



bulletin

3 / 2013

20

1993–2013

předmluva

Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 2

rekodifikace soukromého práva

Rozhovor s prof. Dr. JUDr. Karlem Eliášem _____ 3

Pojetí nemovité věci v novém občanském zákoníku

JUDr. Petr Tégl, Ph.D. _____ 7

Dohoda o zastoupení, plná moc a zástupčí oprávnění

JUDr. Filip Melzer, Ph.D., LL.M. _____ 12

Svěřenské fondy podle nového občanského zákoníku

JUDr. Vlastimil Pihera, Ph.D. _____ 18

Přechodná ustanovení aneb proč číst zákon odzadu

JUDr. Petr Bezouška, Ph.D. _____ 22

Právnícké osoby s důrazem na obchodní korporace dle nové právní úpravy účinné od 1. 1. 2014

JUDr. Josef Holejšovský _____ 25

profesní záležitosti

Proměny profese daňového poradce

Mgr. Michal Frankl _____ 32

Jak zasáhne akční plán OECD k rozměňování daňového základu a přesouvání zisků převodní ceny?

Ing. Simona Hornochová, Mgr. David Zářecký _____ 34

Trestněprávní limity výkonu profese daňového poradce

Ing. Jan Molín, Ph.D. _____ 37

Mlčenlivost daňového poradce podle zákona č. 523/1992 Sb.

Ing. Radek Neužil, LL.M., Ing. Mgr. Vladimír Šefl _____ 44

Předmluva



Vážené kolegyně, vážení kolegové,

vítám vás u prvního tištěného čísla Bulletinu Komory daňových poradců připraveného pod vedením nové redakční rady, kterou v únoru jmenovalo Prezidium Komory. Co se s ustavením redakční rady změnilo? Určitě nic na tom, že Bulletin bude i nadále jedním ze základních informačních nástrojů Komory pro daňové poradce a daňové poradenské společnosti. Záměr je, aby se redakční rada v první řadě zaměřila na tištěný Bulletin, který bude čtvrtletně vycházet v nové podobě. Bulletin již nebude výběrem z článků elektronického vydání, ale bude obsahovat dvě až tři aktuální témata. Ke každému tématu budou články od několika autorů, tak abychom dosáhli pokud možno komplexnějšího pojednání. Jaká témata vyhrála pro úplně první pilotní vydání? Redakční rada dospěla k názoru, že to bude rekodifikace soukromého práva a profesní otázky.

Rekodifikací se v tomto čase zabýváme všichni, postupně navštěvujeme přednášky, studujeme, čteme odborné články, diskutujeme s klienty. Přestože chybí zejména schválení navazujících daňových zákonů, toto téma není možné přehlížet. Redakční rada oslovila řadu renomovaných autorů, s cílem přinést zajímavé články, které budou představovat jakýsi úvod do problematiky, ale také zajímavosti pro daňové poradce. Bohužel Senát na své schůzi dne 12. 9. 2013 zamítl daňové zákony navazující na rekodifikaci. Zamítnut byl jak zákon o dani z nabytí nemovitých věcí, tak novely zákona o daních z příjmů a ostatních daňových zákonů. Co to znamená? Zcela jistě nejistotu a stres pro všechny podnikatele, kteří se opět až na poslední chvíli dozví, jaké daňové úpravy budou ovlivňovat jejich podnikání v roce 2014.

Pro redakční radu to znamená, že se rekodifikaci budeme věnovat i v dalších číslech našeho Bulletinu. Další texty zařadíme i do prosincového vydání, tak abychom navázali na semináře, které jsou v řadě případů přednášeny stejnými odborníky, kteří napsali články. Současně budeme hledat autory, kteří se pokusí reagovat na provázanost nové právní úpravy do daní a účetnictví, podle toho jakým způsobem bude zákonodárce řešit návaznost veřejného práva na nové právo soukromé.

Jaké články si tedy můžete v tomto čísle přečíst? Jako první jsme zařadili rozhovor s hlavním autorem rekodifikace profesorem Karlem Eliášem. Jeho odpovědi jsou úvodním vstupem do problematiky, která je nesmírně obsáhlá a z níž jen střípky jsou rozpracovány v následujících článcích. Jedná se zejména o nemovitosti, kde nový občanský zákoník přináší revoluční změny rozebírané JUDr. Petrem Téglem. Jakým způsobem přejdou staré smlouvy a právní vztahy do nových kolejí, vysvětluje ve svém textu formou otázek a odpovědí JUDr. Petr Bezouška. Zajímavý je i článek JUDr. Filipa Melzera, který se dotýká pro daňové poradce velmi aktuální problematiky plných mocí, a propojuje tak nový občanský zákoník s profesními otázkami.

Nové právní subjekty – svěřenské fondy – jsou tématem článku od JUDr. Vlastimila Pihery. Jedná se o novou možnost odosobnění majetku a jeho vyčlenění k určitým předem stanoveným účelům. Jak se tato novinka v našich krajích rozběhne, uvidíme v dalším roce.

Problematické právnických osob se věnuje hutný článek od JUDr. Josefa Holejšovského, který je jen vstupní exkurzí do této problematiky a který bude mít další pokračování.

Druhým tématem je profesní problematika. Nad změnami v oblasti profese se zamýšlí Michal Frankl, vedoucí sekce pro profesní otázky. Další téma – trestní odpovědnost – bylo zpracováno Janem Molínem a konečně mlčenlivost jako jedna z největších deviz naší profese je rozebrána v příspěvku Radka Neužila a Vladimíra Šefla. Pro naši profesi je také významná aktivita OECD v oblasti boje proti daňovým únikům vtělená do zprávy o rozměšňování daňového základu a přesouvání zisků (tzv. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS). Akční plán OECD vydaný v červenci si klade za cíl proti těmto trendům bojovat. Úvahy, jak se tento boj může dotknout problematiky transferových cen, rozebírá text Simony Hornochové a Davida Zářeckého.

Vážení kolegové, milí čtenáři, přeji vám příjemné čtení a těším se na vaše připomínky a návrhy témat do dalších čísel.

Za redakční radu
Ing. Jana Skálová, Ph.D.
členka Prezidia KDP ČR
daňová poradkyně, č. osvědčení 332

Rozhovor s prof. Dr. JUDr. Karlem Eliášem



Otázky kladl: JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.

■ Naše politika a s ní i legislativa zažívají tento rok docela dramatické období. Myslel jste si koncem 90. let, když Vás ministerstvo spravedlnosti spolu s některými dalšími pověřovalo sepsáním nového občanského zákoníku (dále též „NOZ“), že tu práci opravdu za svého života dovedete do stádia platného a účinného zákona? Když se podívám na snahy tohoto typu v minulosti, úspěšné i neúspěšné, skoro bych propadl jako potenciální autor skepsi... Co Vám ta léta práce na novém občanském zákoníku vzala a co dala? Máte nyní jiný náhled na právo, než jste měl řekneme v polovině 90. let, kdy jste byl především vysokoškolský učitel a teoretik (a zčásti i praktikující právník), ale ne až tolik legislativec?

K tématu rekodifikace a spolupráci s Ministerstvem spravedlnosti jsem se významněji dostal v roce 1996. Tehdy mě ministryně Parkanová jmenovala členem rekodifikační komise, především s ohledem na mé dosavadní publikační výstupy. Tam jsem se setkával s hvězdami zdejší civilistiky, jako byli Knappová, Cepl nebo Haderka, a jsem vděčný, že se mi dostalo této příležitosti, neboť jmenování už nejsou mezi námi – stejně tak i autor tehdejší koncepce nového kodexu František Zoulík. Ač jsem s ním v mnohém nesouhlasil, počítal jsem ho mezi své přátele.

Start mé práce na novém zákoníku se datuje 26. 1. 2000. Tehdy se uskutečnilo setkání vybraných odborníků s ministrem Motejlem, kterému jsem následně předložil koncept své představy o budoucí úpravě. Ten byl vyhodnocen jako vhodný. Můj respekt k Otakaru Motejlovi a také přesvědčovací schopnosti jeho náměstka Josefa Baxy, dnešního předsedy Nejvyššího správního soudu, mě přivedly po delším váhání k rozhodnutí vzít na sebe úkol, o jehož náročnosti jsem měl jen hrubou a dosti nedostatečnou představu. Až do roku 2002 jsme na tuhle práci byli s doc. Michaelou Zuklínovou sami. Teprve v závěru roku 2002 zřídil ministr Rychetský rekodifikační komisi, která vznikající návrh zákoníku četla, diskutovala a oponovala a významnou měrou přispěla k jeho zkvalitnění. Složení komise se v čase měnilo, ale v jejím čele zůstával po celou dobu ctihodný soudce Vrchního soudu v Praze Miloš Tomsa.

