn., k této transakci nedospěje dceřiná společnost svým vlastním rozhodnutím), kdy takto vzniklý rozdíl bude přičten právě „příkazu mateřské společnosti“, a v této výši náleží dceřiné společnosti od mateřské kompenzace. Často platí, že příkazy mateřské společnosti nejsou explicitně smluvně zachyceny, není o nich účtováno, ale přesto reálně existují.“

Uvedený popis v sobě zahrnuje dvě složky, totiž obecnou definici a zároveň příklad, v čem je „autoritativně“ spatřováno její naplnění.

2.2. Obsahové znaky pojmu „příkaz mateřské společnosti“ v užším pojetí

Vymezení jednotlivých znaků pojmu „příkaz mateřské společnosti“ je v užší definici následující, přičemž jejich splnění musí podle textového výkladu být *kumulativní*:

- *obchodní vztah* ve smyslu *nezávislé transakce*,
- *ovlivnění spojeným podnikem* této jinak nezávislé transakce,
- *odchylka ceny* nezávislé transakce oproti ceně tržně obvyklé, a to *jako důsledek ovlivnění* ze strany spojeného podniku,
- *újma* na straně daňového subjektu,
- *neexistence kompenzace* ze strany spojené osoby.

Konkretizace obecné definice příkladem uvedeným přímo v pokynu D-34 obsahuje tyto znaky:

- *nařízení* prodávat nezávislým odběratelům za jiné než obvyklé ceny,
- *v rozporu s tím*, jak by daňový subjekt sám postupoval (tzn. k této transakci *nedospěje* dceřiná společnost svým *vlastním rozhodnutím*).

V pokynu D-34 není poskytnut výklad k uvedeným pojmovým znakům. Níže tak uvádíme jejich rozbor z našeho pohledu, který může být užitečný při vedení argumentace.

U *obchodního vztahu* ve smyslu nezávislé transakce se jeví jako zjevné, že musí jít o reálný obchodní vztah, jehož sjednaná cena se následně stává předmětem ověření.

Ovlivnění spojenou osobou představuje skutečný dopad skutečného působení spojené osoby. Jako příklad lze uvést určení ceny sjednané s třetí osobou s neodůvodněnou odchylkou od ceny tržní.

Dále je třeba identifikovat odchylku ceny nezávislé transakce, *oproti ceně bez ovlivnění spojenou osobou*. Tento test nelze podle názoru autorů směřovat za odchylku celkové ziskovos-

ti daňového subjektu oproti zjištěnému ziskovému rozpětí nezávislých subjektů vykonávajících obdobnou činnost. Ohledně odchylky je třeba vést dokazování, přičemž by měla být dána šance i daňovému subjektu, aby tuto odchylku vysvětlil, např. tržními strategiemi, tj. aby došlo k prokázání, zda by cenu samostatně sjednal za shodných okolností jinak či stejně (viz kauza ITAB¹). Z praxe, finanční úřady zaměřují odchylku cen za odchylku celkových ziskovostí, kdy dovozují určitou službu poskytnutou daňovým subjektem (viz dále širší pojetí „příkazu mateřské společnosti“). Nejvyšší správní soud tento přístup sice zčásti aproboval v kauze *Stora Enso Wood*,² nicméně zde argumentace daňového subjektu nebyla vedena naznačeným směrem.

Újmu by měl být zisk, kterého daňový subjekt nedosáhl v důsledku ovlivněných podmínek. Újma by měla být vyčíslena. Opět je otázkou, za jakých podmínek lze újmu zjednodušeně vyčísřit jako odchylku celkové ziskovosti daňového subjektu od určitého benchmarku ziskovosti a nakolik lze úspěšně namítnout nesprávnost takového zjednodušení.

Kompenzace může být v zásadě poskytnuta mimo rámec daného zkoumaného jinak nezávislého vztahu, což je opět příležitost pro vedení související argumentace daňového subjektu. Očekávali bychom, že i státní správa závěr o neexistenci kompenzace ze strany společnosti působící daňovému subjektu újmu dostatečně odůvodní.