V průběhu prací na zákonné osnově jsme zažili nejruznější turbulence. Bylo nám jasné, že se návrh zákoníku nevypracuje za dva roky, jak znělo původní politické zadání, ale nikdo netušil, že tahle vyčerpávající práce bude trvat přes dvanáct let. Na skepsi nebyl v průběhu těch prací čas. Samozřejmě jsme museli počítat i s tím, že může přijít třeba i politické rozhodnutí, které práce na zákoníku zastaví, svěří je někomu jinému nebo do přípravy jinak mocensky zasáhne. Ale s paní docentkou Zuklínovou jsme si už někdy na začátku řekli, že nemá smysl řešit, co sami těžko ovlivníme, a že i pokud se naplní takový scénář, nikdo nám z hlav nevyndá, co jsme při přípravě zákoníku studiem nabyli.

Práce na kodexu mi dala mnoho. Předně vědomosti, které jsem předtím neměl. A nejde jen o to, že jsem na konci 90. let neměl ani tušení, co se v italském občanském zákoníku stanovuje o poštovních holubech a v nizozemském o šermování, abych uvedl nějaké kuriozity. V průběhu příprav jsem prostudoval občanské zákoníky různých evropských i mimoevropských států a stohy literatury. A protože se opakovaně otvírala otázka, proč je naše civilní právo jiné než v drtivé většině jiných evropských zemí, nezbylo než se ponořit i do textů, které dnes už snad nikdo nečte a které se u nás věnovaly občanskému právu v 50., 60. a 70. letech. Bylo to tristní čtení, ale vedlo k poznání, jak dnes již vyčpělá ideologická klišé stále poznamenávají dosud účinné občanské právo. Např. v řadě států lze zcela samozřejmě osvojit zletilou osobu. (Případ osvojení Karla Schwarzenberga podle rakouského práva je všeobecně znám.) U nás to nejde, protože se v roce 1949 rozhodlo, že se musí zabránit, aby se pomocí osvojování zletilých budovala rodina jako kapitalistická buňka. A takových příkladů jsou desítky. Příprava zákoníku mi dala také sociální zkušenosti. Poznal jsem mnoho lidí z politiky, z akademie i z právníckého prostředí. Jako civilistovi je mi vlastní vycházet z presumpce poctivosti. Často jsem byl potěšen, že to funguje. Nejednou ale i zklamán opačným poznáním. Jsou lidé, o nichž jsem ztratil iluze, které jsem dříve měl a které by mi byly zůstaly, kdybych se pracím na zákoníku vyhnul. Dlouhodobé pracovní vypětí se podepsalo i na mém zdraví, zejména se mi zhoršil zrak. A co bylo nutnou obětí pro nový občanský zákoník, bylo odsunutí zájmů vlastní rodiny, omezení styků s přáteli

a kamarády, a v podstatě absolutní ztráta volného času pro sebe samotného.

V polovině 90. let mi bylo 40 let. To je věk, kdy akademicky činný právník začíná dozrávat a zjišťuje, co všechno neví. Mění se jeho názory na právo. Starý Knapp říkal, že právo máme proto, aby zabránilo rozpadu společnosti. Jeho milovaný Goethe napsal ve Faustovi o právu, že „otročíme stvůrám, které jsme si sami vytvořili“. Pravda bude někde mezi tím.

■ **Jak se práce na novém kodexu podepsaly na Vašich vztazích v akademické sféře a s právníky obecně? Přibýlo Vám přátel a příznivců, anebo ubylo? V Plzni na právnické fakultě se kolem Vás vytvořila jakási civilistická a komercialistická „škola“; přibýli taková lidé i odjinud než z Vaší původní plzeňské základny? Já osobně mám takový pocit, že i kdyby kodex nenabyl účinnosti, to, co přinesl v oblasti doktrinního vývoje a v prosazení se mladé generace v civilistice, už samo o sobě je pro české právo obrovský přínos.**

Nový zákoník mění paradigma nastavená pro naše občanské právo v letech 1949–1965, na nichž ani dvacetiletí po roce 1989 nic nezměnilo: zásada absolutní neplatnosti, popření testovací svobody, vyloučení superfiální zásady, zubožení věcných práv – to vše v našem právu stále je. Samozřejmě to jsou paradigma u nás vžitá a vrytá do paměti několika právnických generací. Například nelogické zkrácení promlčecí lhůty pro práva z přepravy (§ 108 občanského zákoníku, § 399 obchodního zákoníku) je i v současné literatuře odůvodňováno stejnými slovy, jak tomu bylo v 50., 60. nebo 80. letech, aniž se bere v úvahu, že dopravci už dávno nejsou zestátnění. Nová úprava ruší, co se mnozí kolegové v akademii učili, v čem žili, co praktikovali a o čem leckdy desetiletí psali učené texty. Přirozeně, že to u některých z nich vyvolává nevoli. A někdy se to promítlo i do osobních vztahů. Protože se pohybují v akademickém prostředí přes dvě desetiletí, většinou mě to nepřekvapilo. V právnické akademii je to leckdy horší než v politice. Na druhé straně jsem při přípravě kodexu poznal mnoho nadaných kolegů, a to i z právnických fakult, jejichž sympatie jsem pocítil, kteří se k novému kodexu postavili kladně a v mnohém mu pomohli. Mám-li bilancovat, tak ve výsledku přátel a příznivců zjevně přibýlo.

Moje plzeňská civilistická škola je minulostí v tom smyslu, že drtivá většina jejích členů z právnické fakulty v Plzni odešla. Výhodou školy v tomto smyslu ovšem je, že je spojena s osobou, nikoli s institucí. Tím je dáno, že do ní nepočítám jen své žáky a spolupracovníky z dob angažmá na Západočeské univerzitě.

Je jasné, že nový kodex představuje pro nastupující právníckou generaci příležitost. Záleží, jak ji využijí. Ale rozhodně si nemyslím, že by kolegové staršího věku neměli

šanci, jakkoli má řada mladých juristických vlčáků nedůvodně za to, že jsou odepsáni.

■ **Co když se ukáže, že nový kodex a třeba i s ním související předpisy obsahují nemálo nejasností a výkladových oříšků? Jak se s tím má praxe „popasovat“? Je vůbec rozumné dělat i v právu šokové terapie, tedy zavádět úplně nové právo za situace, kdy to staré sice špatně, ale přesto nějak funguje a takřkajíc jsme si na ně v dobrém i zlém nakonec zvykli? Myslíte, že dlouhodobá pozitiva převáží nad transakčními náklady spojenými s opuštěním starého práva?**

V každém zákoně jsou nejasnosti a interpretační oříšky. Nedokonalosti a obtížná místa najdeme i v novém občanském zákoníku. Kdo jiný by o nich měl vědět než ten, kdo se zákoníkem žil přes dvanáct let? Letos v červnu jsem o problematických ustanoveních nového zákoníku a jejich výkladu referoval na Karlovarských právnických dnech. Zatím se vše, o čem vím, dá rozumně interpretovat, byť někdy po velkém přemýšlení a s určitými obtížemi.

Jak se s tím praxe má popasovat? Nepochybně stejně jako se popasovala s jinými zásadními změnami a nejasnostmi, které přinesly jiné zákony, stávající občanský a obchodní zákoník a jejich četné novely nevyjímaje. Nový občanský zákoník má v § 2 a 3 směrnice, jak se s jeho temnými místy vypořádat. Příkladem, který je sám o sobě výjimečný, je evidentní rozpor § 1878 odst. 2 a druhé věty § 1994. Tam jsou obsažena právní pravidla týkající se případu, kdy se některý ze solidárně oprávněných věřitelů stane právním nástupcem dlužníka. Malér je, že jedno z uvedených ustanovení stanoví, že v takovém případě zaniká pohledávka spoluvěřitelů celá, druhé však, že zaniká jen v části připadající na právního nástupce. Je to trapná chyba a je jasné, že obě právní pravidla aplikovat nemůžeme a že ani nemůžeme tvrdit, že nelze aplikovat žádné z nich. Použít můžeme jen jedno ustanovení, a jde o to, které to je. Zákoník v § 2 odst. 2 stanoví, že se nikdo nemůže dovolávat slov právního předpisu proti jeho smyslu. V § 2 odst. 1 se klade na první místo výklad ústavně konformní, § 3 odst. 2 sleduje mimo jiné ochranu vlastnictví. Zvážíme-li to vše rovněž se zřetelem k čl. 11 Listiny základních práv a svobod, musíme dospět k závěru, že použitelná je právě jen druhá věta § 1994, která je vstřícná k ochraně vlastnictví těch spoluvěřitelů, již se na sukcesi nepodíleli a neměli na ní účast.

V normálním státě by se různé legislativně technické chyby při přípravě zákona včas vyloučily nebo odstranily. Konec konců i u nás se vžila praxe tzv. technických novel odstraňujících lupy přijatého zákona. Občanský zákoník by si ji také zasloužil, byť těch temných míst v něm zase není mnoho, jakkoli se je někteří kolegové snaží zveličovat. Tím se dostáváme k postřehu, že někteří kolegové – a to hlavně z nastupující právnícké generace v akademii – jdou

cestou povrchního karikování nového kodexu. Inu, nedokáží-li se zviditelnit jinak... Problém samozřejmě je, pokud jim různá nakladatelství svěří práci na komentářích ke kodexu. Úkolem komentáře není osvědčit schopnost autora vyjadřovat se v sarkasmech a persiflážích nebo poskytnout prostor k artistickým intelektuálním cvičením, ale dát praxi rozumný návod k použití zákona. Nicméně, to není jediné riziko. Víím, že někteří kolegové se v komentářích snaží do zákoníku výkladem dostat, co tam není a co při pracích na zákonné osnově do kodifikace neprosadili.

Nový zákoník přichází s řadou nových řešení. Nevím, zda je namístě mluvit o šokové terapii. Ostatně, jak přesvědčuje zkušenost z minulých desetiletí, salámová metoda vylepšování dosavadního práva nikam nevede. Jistěže mezi některými právníky vyvolávají instituty a slova jako pacht, výměnek nebo odkaz zděšení. O to ale nejde. Stačí si jen trochu „zagooglovat“ a zjistíme, že např. pachtovné je termín, který žije bez ohledu na stav právní úpravy. Návrh dědického práva vyvolával řadu polemik v zainteresovaných právnických kruzích těch, kdo se jím profesně zabývají. Rozdílně od toho laická veřejnost novou úpravu i v ohlasech adresovaných ministerstvu spravedlnosti vítala. Pro právníka rozhodujícího dědické věci je jistě pohodlné, pokud zákon označí, jak tomu zatím je, podmínky v závěti za právně nezávaznou samomluvu mrtvého a závět' bez data za neplatnou. Ale pro toho, kdo jako vlastník rozhoduje o dalším osudu svého jmění, je zcela nepochopitelné, že dědicům nemůže ani nařídit, aby jeho hrob udržovali ve slušném stavu.

Přecházíme z právníké T602 na Word. Někdo se na změnu systému připraví v předstihu, někdo za pochodu postupným nabýváním zkušeností. To je věc volby každého jednotlivce. Transakční náklady spojené se zaváděním nové úpravy jsou a budou jistě velké. Mám rámcovou představu o nákladech vynakládaných na školení soudců, na katastrální agendu a nákladech vynaložených některými soukromými entitami, např. bankami a jejich asociací. Nicméně i z těchto kruhů jsem zaznamenal očekávání, že tyto náklady se činí právě v očekávání dlouhodobých pozitiv.

■ **Budou soudy, zejména soud Nejvyšší, naladěny na základní filosofii nového zákoníku? Tedy na přednost svobodné smluvní volnosti (za přiměřené ochrany slabších) a na důvěru v to, že lidé si dokážou své vztahy uspořádat především sami? Nebojíte se, že třeba paternalistický institut absolutní neplatnosti, který je v novém právu velmi oslaben, přece jen ještě roky bude přežívat v podvědomí soudců a ovlivňovat výklad? Jsme vůbec na svobodu a s ní spojenou odpovědnost v soukromém právu připraveni? Není dohlížitelská ruka státu, která nás „chrání“ i proti naší vůli, vlastně něčím, co nám docela vyhovuje?**

Je iluze myslet si, že se změnou zákona změní i myšlení a chování lidí. Platí to *mutatis mutandis* i pro soudce. Profesor Lazar mi po návratu ze studijního pobytu v Québecu vyprávěl, že tamější soud několik let ignoroval nový občanský zákoník a rozhodoval podle starého. Tendence, že se v justici objeví také snahy psát do důvodů rozhodnutí „... *právním jednáním (dříve právním úkonem)*“ s odkazy na judikáty ze 70. let, přirozeně nelze vyloučit. Ale zúčastnil jsem se série školení pro soudce z okresů a krajů i setkání se soudci Nejvyššího soudu a nemám z toho nihilistické pocity. Musíme také vzít v úvahu, že právníký terén začal s ustanoveními nové kodifikace pracovat daleko dříve, než se jednotlivé kauzy dostanou k justici. Vytvoří se smluvní praxe a i největší konzervativci v taláru budou muset respektovat, co je v obchodě obvyklé, jaká je zavedená praxe stran a jaké jsou obchodní zvyklosti. To jsou kritéria, kterých se zákoník na řadě míst výslovně dovolává.

Myslím, že víc než komentáře pomůže praxi kritická analýza staré judikatury a vyhodnocení, co z ní je ještě použitelné a co již není. Pokud víím, takový výstup se připravuje na právníké fakultě v Olomouci.

Zdali jsme připraveni na svobodu? Byli jsme a jsme připraveni na demokracii? Z toho, co se aktuálně děje, můžeme dovodit, že ani po třidvaceti letech moc ne. Ale to není důvod, abychom demokracii zavrhlí, nýbrž abychom se jí učili a učili se s ní a v ní žít. Se svobodou je to podobné. „*Svobodně žít a svobodně se spolu domlouvat*“ bylo v roce 1989 jedním z hesel listopadových dnů. Myšlenka hodného státu, který se o nás stará a vodí nás na provaze, aby se nám nic nestalo, zapadá do myšlenkového světa otroků, kteří si neuvědomují, že organizace státu a veřejné moci je dobrý sluha, ale strašný, protože nepřemožitelný pán, jak napsal už dávno Emil Svoboda. A to byl prosím pěkně socialista! Navíc – čím víc si bude stát osvojovat a rozšiřovat svou dohlížitelskou roli, tím víc sítí kolem nás uplete a vytvoří dusivou administrativu. Ale čím složitější systém, tím snáze se dají jeho komponenty zneužít shora i zdola. Nový občanský zákoník je ekonomicky liberální, ale hodnotově konzervativní a do svého čela staví manifestní přihlášení k lidské svobodě. Věta o přirozeném právu člověka hledat si své štěstí sám čelila různým atakům, ale v § 3 našťestí zůstala. Celá západní civilizace se pojí s individuálním hledáním vlastního štěstí a svobodnou iniciativou jednotlivců je podmíněn její rozvoj. Ale ono je také veřejné štěstí, jak o tom píše např. Arendtová, spojené s touhou vyniknout ve veřejném prostoru a s odpovědným zapojením se do veřejného života v obci, kraji, ve státě. To už je téma mimo civilistiku, ale zdá se, že v tomto směru má nakládání s občanskou svobodou daleko větší deficit, než pokud jde o soukromý prostor.

■ **Náš rozhovor připravujeme pro časopis profesní Komory daňových poradců. Jak ovlivní nový občanský zákoník veřejné právo? Kde mohou nastat**

problémy? Do jaké míry vůbec mohou veřejné a soukromé právo být od sebe odděleny? Nový zákoník říká, že „uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného“ (§ 1 odst. 1 věta druhá), ale naopak to určitě neplatí. Veřejné právo velmi často právně kvalifikuje právní jednání či jiné právní skutečnosti pro své účely, stejně tak další právní instituty. V daních to je alfa a omega. Daňové právo například nějak zachází se smlouvami, nějak rozlišuje, co z ekonomických výhod podrobí zdanění a co nikoli; přitom operuje se soukromoprávními instituty vlastnictví, právnických osob, dědění aj. Nakolik je veřejné právo v tomto ohledu tedy determinováno soukromým právem? Platí, že neříká-li veřejné právo něco jiného, musí se i pro jeho účely s instituty práva soukromého nakládat zásadně tak, jak se s nimi nakládá v právu soukromém?