K vymezení příkladu „příkazu mateřské společnosti“ lze pak především uvést, že, již jazykovým výkladem, *nařízení* představuje jednoznačný výslovný příkaz, a tento příkaz musí příčinně vést k *rozporu s postupem* daňového subjektu oproti stavu, kdy by daný příkaz nebyl vydán.

3. Obsahové znaky pojmu „příkaz mateřské společnosti“ v širším pojetí

Výše uvedený rozbor „příkazu mateřské společnosti“ vychází z explicitní definice dané pokynem D-34. Na toto vymezení pak navazuje další zmínka na s. 15 stejné statě (pododdíl týkající se funkční a rizikové analýzy) pokynu D-34, která „příkaz mateřské společnosti“ opticky více vsunuje do, řekněme běžnější, problematiky převodních cen:

„Jednou ze základních charakteristik výrobce ve mzdě a smluvního výrobce je skutečnost, že dodává a fakturuje zpravidla pouze do skupiny, kdy nevykonává obchodní funkci, ani nevyjednává o ceně s odběratelskou společností. Nicméně může existovat i obchodní model, kdy výrobce dodává mimo skupinu, ale všechny významné podmínky dodávek určuje skupina (zejména odběratele, ceny, objemy atd.). V takovém případě může obchodní model naplnit znaky výrobce

ve mzdě či smluvního výrobce, a návazně na to by proto měla být omezena nebo kompenzována obchodní rizika (viz příkaz mateřské společnosti).“

Je tedy zjevné, že v tomto případě má daňová správa na mysli určitou, formálně nezachycenou, „smlouvu příkazní“, která vede k činnosti daňového subjektu na základě zadání ovládací společnosti, tedy poskytování služby (v citovaném příkladu smluvní výroby) pro mateřskou společnost.

Současně je deklarováno, že příkazy mateřské společnosti nejsou často vyjádřeny, přitom přesto existují.

Tím se dostáváme k úvaze o „bianco šeku“ pro správce daně, aby bez ohledu na neprokázání fakticity existence takového „příkazu mateřské společnosti“ a všech jeho definičních znaků (znaků definovaných Finanční správou samotnou) přesto uvedeným způsobem postupovaly. Efektivně pak v takovém případě může dojít k porušení obvykle vyžadovaných důkazních standardů.

Rozložení důkazního břemene v převodních cenách je přitom takové, že správce daně po prokázání fakticity zkoumaného plnění, tj. uskutečnění dané transakce, prokazuje spojení osob zúčastněných na transakci a odchylku od ceny tržní (tj. cena sjednaná vs. cena tržní). Následuje případně prokazování daňovým subjektem, že odchylka je odůvodněná.

Prokazování fakticity je tedy bezpodmínečným předpokladem ověřování převodních cen. Pohříchu se na první pohled zdá, že soudům stačí v zásadě málo k tomu, aby fakticitu plnění správce daně potvrdily, kdy se dosud spíše soustředí toliko na rozhodovací pravomoci daňového subjektu (viz kauza „Stora Enso Wood“).

Uvědomění si rozložení důkazního břemene dává další možnosti při vedení důkazního řízení. Nicméně, daňový subjekt si musí být vědom závažnosti situace, být aktivní při dokládání důkazů a vést argumentaci správným směrem.

4. Ztráta jako důkaz sám o sobě?

Dosud v převodních cenách byl vždy, byť definičně spíše implicitně, obsažen přenos zisku, fungující ve vztazích spojených osob jako spojené nádoby (neoprávněné snížení ceny-výnosu pro jednu spojenou osobu vede k neoprávněnému snížení ceny-nákladu pro spojenou osobu druhou, zejména tedy protistranu dané transakce). I výše citovaná úvaha obsažená v modelové smlouvě OECD toto potvrzuje.