Starý Ulpián věděl dobře, proč při charakteristice obou složek právního dualismu postavil soukromé právo na první místo. Nový občanský zákoník vyslovuje hned v prvním paragrafu zásadu, že uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného. Kdo poruší živnostenský nebo stavební zákon, nedopouští se tím ještě soukromoprávního deliktu. Tím se chce bránit judikatuře, aby např. vyslovovala – jak se ustáleně děje dnes – neplatnost smluv o nájmu bytu, pokud je k bydlení pronaját prostor, který ze stavebněprávního hlediska bytem není. Tím přirozeně nemusí být řečeno, že taková situace je z hlediska občanského práva v pořádku. Ale soukromé právo má vlastní nástroje, jak ji řešit. Pokud mi pronajímatel pronajme jako byt něco, co bylo zkolaudováno jako obchodní provozovna nebo kanceláře, pak mi plnil s právní vadou. A řešit vadné plnění občanský zákoník umí – a řešením rozhodně není závěr o neplatnosti nájemní smlouvy trestající především nájemce jako stranu smlouvy věrnou.

Druhou větu § 1 odst. 1 NOZ je nutné číst, jak je napsána. Předně v ní není ani slovo o emancipaci veřejného práva na soukromém. (Zdrženlivost kodifikace vůči veřejnému právu je zřejmá i z § 3029 odst. 2.) Výslovně se normuje

o uplatňování soukromého práva, tedy o jeho aplikaci. Kromě toho jde o zásadu, z níž i sám občanský zákoník stanovuje výjimky, např. pokud jde o některé právní dispozice s nemovitostmi. Výměr druhé věty § 1 NOZ nestaví mezi soukromé a veřejné právo čínskou zeď. Nesmíme zapomenout na ústavní a na veřejný pořádek, jimiž jsou soukromé a veřejné právo propojeny.

Veřejné právo v mnohém staví na právu soukromém. U daňové legislativy je to zcela evidentní. Patrné je to i v řadě jiných oblastí veřejného práva. Nicméně bych kategoricky nelpěl na tezi, že pojmy a instituty soukromého práva jsou pro veřejné právo použitelné všude tam, kde veřejné právo nemá zvláštní úpravu. Zakladatel zdejší nauky správního práva, dodnes obdivovaný Jiří Pražák, důvodně poukazoval, že správní právo používá pojmy, a to i takové, jako jsou vlastnictví, smlouva, škoda, s jiným obsahem než právo soukromé. I dnes označuje řada právních předpisů z oboru správního práva jako vlastníka osobu, která nemá vlastnictví podle občanského zákoníku, ale k níž se připínají určité veřejnoprávní povinnosti.

■ **Na závěr otázka do budoucna: Své zřejmě životní dílo právě dovádíte do zdárného konce. Co dál? Přijde ještě nějaká podobná výzva, třeba v cizině? Anebo se budete i nadále věnovat novému kodexu a takříkajíc „zkrášlovat zahrádku“? Tedy vykládat jej, komentovat, případně zvažovat, zda budou někde třeba určité technické novely?**

Od roku 2000 jsem měl jen třikrát dovolenou, naposledy před třemi lety. Aktivita spojené s přípravou, prosazováním a vykládáním nového kodexu byly a jsou myšlenkově podnětné a intelektuálně obohacující, ale také notně vyčerpávající. První dva červnové týdny jsem v podstatě jen prospal. Je nejvyšší čas na oddech. Podstatnou část léta chci strávit se svou paní a bez paragrafů. Ale s kodifikací jsem spjat natolik, že se od ní nemohu a nechci odříznout. Je pro mě jistá výhoda, že nejsem zapojen do žádného z týmů, které připravují k novému občanskému zákoníku komentáře. Chtěl bych napsat knihu o zásadách a institutech soukromého práva. Vzhledem k tomu, jak se stav věci vyvinul, snad pro to budu mít prostor.

Pojetí nemovité věci v novém občanském zákoníku

JUDr. Petr Tégl, Ph.D.
Institut práva a ekonomie,
Právnická fakulta UP v Olomouci

Nový zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále též „nový občanský zákoník“), krom jiného zasáhl i do pojetí věci v právním smyslu (§ 489), včetně nového vymezení věci nemovitých a movitých. Odkázat lze primárně na ustanovení § 498, který definuje tyto dvě kategorie.

Dle prvního odstavce jsou nemovitými věcmi *pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.*

Druhý odstavec pak doplňuje, že *veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou movité.*

S ohledem na okruh čtenářů, jimž je tento příspěvek určen, je třeba zdůraznit, že pojetí nemovité a movité věci tak, jak je obsaženo v občanském zákoníku, nemusí být nutně určující i pro veřejnoprávní předpisy (zejm. daňové). Proto např. je-li z pohledu soukromého práva **stavba součástí pozemku** (a tedy není samostatnou věcí), **nic nebrání tomu, aby se zdaňovala samostatně, zcela nezávisle na zdanění pozemku**. Stejně je teoreticky možné (byť nepřilíš racionální) samostatně (odlišně) zdaňovat **různé části jedné a téže stavby**. Veřejné právo je v tomto ohledu nezávislé na právu soukromém. Stručně řečeno, **daňové předpisy si pro své účely mohou stanovit předmět zdanění odlišně od koncepcí soukromého práva**. Jiným vhodným příkladem může být prohlášení pouze stavby (která je součástí pozemku, tedy nikoli samostatnou věcí) za národní kulturní památku (přičemž pozemek takto chráněn nebude). Neobvyklé nebudou ani situace, kdy za památkově chráněnou bude prohlášena jen část stavby – okno, arkýř, základy atd., byť nejsou věcmi v právním smyslu.

1 Smysl dělení věci na nemovité a movité

Dělení na věci nemovité a movité nemá jen akademický, nýbrž i mimořádně praktický význam a důsledky, které se projevují nejen v právu soukromém, nýbrž i veřejném



(stavebním, katastrálním, daňovém atd.). V oblasti soukromého práva se dělení věci na nemovité a movité projevuje v několika situacích, zejm. v souvislosti s kategorií věcných práv. Platí např. že **ne všechna věcná práva mohou vzniknout ke všem věcem** (např. zadržovací právo může vzniknout pouze k movité věci, soudcovské zástavní právo naopak jen k věci nemovité, právo stavby pouze k určitým nemovitým věcem – pozemkům atd.).

Různice vznikají i při smluvním nabývání věcných práv. Pro movité věci (které zpravidla nejsou předmětem evidence ve veřejném seznamu) platí princip **konsenzuální**, případně princip **tradice**; konsenzuální princip znamená, že věcná práva se nabývají **již samotnou účinností smlouvy**, zatímco pro princip tradice je příznačné, že vedle smlouvy je třeba splnit další podmínku, jíž je zpravidla **odevzdání hmotné věci třetí osobě** (kupujícímu, zástavnímu věřiteli apod.). U nemovitých věcí (alespoň těch, které jsou předmětem evidence ve veřejném seznamu) se pak prosazuje princip **intabulační**, tj. princip, podle něhož věcná práva k evidovaným nemovitým věcem vznikají zásadně až **zápisem do veřejného seznamu** – katastru nemovitostí (tzv. intabulace).

S právě uvedeným příkladem souvisí i jiné požadavky na **formu právního jednání**. Zatímco nemovité věci mohou být převáděny jen písemnou smlouvou (a obdobné platí i u zřizování jiných věcných práv na nemovitostech), u movitých dominuje forma ústní.

Jiným příkladem je existence **rozdílných vydržecích dob** při nabytí věcných práv k movité a nemovité věci (u movité věci tři roky, u nemovité deset let při řádném vydržení, dvojnásobné doby pak při vydržení mimořádném).

Dále je možno vyzorovat rozdíly v **povaze norem** upravujících oba druhy věcí. Zatímco nemovité věci jsou regulovány spíše kogentními normami (např. okamžik smluvního nabytí vlastnického práva), u movitých věcí je dána větší míra autonomie (úprava je tudíž více dispozitivní).

Je třeba též poznamenat, že nemovité věci a věcná práva k nim zpravidla **podléhají veřejné evidenci** (katastr nemovitostí). Věcná práva vznikající na těchto věcech

jsou proto nadána **publicitou**, tj. veřejnou vírou (§ 980 a násl.). U movitých věcí funkci publicity zpravídla suplují institut držby (§ 987 a násl.) – vychází se tedy z toho, že **držba věci manifestuje existenci vlastnického práva** držitele (na toho, kdo má věc v držbě, hledíme jako na vlastníka, ačkoli vlastníkem být nemusí).

2 Nemovité věci obecně

Pojetí nemovité věci není historicky neměnnou koncepcí. Naopak, chápání toho, co je nemovitost, se různí nejen v porovnání více právních řádů, nýbrž i v rámci jednoho a téhož právního systému v průběhu doby. Vymezení nemovité věci se odvíjí primárně z uchopení pojmu věci jako takové. Pokud se za věc považuje pouze hmotný předmět, je jisté, že nehmotné předměty (práva) nemohou být nemovitostmi. Pojetí je různé též dle toho, jak se právo staví k principu *superficies solo cedit*. Uznává-li jej, nejsou stavby zásadně samostatnými věcmi (nemovitými). Existují ovšem výjimky – v našem systému typicky tzv. dočasné stavby. Naopak při popření tohoto pravidla je stavba samostatnou věcí (srov. § 120 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, dále též „OZ 1964“).

Nemovité věci se z obecného pohledu rozdělují do tří kategorií. Jsou to jednak věci nemovité **ze své přirozenosti**, tj. věci, jež nelze přemísťovat bez zhoršení jejich podstaty z místa na místo (pozemky, stavby spojené s pozemkem). Druhou skupinou jsou věci, jejichž povaha věcí nemovitých vyplývá **z jejich vztahu k určité jiné věci** – zejm. nemovité (věcná práva k pozemkům a k podzemním stavbám). Konečně to jsou ty entity, které bez ohledu na jejich podstatu prohlašuje za nemovitosti **zákon** (jednotka).

I u nemovitých věcí se uplatňuje jejich dělení na hmotné a nehmotné (§ 496). **Nehmotnými nemovitými věcmi** jsou věcná práva k pozemkům a podzemním stavbám se samostatným účelovým určením a dále práva, která za nemovité věci prohlásí zákon (např. právo stavby). **Hmotnými nemovitými věcmi** jsou pozemky, podzemní stavby se samostatným účelovým určením, popř. jiné nemovité věci dle § 498 odst. 1 věta druhá.

Zákon na první pohled obsahuje taxativní výčet nemovitých věcí. Pravdou však je, že nemovitostí může být i to, co neplyne přímo z výčtu prvního odstavce § 498. Příkladem takové nemovité věci je **jednotka**. Ta dle § 1159 zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Tím dochází k novému vymezení jednotky v porovnání s dosavadní úpravou zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

Ustanovení § 498 je třeba aplikovat v souvislosti zejména s § 506 (součást pozemku) a § 1023 (rozsah výkonu vlastnického práva k pozemku).

3 Jednotlivé druhy nemovitých věcí

3.1 Pozemek

Pozemek je nemovitou věcí vždy bez dalšího. Občanský zákoník tento pojem blíže neupřesňuje. Pro definici pozemku však lze sáhnout (stejně jako doposud) do práva veřejného, konkrétně do § 2 písm. a) návrhu nového katastrálního zákona, který chápe pozemek stejně jako dnešní katastrální legislativa. Pozemkem se rozumí *část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí vlastnickou, hranicí stanovenou regulačním plánem, územním rozhodnutím nebo územním souhlasem, hranicí jiného právního vztahu podle § 19, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí rozsahu práva stavby, hranicí druhů pozemků, popřípadě rozhraním způsobu využití pozemků*. **Převzetí definice pozemku z veřejného práva i pro potřeby práva soukromého je zde bez potíží.** Smysl a účel katastrální úpravy je v tomto ohledu shodný se smyslem a účelem chápání pozemku v právu soukromém.

Pro závěr o tom, že pozemek je nemovitou věcí, je bez významu, o jaký druh pozemku se jedná. Návrh nového katastrálního zákona rozděluje v § 3 odst. 2 pozemky na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty (tzv. zemědělské pozemky), a dále na lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy. Relevanci pro závěr o tom, že pozemek je nemovitou věcí, nemá ani jeho umístění (poloha), jeho výměra, ani to, jakým způsobem se eviduje v katastru (zda se jedná o katastrální území, v němž se pozemky evidují v jedné či ve dvou číselných řadách), popř. zda je evidován v tzv. zjednodušené evidenci. Pozemek je zpravidla věcí dělitelnou, samozřejmě za předpokladu dodržení podmínek veřejnoprávních předpisů, které mohou dělitelnost omezit či zcela vyloučit.

Pozemek je nutno odlišovat od **parcely**. Tou se rozumí *pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem* [§ 2 písm. b) návrhu nového katastrálního zákona]. Parcely se dále dělí na stavební (jedná se o pozemek evidovaný v druhu pozemku zastavěné plochy a nádvoří) a pozemkové (jedná se o pozemek, který není stavební parcelou). Parcela není věcí ve smyslu soukromého práva.

Z podaného vymezení plyne, že **pozemek a parcela jsou kvalitativně odlišné pojmy**. Rozdíl mezi obojím je v tom, že zatímco pozemek je reálná část zemského povrchu, parcela je (zjednodušeně řečeno) zákres pozemku v katastrální mapě, jehož tvar a rozměr plně záleží na použité metodě měření a použitém způsobu zpracování tohoto měření (parcela je tedy evidenční jednotkou). Zejména v důsledku nedostatečné evidence věcněprávních vztahů k pozemkům v minulosti v mnoha případech existují situace, kdy

se pozemky nekryjí s parcelami. Pozemek proto nemusí být vždy totožný s parcelou, nýbrž může zahrnovat více parcel, popřípadě části různých parcel, nebo naopak být částí parcely jediné. Konec konců i samotný návrh nového katastrálního zákona, jakož i návrh jeho prováděcí vyhlášky jasně rozlišují mezi pozemkem a parcelou (srov. např. § 10 a zejména § 36 a 37 návrhu katastrální vyhlášky).

Rozdíl mezi pozemkem a parcelou se projevuje i v judikatuře NS. Tak např. dle rozsudku ze dne 27. 6. 2007, sp. zn. 22 Cdo 2271/2006, není možno souhlasit s názorem, že věci v právním smyslu je pozemek pouze tehdy, je-li označen parcelním číslem a odpovídá-li mu mapové zobrazení s uvedením druhu a výměry v operátech katastru nemovitostí. Vymezení parcely je totiž jen evidenční záležitostí a nemůže nic měnit na vlastnickém právu k pozemku; proto také soud nemůže určovat, jaká je ve skutečnosti výměra parcely, neboť stanovení výměry parcely je jen věcí katastrálního úřadu, který parcely eviduje.

Právně disponovat lze sice jen s pozemkem (jako věcí, tedy objektem vlastnického práva), to ovšem nic nemění na skutečnosti, že takové dispozice se mohou týkat pouze těch pozemků, které jsou geometricky a polohově určeny, zobrazené v katastru a označené parcelním číslem (srov. např. rozsudek NS ze dne 27. 3. 1997, sp. zn. 3 Cdon 279/96).

V souvislosti s rozdílem mezi pozemkem a parcelou NS v rozsudku ze dne 17. 11. 1999, sp. zn. 22 Cdo 837/1998 (R 40/2000), judikoval, že vydržet lze i pozemek, který je pouhou částí parcely (obdobně rozsudek NS ze dne 26. 2. 1999, sp. zn. 2 Cdon 1231/96).

Zákon pro některé situace počítá se zvláštními druhy či vlastnostmi pozemků. Tak např. § 1142 odst. 2 užívá spojení *zemědělský pozemek*, § 1261 pracuje s pojmem *pozemek určený k plnění funkcí lesa*, § 1279 odst. 2 mluví o *pozemku s lesními porosty*, § 2014 odst. 1 pak o *stavebním pozemku* atd.