1 ITAB Shop Concept CZ a. s., rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2015, sp. zn. 30 Af 122/2013.

2 Stora Enso Woods Products Ždírec s. r. o., rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2024, čj. 31 Af 11/2020-141, navazující na rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2023, čj. 7 Afs 358 /2021-34, ke kasační stížnosti v dané věci.

U „příkazu mateřské společnosti“ tomu tak ovšem z užití definice obsažené v pokynu D-34 není, když je korigováno pokrivení ceny transakce s jinak nezávislým subjektem (příp. nejde o obchodní transakci vůbec). Finanční úřady pojmový znak prospěchu protistrany ve své argumentaci neuvádějí jako podstatný znak ani pro širší pojetí (viz kauzu Stora Enso Wood), kdy se soustředí toliko na újmu ve formě vykázané celkové ztráty v porovnání s benchmarkem.

Tedy finanční úřad nepotřebuje k doměření pojmový znak přesunu zisků a transakce mezi společnostmi, ale v zásadě mu postačuje vyčíslení daňovým subjektem nedosažených zisků z důvodu vnučeného jednání mateřské společnosti (k omezenému prokázání fakticity viz výše).

Ztráta tak ve spojení s určitým rozložením funkcí působí prakticky jako důkaz sám o sobě.

V situaci vykázaných ztrát správce daně zpravidla odkazuje na kondenzovanou kapitolu D3 směrnice OECD – „Losses“, kde klíčovou úvahu lze zúžit do jistě správného pozorování „žádný nezávislý podnik by neakceptoval ztrátu trvale“. Nicméně, při bližším prozkoumání lze objevit čl. 1.150 směrnice OECD, který uvádí následující:

„Jeden člen skupiny nadnárodních podniků může dosahovat neustálých ztrát, protože vyrábí všechny ztrátové produkty, zatímco ostatní členové vyrábějí ziskové produkty. Nezávislý podnik by takovou službu prováděl pouze v případě, že by byl za tuto službu dostatečně kompenzován.“

Úvaha je to jasná a validní a staví otázku újmy způsobené případným příkazem ovládající osoby do poněkud jiného světla. Základní úvahou je, že jedna společnost vyrábí proto, aby druhá mohla realizovat ziskový produkt, a měla by za to dostat zapláceno. Tedy, je poskytována služba s prospěchem protistrany. Návazně je takový prospěch možné identifikovat, kvantifikovat, rozdělit a daňově řešit.

Domníváme se, že pokud je problematika příkazu mateřské společnosti stále otázkou převodních cen, prospěch protistrany by měl být součástí důkazního řízení, kdy tato důkazní povinnost tíží primárně správce daně.

Související judikatura v tomto není konzistentní, když v kauze Stora Enso Wood Nejvyšší správní soud argument poplatníka chybějícím prospěchem mateřské společnosti v odůvodnění

(zřejmě s ohledem na znění kasační námitky) nevážil, a pojímá situaci jako v zásadě škodní událost.³

Nicméně, alespoň u kauzy Mayer Cie⁴ prospěch protistrany při likvidaci skladových zásob na základě rozhodnutí mateřské společnosti o změně výroby jako požadovaný pojmový znak Nejvyšší správní soud uvádí a výkladově se, dá se říci, navrací k problematice převodních cen jako transakčního pojmu. Nadto uvádí, že „... nelze zobecnit, že by ztráta z každé transakce měla být nutně kompenzována“. Tímto rozhodnutím byl tedy alespoň částečně omezen rozsah výkladové šíře, vnímané státní správou po úspěchu v některých kauzách.

5. Shrnutí souvislostí vymezení „příkazu mateřské společnosti“

„Příkazem mateřské společnosti“ dochází ke zcela zásadnímu rozšíření dosavadního výkladu právní normy beze změny normativního textu právního předpisu, který myšlenkovou konstrukcí vedoucí až k „příkazu mateřské společnosti“ nijak nenaznačuje. Nicméně, toto rozšíření již Nejvyšší správní soud zřejmě fakticky připustil.