3.2 Stavba obecně

Za účinnosti OZ 1964 platilo, že stavba není součástí pozemku, a to i když je spojena se zemí pevným základem (§ 120 odst. 2). Stavba tedy byla chápána jako samostatná věc (movitá či nemovitá). Popření principu *superficies solo cedit* s sebou přinášelo celou řadu problémů. Nový přístup zákonodárce, podle něhož **je stavba součástí pozemku** (§ 506), tyto obtíže odstraňuje.¹ I tak však stavba – byť nebude v mnoha případech samostatnou věcí, nýbrž právě součástí pozemku – zůstává pro právo relevantní a je třeba se zabývat jejím vymezením.

Pojem stavba užívá mnoho právních předpisů, vedle občanského zákoníku jsou to stavební předpisy, zákony daňové, zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, a mnohé další. Ne vždy však je význam tohoto pojmu stejný. V zásadě se rozlišuje pojem stavby ve smyslu **občanskoprávním** a ve smyslu **stavebněprávním**, lépe řečeno ve smyslu veřejného práva stavebního. Zásadní je, že pojem stavby je v soukromém právu třeba chápat **nezávisle na právu veřejném**. Bez ohledu na stejnou terminologii je akční rádius veřejnoprávních předpisů jiný s ohledem na jiná kritéria vymezení stavby a na jiný účel, jehož se snaží veřejnoprávní předpisy dosahovat.

Veřejné právo (stavební) definuje stavbu pro své účely především v § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), dále též „StavZ“, kde říká, že *stavbou se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání*. Důležité je rovněž pravidlo odst. 4, dle něhož se *stavbou rozumí podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby*.

Občanský zákoník pojem stavba nevymezuje vůbec (podobně jako nevymezuje pojem pozemek). Významné je jeho použití zejména v souvislosti s rozdělením věcí na movité a nemovité (podzemní stavby) a dále v souvislosti s vymezením součástí pozemku (dočasné stavby); samozřejmě je třeba neztrácet ze zřetele, že ještě po dlouhou dobu budou samostatnými nemovitými věcmi i ty stavby, které jimi byly dle § 119 odst. 2 OZ 1964 a nestanou se k 1. 1. 2014 dle přechodných ustanovení nového občanského zákoníku součástí pozemku. Pojem stavby se v těchto případech užívá jako určitá subkategorie obecnějšího pojmu věci, tj. kromě jiného předmětu vlastnického a jiných věcných práv. Zatímco předmětem obligačních práv může být i jen část věci (typicky nájem bytu, není-li byt vymezen jako jednotka, reálná část pozemku atd.), předmětem věcných práv mohou být pouze věci. Zde se dostáváme k nesmírnému praktickému významu vymezení pojmu věci ve smyslu občanskoprávním: jde v podstatě o vymezení předmětu věcných práv, zejména práva vlastnického.

Rozdílně od pozemku (viz výše) není možné přebírat veřejnoprávní definici stavby do soukromého práva. Nejvyšší soud² se několikrát vyjadřoval k rozdílu mezi pojmem stavby ve smyslu občanskoprávním a stavebněprávním. Konkrétně uvádí, že: „Pro oblast občanského práva nelze použít vymezení stavby provedené v § 139b odst. 1 zákona č. 50/1976 Sb. (...), podle kterého za stavbu

¹ Narovnání dosavadního stavu a jeho přizpůsobení novým poměrům upravují přechodná ustanovení, konkrétně § 3054 a násl.

² Např. rozsudek NS ze dne 26. 8. 2003, sp. zn. 22 Cdo 1221/2002.

se považují veškerá stavební díla bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, účel a dobu trvání, a to nejen proto, že toto vymezení je dáno jen pro účely stavebněprávní (je zařazeno v rubrice „Pojmy stavebního řádu“), ale též proto, že některé stavby, k jejichž provedení je třeba stavebního povolení, resp. ohlášení stavebnímu úřadu, netvoří věci v občanskoprávním smyslu. Proto judikatura Nejvyššího soudu dospěla k závěru, že pokud občanskoprávní předpisy používají pojem „stavba“, nelze obsah tohoto pojmu vykládat jen podle stavebních předpisů. Stavební předpisy chápou pojem „stavba“ dynamicky, tedy jako činnost, popřípadě soubor činností, směřujících k uskutečnění díla (někdy ovšem i jako toto dílo samotné). Naopak pro účely občanského práva je pojem „stavba“ nutno vykládat staticky, jako věc v právním smyslu, tedy jako výsledek určité stavební činnosti, který je způsobilý být předmětem občanskoprávních vztahů (viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 1. 1997 sp. zn. 3 Cdon 265/96, publikovaný v Právních rozhledech č. 6/1997).“ Lze jen dodat, že i stavební předpisy někdy užívají pojem stavby ve smyslu statickém, např. při úpravě řízení o odstranění stavby.

Uvedené závěry Nejvyššího soudu jsou použitelné i pro novou úpravu. Co je však zásadní a co je třeba vyzdvihnout: **znovuzavedením principu superficies solo cedit prakticky vymizí problémy posuzování toho, co je nebo není stavbou.** Platí totiž, že – až na výjimky – budou veškeré entity tvořit součást pozemku – ať již jim bude možno přiznat povahu stavby, nebo ne (§ 506).

Pro závěr o tom, že určitá entita je stavbou ve smyslu soukromoprávním (věcí), je zcela nerozhodné, zda taková stavba byla vybudována v souladu s veřejným právem, zejm. pak v souladu se stavebním povolením (shodně rozsudek NS, sp. zn. 33 Cdo 111/98). **Rozpor s veřejným právem nevylučuje nastoupení právních důsledků předpokládaných právem soukromým.** Tak např. stavba provedená bez stavebního povolení (černá stavba) po svém vzniku připadne do vlastnictví stavebníka – ať již jako samostatná věc (např. dočasná stavba) či jako součást pozemku. Veřejné právo může v takovém případě uložit stavebníkovi (vlastníkovi) povinnost stavbu odstranit (popř. mu může uložit další sankce – pokuty atd.).

Soukromé právo chápe stavbu jako věc (to ovšem jen potud, pokud stavba netvoří součást pozemku dle § 506 či součást práva stavby dle § 1242). Bez ohledu na absenci definice je nepochybné, že stavbou jako věcí rozumíme určitý **hmotný výsledek stavební činnosti člověka, který je ve vnějším světě vnímatelný a prostorově vymezitelný (oddělitelný) od svého okolí, zejm. od pozemku, vyznačuje se určitou kompaktností materiálu a má samostatný hospodářský účel.** Stavba jako věc bude vždy bez výjimky věcí hmotnou. S ohledem na své provedení pak může být buď věcí movitou, anebo nemovitou (nemovitou bude tehdy, nelze-li ji přenést bez porušení její podstaty

z místa na místo). Soukromoprávní stavba bude stavbou bez ohledu na to, zda se jedná o budovu či jiný druh stavby (např. trafostanice, zeď, plot, studna, silážní jáma apod.).

3.3 Podzemní stavba se samostatným účelovým určením

Nemovitou věcí je dle nového občanského zákoníku **podzemní stavba se samostatným účelovým určením** (oproti tomu nadzemní stavby budou v zásadě součástí pozemku). K problematice podzemních staveb jako samostatných předmětů právních poměrů se již za účinnosti OZ 1964 vyjádřil NS např. ve svém rozsudku ze dne 24. 5. 2006, sp. zn. 22 Cdo 911/2005. V něm byla posuzována otázka, zda a za jakých podmínek může být samostatným předmětem vlastnického práva sklep pod cizím pozemkem. Nejvyšší soud vyšel z úvahy, že zákon (OZ 1964) výslovně nestanoví, že by stavbou jako předmětem občanského práva mohla být jen stavba nadzemní; může to být tedy i stavba podzemní (podzemní garáž, sklep), pokud může být samostatným předmětem právních vztahů (viz např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 6. 2. 1923, sp. zn. Rv I 813/22; z obdobného názoru vychází rozhodnutí sp. zn. R 7/1999, byť tato otázka je zde řešena jen nepřímou; z tohoto rozhodnutí vyplývá, že samostatným předmětem právních vztahů může být i podzemní stavba). Vždy ovšem půjde o posouzení konkrétní situace (např. pouhá prostora v zemi nebude stavbou). Pokud je sklep vytvořený z kamene, příp. cihel, může být (resp. je) stavbou dle předpisů občanského práva.

K tomu, aby byla podzemní stavba nemovitou věcí, musí být splněny tři předpoklady: 1) musí jít o stavbu ve smyslu soukromého práva, tj. o věc, 2) stavba musí mít samostatné účelové určení a 3) jde o stavbu podzemní.

K prvnímu předpokladu lze odkázat na výše podaný přehled.

Druhým předpokladem je, že jde o samostatnou stavbu, tj. stavbu se samostatným účelovým určením. Taková stavba proto nesmí být částí jiné stavby (např. podzemní garáže vybudované pod obchodním centrem pro jeho návštěvníky, protiletcké kryty pod obytnou budovou pro vlastníky bytů, sklepy pod obytnou budovou pro vlastníky bytů apod. nebudou samostatnými stavbami). Naopak stavba metra či stavba samostatného podzemního parkoviště funkčně či stavebně nespojeného s jinou stavbou atd. budou samostatnými nemovitými věcmi. Samostatný účel podzemní stavby bude možné zpravidla vyloučit tam, kde podzemní stavba stavebně souvisí s jinou stavbou (nadzemní). Samostatný účel podzemní stavby je třeba posuzovat vždy **objektivně**, tj. s ohledem na to, jak se účel stavby jeví při běžném (obvyklém) nahlížení. Případná odlišná vůle toho, kdo stavbu vybuvoval, popř. toho, kdo ji užívá, nemá v tomto směru žádný vliv. Ani případné veřejnoprávní rozhodnutí týkající se umístění, popř. užívání stavby, nemůže změnit nic na charakteru účelu stavby.

Konečně je třeba, aby se jednalo o stavbu podzemní. Tento požadavek však není možno absolutizovat. Zpravidla totiž bude nutné, aby byla podzemní stavba propojena s povrchem pozemku – aby do ní byl z povrchu zajištěn přístup. Proto lze za podzemní považovat i tu stavbu, která vyúsťuje na povrchu pozemku (vinný sklep). Rozhodovat bude zpravidla poměr, v němž je stavba umístěna pod povrchem a na povrchu (nad povrchem). Bude-li převážná část stavby umístěna pod povrchem, odůvodňuje to závěr o její povaze stavby podzemní. Např. odvětrávací šachty z podzemní garáže vyvedené nad povrch pozemku nemají samy o sobě vliv na povahu garáže jako podzemní stavby. Nelze však zcela vyloučit ani existenci podzemních staveb, které budou postrádat jakékoli propojení s povrchem (např. podzemní úložiště nebezpečného odpadu, které bude celé zasypano zeminou), a přesto se bude jednat o samostatné nemovité věci.

Nebude-li podzemní stavba splňovat uvedená kritéria, bude se jednat o součást pozemku, popř. součást stavby nadzemní (bude-li nadzemní stavba samostatnou věcí).

O právním režimu (vlastnictví) podzemní stavby platí v zásadě stejné principy jako o právním režimu stavby nadzemní – je-li samostatnou věcí. Vlastníkem bude zpravidla stavebník, tj. ten, kdo stavbu pro sebe vybudoval. Nezáleží na tom, zda mu rovněž svědčí rozhodnutí orgánu veřejné moci (stavebního úřadu). Vlastnictví nelze v žádném případě odvozovat z faktu, pod kterým pozemkem (pod povrchem kterého pozemku) se stavba nachází. Relevantní není ani fakt, ze kterého pozemku je do stavby zajištěn přístup. Stavba může zasahovat i pod několik pozemků současně, popř. mít přístupy z několika pozemků, a vlastníkem přitom může být osoba odlišná od kteréhokoli z vlastníků pozemků. Bude-li vlastník podzemní stavby zároveň i vlastníkem pozemku, pod nímž se stavba nachází, bude se jednat o dva samostatné objekty vlastnického práva, s nimiž lze disponovat samostatně (nezávisle na sobě). Bude-li stavba ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, bude nutné upravit vztahy mezi oběma. Z § 506 totiž plyne, že součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem; vlastník pozemku má proto právo bránit se zásahům do jeho vlastnického práva, i když jsou způsobeny dotčením podpovrchové části pozemku.

Podzemní stavby – i v případě, že jsou samostatnými nemovitými věcmi – **nepodléhají evidenci v katastru**. Neplatí pro ně proto pravidla týkající se nemovitostí evidovaných (např. intabulační princip). I taková stavba je však způsobilým objektem věcných práv. Může se stát součástí práva stavby a může k ní být zřízena služebnost (nikoli však reálné břemeno) i zástavní právo. Smluvní převod vlastnického práva k ní se bude řídit § 1099.

3.4 Věcná práva k pozemkům a podzemním stavbám

Nemovitými věcmi jsou též věcná práva k pozemkům a podzemním stavbám se samostatným účelovým určením. Tato věcná práva budou nemovitými věcmi nehmotnými. Příkladem takové věci je v první řadě právo stavby, které je zákonem navíc výslovně prohlášeno za věc nemovitou v § 1242. To je zbytečné, neboť povaha práva stavby jako nemovité věci nepochybně vyplývá již z § 498 odst. 1. Za nemovité věci bude třeba považovat též hypotekární zástavní práva zatěžující pozemek či podzemní stavbu. Dále sem lze řadit služebnosti a reálná břemena zřízená ve vztahu k uvedeným nemovitým věcem. Z širšího pohledu spadá mezi tato práva též věcné právo předkupní (§ 2144 odst. 1), věcněprávní zákaz zatížení či zcizení věci (§ 1309 odst. 2, § 1761) atd.

3.5 Práva, která za nemovité věci prohlásí zákon

Jediným příkladem práva, které za nemovitou věc prohlašuje zákon, je již uváděné **právo stavby** (§ 1242). Jak již bylo řečeno, výslovné prohlášení tohoto práva za věc nemovitou je zbytečné, neboť závěr o povaze práva stavby jako nemovité věci vyplývá již z obecného vymezení § 498 odst. 1.

3.6 Jiné nemovité věci

Dle druhé věty § 498 odst. 1 *stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá*. Smyslem uvedené normy je postavit najisto právní režim těch entit, jež by podle obecného § 506 měly sice být součástí pozemku, ovšem jiný právní předpis tuto konstrukci vylučuje. Občanský zákoník však v tomto ohledu není v rozporu s jiným právním předpisem, nýbrž pouze zvláštní úpravu doplňuje. Kritériem pro to, zda je určitá věc movitá či nemovitá, je schopnost přenést ji z místa na místo bez porušení její podstaty. Je-li to možné, jde o movitost; jinak se jedná o věc nemovitou. Kritérium přenositelnosti věci bez porušení její podstaty se sice formálně zcela nekryje s dosavadním definičním prvkem stavby jako nemovité věci dle § 119 odst. 2 OZ 1964 (stavby spojené se zemí pevným základem), leč fakticky půjde v naprosté většině všech případů o totéž. Zbývá doplnit, že byť § 498 odst. 1 druhá věta mluví pouze o „jiném právním předpisu“ – tedy na první pohled o předpisu odlišném od občanského zákoníku – je třeba trvat na tom, že i samotný občanský zákoník může takovou výjimku z obecného pravidla stanovit. Příkladem budiž § 506 odst. 1, dle něhož součástí pozemku nejsou (a tedy samostatnými věcmi jsou) tzv. dočasné stavby. Nelze-li takovou dočasnou stavbu přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, jde o samostatnou věc nemovitou, jinak se jedná o movitost.

Zdalo by se, že výčet prvního odstavce § 498 je taxativní a jiné než tam uvedené nemovité věci nemohou existovat. Opak je však pravdou. Jak občanský zákoník, tak i jiný právní předpis může za nemovitosti prohlásit další, v § 498 výslovně neuvedené, věci, popř. práva. Občanský zákoník tak výslovně činí v již uváděném § 1159, kde **přiznává jednotce povahu nemovité věci**.

4 Závěr

Závěrem lze shrnout, že bez ohledu na nové vymezení věci v právním smyslu, včetně nového uchopení věci nemovitých a movitých – které snad může na první pohled působit radikálně – není třeba se v našem soukromém právu obávat žádné revoluce. Nová úprava se jen vrací ke klasickým a osvědčeným principům a odstraňuje řadu problémů, s nimiž se naše právní praxe potýká posledních několik desetiletí.