Jak je vidět z provedeného rozboru, v situaci definované GŘ a zkoumané správcem daně je řada kauzalit, které by měly být zvažovány. Vlastní prokázání „příkazu mateřské společnosti“, jak je definováno pokynem D-34, by nemělo být ze strany správce daně zjednodušené do adresování pouhé funkční a rizikové analýzy, ale mělo by být podloženo podstatně rozsáhlejším rozsahem zjištění. Tím se nabízí, a dle autorů článku zcela oprávněně, řada dodatečných argumentačních linek k obraně daňových subjektů.

Stávající praxe soudních sporů pak ukazuje, že i Nejvyšší správní soud stále nemá ukotveno, jak „příkaz mateřské společnosti“ pojmut (zda jako škodní událost nebo poskytování služby), výklady se stále tvoří. Kauzy jsou zajímavé a důkazně náročné. Další směr tak i s ohledem na výkladovou nejistotu ukáží budoucí případy. ■

3 Nejvyšší správní soud: „Stěžovatel a správce daně vycházeli z právního názoru, že v koncernu platí princip, že společnost by neměla být nucena realizovat transakce, které jsou pro ni nevýhodné. Prosadí-li ovládající osoba (typicky mateřská společnost) svým vlivem realizaci transakce, z níž vznikne společnost majetková újma, je tato ovládající osoba povinna příslušnou újmu společnosti nahradit nejpozději do konce účetního období, popřípadě alespoň ve stejné lhůtě uzavřít se společností smlouvu, v níž budou způsob a lhůta kompenzace takové újmy dohodnut.“

4 Mayer & Cie CZ, s. r. o., rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2023, sp. zn. 10 Afs 162/2021.

Nejvyšší správní soud odmítl zneužití práva u debt pushdown fúze



Mgr. Kateřina Devlin,
advokátka,
Deloitte Legal,
advokátní kancelář

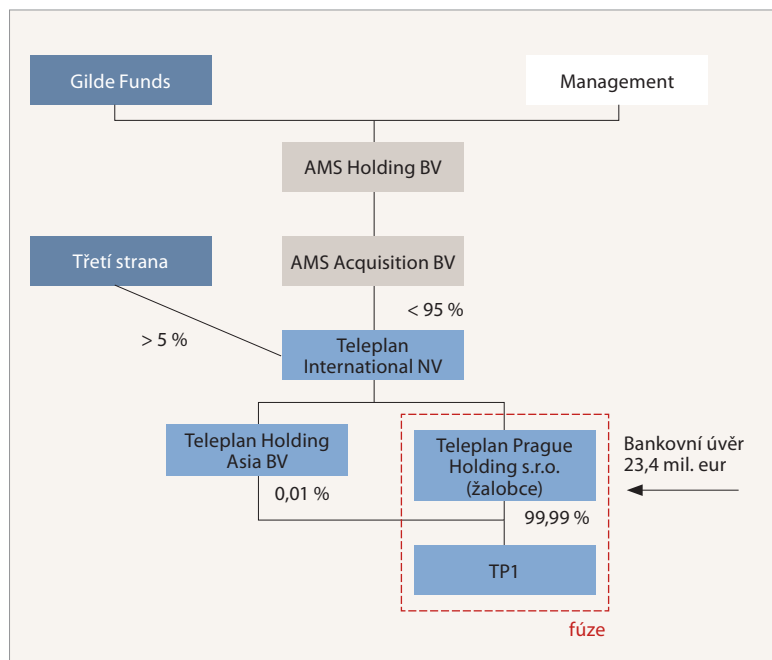
Dne 25. 6. 2024 vydal Nejvyšší správní soud („NSS“) rozsudek čj. 8 Afs 246/2022- 61, kterým zamítl kasační stížnost Odvolacího finančního ředitelství („OFŘ“) ve věci týkající se zákazu zneužití práva v případě uplatnění úroků z akvizičního úvěru jako daňově uznatelných nákladů. Již rozsudek Krajského soudu v Praze zaznamenal značnou pozornost odborné veřejnosti, tudíž se s napětím očekávalo rozhodnutí kasační instance, která nakonec závěry krajského soudu o ekonomické opodstatněnosti transakce potvrdila. Rozsudek NSS vyšel příhodně ve stejný den jako tištěný Bulletin Komory daňových poradců 2/2024, který se tematicky věnoval zneužití práva. Lze tak vřele doporučit čtenářům toto tematické vydání Bulletinu, které obsahuje jak teoretická východiska zákazu zneužití práva, tak i nejdůležitější judikaturu a praktické postřehy.

Skutkové okolnosti případu

Na úvod si připomeňme, jakou situaci NSS řešil. Zahraniční investor se rozhodl převzít skupinu společností vč. české operativní entity. Na pořízení celosvětové skupiny si tento zahraniční investor vzal úvěr od nezávislého konsorcia bank. V České republice potom převzetí proběhlo tak, že skupina již ovládaná zahraničním investorem zakoupila ready-made holdingovou společnost, která načerpala od banky úvěr, z nějž následně pořídila českou operativní entitu. V dalším kroku česká operativní entita zanikla fúzí sloučením s holdingovou společností, která se stala nástupnickou společností (dále také jako „žalobce“). Výsledkem transakce tedy bylo přenesení úvěru, resp. jeho stlačení na samotnou operativní entitu.

Zjednodušené schéma výše uvedených transakcí z rozsudku krajského soudu viz obrázek 1 na této straně.

Správce daně vyhodnotil proběhlou fúzi žalobce s provozní entitou jako fiktivní, čímž došlo k naplnění institutu zneužití práva.



OFŘ s tímto závěrem správce daně sice nesouhlasilo, nicméně dospělo v rozhodnutí o odvolání k závěru, že úroky a finanční náklady související s úvěrem (dále jen „úroky“) nelze z důvodu zneužití práva daňově uznat, neboť závazek platit úvěr a související náklady přešly na českou operativní entitu způsobem, který nedává z ekonomického hlediska smysl a nemá žádnou vazbu na její zdanitelné příjmy. Předmětem sporu tak bylo vyloučení úroků z daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP z důvodu, že se žalobce dopustil převzetím úvěru na pořízení obchodního podílu operativní entity zneužití práva.

Posouzení krajským soudem

Krajský soud zrušil rozhodnutí OFŘ, neboť podle něj nebyla naplněna subjektivní složka zneužití práva. Krajský soud totiž shledal, že hlavním ekonomickým smyslem transakcí bylo umožnění akvizice celosvětové skupiny zahraniční investiční skupinou. Důvody, pro které žalobce přistoupil k nákupu podílu české operativní entity prostřednictvím úvěru a teprve následně přistoupil k fúzi, vyplývaly zejména z podmínek konsorcia nezávislých bank, které byly součástí smlouvy o nadřazeném úvěru. K obhajobě ekonomické podstaty transakcí požadavkem financující banky je však podle krajského soudu nutno přistupovat opatrně, protože nelze tvrdit, že jakýkoli požadavek banky má vždy ekonomický smysl. Pro prokázání subjektivní složky zneužití práva by však daňové

orgány musely prokázat, že podmínky úvěrové smlouvy financující převzetí společnosti byly nastaveny určitým způsobem právě za účelem vytvoření umělé, ekonomicky neracionální struktury mající za cíl získání neoprávněné daňové výhody, resp. že by banky mohly dosáhnout shodného výsledku jiným způsobem. Tímto směrem však OFŘ své úvahy nevedlo. Krajský soud dále nesouhlasil s názorem OFŘ, že žalobce mohl s českou operativní entitou fúzovat bez vzniku úvěrového zadlužení. Daňové orgány přitom neprokázaly ani propojenost členů pořizované skupiny, ani zahraničního investora s externí bankou, která by svědčila o tom, že by snad tyto subjekty jednaly ve vzájemné shodě. Krajskému soudu se naopak jako logické jeví tvrzení žalobce, podle kterého měla banka dobré důvody, proč úvěr přenést („stlačit“) na prosperující českou provozní entitu.

Závěry Nejvyššího správního soudu

OFŘ v kasační stížnosti namítalo, že se žalobci nepodařilo objasnit ekonomický smysl rozhodných transakcí (zahrnující nákup obchodního podílu operativní entity, zadlužení žalobce a jeho fúzi s operativní entitou). K fúzi podle něj mohlo dojít i bez toho, aby žalobce nejprve koupil podíl v operativní entitě a pro tyto účely čerpal úvěr od banky. NSS však argumentaci OFŘ nepřisvědčil a ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že žalobce logicky vysvětlil ekonomickou racionalitu posuzovaných transakcí a jeho vysvětlení má oporu ve smlouvě o nadřazeném úvěru.

Nesprávné posouzení věci ze strany OFŘ pramení podle NSS z toho, že nahlíželo na akvizici skupiny zahraničním investorem na straně jedné a na koupi obchodního podílu operativní entity žalobcem, čerpání úvěru pro tyto účely a následnou fúzi žalobce s operativní entitou na straně druhé jako na dvě na sobě nezávislé skutečnosti. Tento pohled by však mohlo podporovat jediné zcela izolované posouzení jednotlivých kroků z hlediska jejich časové souslednosti. Došlo-li totiž nejdříve k akvizici skupiny a teprve poté k rozhodným transakcím uvnitř skupiny, nabízí se, že ony pozdější transakce nijak nepodmiňovaly samotnou akvizici. Za této situace by nebylo možné hledat ekonomickou racionalitu rozhodných transakcí právě v samotné akvizici. Proti této na první pohled logické úvaze však žalobce postavil vysvětlení, že ony následné (rozhodné) transakce byly učiněny na základě požadavku úvěřující banky, bez něhož by úvěr nemohl být na akvizici poskytnut (resp. možná by byl poskytnut za méně výhodných podmínek). Toto vysvětlení má přitom nejenže jasný odraz v ustanoveních smlouvy o nadřazeném úvěru, ale žalobce také věrohodně vysvětlil, proč je takový požadavek úvěřující banky ekonomicky racionální (závazek z úvěru může být přímo hrazen z výnosů či majetku provozní entity, banka má zajištěno průběžné splácení z výnosů z financovaných aktiv a v případě nemožnosti splácet je v lepším postavení).

Přestože smlouva o nadřazeném úvěru ponechávala investorovi prostor, jak konkrétně zajistit přenesení (stlačení) části úvěrového zatížení na provozní entitu, nevede to k závěru, že k úvěrovému zatížení nemuselo vůbec dojít. Ekonomický smysl transakce

totiž nelze popřít pouhým konstatováním, že transakce mohla proběhnout jinak, nebo že mohla být realizována jiná transakce. OFŘ by muselo v první řadě věrohodně zdůvodnit, proč by onen odlišný průběh či odlišná transakce vedly k daňově odlišnému výsledku (pro žalobce, resp. pro celou skupinu, méně příznivému). Pouze v takovém případě by bylo představitelné, že hlavním účelem transakce bylo ve skutečnosti získání daňové výhody.

NSS se také vyjádřil k možné alternativě zvoleného modelu akvizice (*leveraged buyout*), kterým je dividendový model. NSS uvedl, že dividendový model představuje na první pohled strukturu možná jednodušší, ovšem zároveň také na první pohled pro úvěřující banku méně výhodnou. Úvěrem totiž v tomto případě není zatížena samotná provozní entita, nýbrž mateřská společnost, která provedla akvizici. Jakkoli může být dluh kryt dostatečnými aktivy (přinejmenším přímo či zprostředkovaně v podobě podílu na pořizované provozní společnosti), pokud zisk ve skupině generuje primárně provozní společnost, může být obtížnější zajistit, aby byl tento zisk použit na splácení úvěru. V případě insolvence provozní společnosti pak banka vůbec nevystupuje jako její věřitel v insolvenčním řízení, protože dlužníkem je její mateřská společnost. NSS se proto jeví jako ekonomicky racionální, podmíní-li banka vyplacení akvizičního úvěru tím, že jeho část bude přenesena na provozní entitu. A v takovém případě je pak také ekonomicky racionální, pokud investiční skupina na tuto podmínku přistoupí, neboť bez ní by nemohla akvizici realizovat vůbec, nebo by ji musela realizovat za méně výhodných podmínek.

Závěr

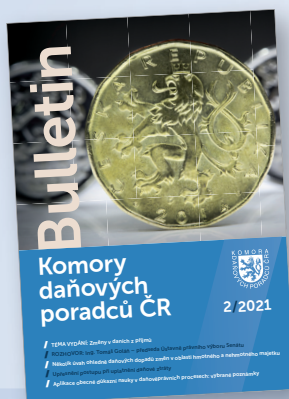
V tomto případě NSS shledal, že transakce spočívající v nákupu podílu české operativní entity prostřednictvím úvěru a následné fúze žalobce s operativní entitou je ekonomicky opodstatněná, neboť stlačení dluhu na provozní entitu bylo racionálním a explicitním požadavkem nezávislé banky, bez jejíhož financování by zahraniční investor nemohl celosvětovou skupinu pořídit, resp. mohl, ale za méně výhodných podmínek. Úvěrová smlouva sice klíčové podmínky stran stlačení dluhu na provozní entitu detailně nestanovila, avšak tato skutečnost není podle NSS rozhodná. I v případě, že by banka ponechala investrovi prostor k volbě způsobu stlačení úvěru na provozní entitu, nevede to k závěru, že k úvěrovému zatížení nemuselo vůbec dojít. OFŘ by podle NSS muselo prokázat, že stlačení dluhu na provozní entitu lze dosáhnout jiným způsobem, který má pro žalobce odlišné (méně výhodné) daňové dopady než způsob zvolený.

Závěry NSS je však třeba interpretovat v kontextu konkrétních skutkových okolností případu, když jiná judikatura NSS v obdobných případech, ale s některými skutkovými rozdílnostmi, může dojít k jiným závěrům. Např. o měsíc později vydal NSS rozsudek čj. 5 Afs 195/2022-61, ve kterém na rozdíl od výše shrnutého rozsudku potvrdil závěr o zneužití práva v případě uplatnění úroků z půjčky od mateřské společnosti. Šlo o situa-

ci, kdy po akvizici německé skupiny s českou operativní entitou zahraničním investorem následovaly transakce spočívající v navýšení základního kapitálu žalobce, převodu obchodního podílu na operativní entitě z mateřské společnosti na žalobce, zápočtu pohledávky z kupní ceny na pohledávku z titulu navýšení základního kapitálu, půjčce poskytnuté mateřskou společností žalobci a fúze sloučením žalobce s operativní entitou, přičemž nástupnickou společností se stal žalobce. NSS konstatoval, že žalobce neprokázal, že půjčka a následná restrukturalizace vyplynuly z akvizice německé skupiny zahraničním investorem a že akvizice souvisela se sérií transakcí v České republice. Pokázal na skutečnost, že půjčku poskytla žalobci mateřská společnost, nikoli externí banka. Pokud šlo o požadavky banky financující akvizici německé skupiny investorem, pak požadavky banky byly jiné než skutečně provedená restrukturalizace v ČR, ani nebylo prokázáno, že banka se změnami svých podmínek souhlasila. Podle NSS však ani kdyby žalobce tuto okolnost prokázal, samotný souhlas banky poskytující úvěr na akvizici německé skupiny mohl prokázat toliko, že transakce významně nezhoršila dobytost pohledávek banky u jejího klienta, nikoli to, že byla ekonomicky opodstatněná pro žalobce.

Přestože NSS v prvním rozsudku odmítl zneužití práva u debt pushdown fúze, je rozumné přistupovat k tomuto typu transakcí s potřebnou opatrností. Daňový subjekt musí být totiž připraven v budoucnu (a někdy i se značným časovým odstupem) prokázat ekonomickou opodstatněnost transakcí, na což je třeba myslet již při jejich přípravě. Pokud je v rámci vyjednávání s investorem nebo financujícími bankami vznesen požadavek na stlačení úvěru na provozní entitu, pak by tato podmínka měla být součástí písemné smluvní dokumentace. Legitimní důvody pro provedení transakcí určitým způsobem musí být totiž daňový subjekt schopen prokázat a doložit příslušnými důkazními prostředky. V opačném případě se vystavuje riziku aplikace zákazu zneužití práva. ■

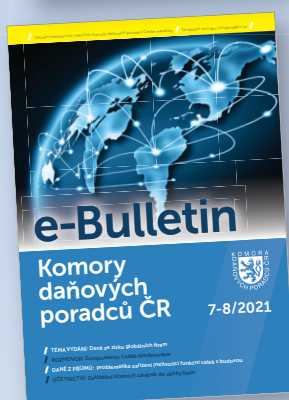
Média Komory daňových poradců ČR



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 PŘEHLEDNOUT

- / 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

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Dne 3. června 2024 proběhlo v Přednáškovém sále Dietrichsteinského paláce Moravského zemského muzea v Brně slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům. Slavnostního aktu se osobně zúčastnila prezidentka Komory Petra Pospíšilová, viceprezident Komory Petr Toman a tajemník Komory Radek Neužil. ■







26. letní sportovní hry KDP ČR

I v letošním roce Komora daňových poradců ČR uspořádala ve dnech 2. až 4. září již 26. sportovní hry. Akce se tradičně konala ve Sportovním centru v Nymburku. Účastníci soutěžili v kolektivních sportech (fotbal, volejbal, štafety v plavání, bowling...), individuálních (stolní tenis, badminton, tenis, šachy, minigolf, plavání...). Vítězové převzali svá ocenění na společenském večeru. Sportovních her se zúčastnilo 39 daňových poradců a tradičně je provázelo krásné slunečné počasí. ■





NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA

V Á S Z V E N A

15. ROČNÍK ODBORNÉHO SEMINÁŘE

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
PREZENČNĚ / ON-LINE STREAM

PÁTEK 6. PROSINCE 2024
OD 9:00 DO 16:00 HODIN

Dovolujeme si Vás pozvat již na 15. ročník tradičního odborného semináře pořádaného Národní účetní radou. 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.

08:00–09:00	Prezence	Přednášející
09:00–09:15	Zahájení semináře NÚR	doc. Ing. David Procházka, Ph.D. úřadující předseda NÚR, vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
09:15–10:15	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	



NA SEMINÁŘ SE MŮŽETE PŘIHLÁSIT NA:
WWW.KDPCR.CZ/NUR



narodni.ucetni.rada



www.nur.cz



narodni-ucetni-rada



Svaz účetních
České republiky



[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

**Zkušenosti a doporučení pro poradce i
poradenské firmy vč. IT řešení**

Panel

01

**Ochrana dat, cloud a pojištění
kybernetických rizik**

**„Institucionální“ zkušenosti
s digitalizací a s nástroji umělé
inteligence**

Panel

02

**Diskuse o trendech a vizích využití
umělé inteligence pro daňové
poradce**

Panel

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