Dohoda o zastoupení, plná moc a zástupčí oprávnění

JUDr. Filip Melzer, Ph.D., LL.M.
Institut práva a ekonomie
Právnická fakulta UP v Olomouci



V právní praxi se již delší dobu vedou diskuze, jak vlastně vzniká dobrovolné zastoupení, jakým způsobem má být prokazováno, zda je nezbytná tzv. akceptační doložka na plné moci, jaké účinky má plná moc, o které zmocněnec ani neví, atd. Tento příspěvek se pokouší osvětlit, jak na tyto otázky hledí nový zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále též „NOZ“), který má nabýt účinnosti k 1. 1. 2014.

1 Vývoj úpravy zastoupení

Existence dobrovolného zastoupení jako samostatného institutu nebyla ve vývoji soukromého práva samozřejmostí. Ještě v době přijetí obecného zákoníku občanského (dále též „OZO“) v roce 1811 se nerozlišovalo mezi vnitřním a vnějším vztahem, tj. mezi příkazem a zástupčím oprávněním, resp. plnou mocí¹ (viz dále). Tento kodex, který velmi ovlivnil českou právní kulturu, užíval pojem **zmocňovací smlouva** (*Bevollmächtigungsvertrag*; § 1002

a násl. OZO), ve kterém zahrnul jak prvky příkazu, tak i zastoupení (plné moci, resp. zástupčího oprávnění). Zastoupení však ještě nebylo považováno za vlastní univerzální právní institut. Teprve právní věda 19. století jasně oddělila příkaz od zastoupení.²

Obecný zákoník občanský tak ještě nerozlišoval mandát (příkaz) a zastoupení (plnou moc, resp. zástupčí oprávnění) a upravoval je společně, „Protože se vycházelo z toho, že ten, kdo měl plnou moc, obstarával cizí záležitosti na základě dohody jménem toho, kdo plnou moc udělil, že tedy příkaz a plná moc spadají v jedno a vzájemně si odpovídají, nebyla pocítována potřeba rozdělení obou institutů.“³ Právní nauka konce 19. století a století 20. však již velmi přesně oba tyto instituty rozlišovala (viz níže).

Až občanské zákoníky z roku 1950 (dále též „OZ 1950“) a z roku 1964 (dále též „OZ 1964“) upravily zastoupení jako zcela svébytný právní institut obecné části.

¹ FLOßMANN, U. *Österreichische Privatrechtsgeschichte*. 6. vyd. Wien, New York: Springer, 2008, s. 263.

² FLOßMANN, U. *Österreichische Privatrechtsgeschichte*. 6. vyd. Wien, New York: Springer, 2008, s. 263–264.

³ STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 767. Srov. též FLUME, W. *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*. Sv. 2: Das Rechtsgeschäft. 4. vyd. Berlin, Heidelberg, New York: Springer-Verlag, 1992, s. 751. Srov. též SPÁČIL, J. Poznámky k problematice zastoupení na základě plné moci. *Právo a podnikání*. 1996, č. 1, s. 7.

2 Dohoda o zastoupení a plná moc

2.1 Pojem plné moci a zástupčího oprávnění

Podle důvodové zprávy se NOZ výrazně odchýlil od dosavadního používání pojmu plné moci v OZ 1964, které považuje za nesprávné. Proto již nehovoří o zastoupení na základě plné moci, nýbrž o smluvním zastoupení. Nejprve proto obrátíme pozornost k samotnému pojmu plné moci.

Pojem plné moci bývá užíván nejméně ve dvou významech, jednak jako „*právem daná moc, právně jednat jménem jiného s bezprostředními právními účinky pro něj, jinými slovy jako jeho zástupce*“⁴, a jednak jako osvědčení o takovém oprávnění.

Pojetí **plné moci jako právem dané moci (právní možnosti) jednat jménem jiného na jeho účet** odpovídá pojmu zástupčí oprávnění, jak jej užívá NOZ (např. § 440 odst. 1). Toto pojetí plné moci nalezneme i v jiných příbuzných právních řádech. Německý BGB vymezuje v § 166 odst. 2 plnou moc jako „zástupčí moc (*Vertretungsmacht*) udělené právním jednáním“⁵. Zcela totožně definuje plnou moc švýcarské právo⁶. Ve stejném smyslu můžeme pojmu plné moci rozumět v OZ 1950 a OZ 1964. Jen tak má smyslu hovořit o trvání nebo o zániku plné moci. Pak ovšem dává dobrý smysl i pojem dohody o plné moci, jde o dohodu o zástupčím oprávnění, tj. o zastupování. Ostatně i zmocňovací smlouva dle § 1002 a násl. OZO se původně jmenovala smlouva o plné moci (*Vollmachtsvertrag*); název byl změněn, neboť pojem zmocňovací smlouvy byl širší, když zahrnoval i jiné obstarání cizí záležitosti⁷.

Ve druhém smyslu, tj. jako **osvědčení o zástupčím oprávnění (o plné moci ve výše uvedeném smyslu)**, se s pojmem plné moci můžeme setkat v § 1005 OZO: „*Smlouvy zmocňovací mohou být uzavřeny ústně nebo*

písemně. Listina, kterou zmocnitel o tom zmocněnému vydá, se nazývá plná moc.“ Pojem osvědčení odpovídá sdělení informace; nejde tedy o právní jednání, které je projevem vůle.

Rakouská civilistika užívá někdy pojem plné moci v obou významech.⁸ Pro odlišení obou pojmů užívá rakouská civilistika pro plnou moc ve významu osvědčení o zástupčím oprávnění také pojem listina o plné moci (*Vollmachtsurkunde*⁹). Pojem listina o plné moci je typický i pro právo německé nebo švýcarské.

2.2 Užívání pojmu plné moci v české civilistice a NOZ

Také česká civilistika vztahující se k OZO užívala pojem plné moci v obou výše uvedených významech¹⁰.

Malovský-Wenig¹¹ používal tento pojem i v širším smyslu, tj. jako zástupčí oprávnění vůbec: „*Moc nabývati takto pro zastoupeného práv a ukládat mu závazky nazývá se plnou mocí.*“ V užším smyslu plnou mocí rozuměl jen zástupčí oprávnění při dobrovolném zastoupení: „*V užším smyslu slova jest plnou mocí jen moc k zastupování, která se zakládá na vůli zastoupeného, na zmocnění.*“ V nejužším slova smyslu pak za plnou moc považuje „*jednostranný projev zastoupeného, učiněný k osobám třetím, určitým nebo neurčitým (veřejně), jímž zastoupený označuje určitou osobu za svého zástupce*“.

Byť dikce OZ 1950 nasvědčuje odlišnému pojetí, právní nauka ve vztahu k tomuto kodexu definovala plnou moc jako „*jednostranný projev, který činí zastoupený vůči osobám třetím o tom, že zástupce dostal od něho zmocnění, aby jeho jménem jednal, tedy o tom, že mezi ním a zástupcem existuje příkazní poměr ve shora uvedeném smyslu*“¹², tj. obligační poměr, který obsahuje zmocnění. Toto pojetí přetrvává do současnosti, byť tato terminologie není užívána jednotně, neboť se dále hovoří o zániku plné moci ve smyslu zániku zástupčího oprávnění atd.¹³

⁴ STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 768. Stejně i v polském právu; srov. např. STRZEBIŃCZYK, J. in: GNIEWEK, E. (vyd.) *Kodeks cywilny. Komentarz*. 1. vyd. Sv. I. Warszawa: C.H. Beck, 2004, komentář k čl. 96, s. 365, marg. č. 5.

⁵ „*Eine durch Rechtsgeschäft erteilte Vertretungsmacht*“.

⁶ Např. SCHWENZER, I. *Schweizerisches Obligationenrecht. Allgemeiner Teil*. 2. vyd. Bern: Stämpfli Verlag, 2000, s. 258, marg. č. 42.01, s dalšími odkazy.

⁷ Srov. STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 767 s dalšími odkazy.

⁸ Srov. STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 777; komentář k § 1005, s. 804. Srov. též KOZIOL, H., WELSER, R. *Grundriss des bürgerlichen Rechts*. 11. vyd. Sv. I. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2000, s. 180.

⁹ STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1005, s. 804.

¹⁰ Např. KRČMÁŘ, J. *Právo občanské. Díl I: výklady úvodní a část všeobecná*. 3. vyd. Praha: Věhrd, 1936, s. 205: „*Ale ježto zhusta (...) půjde o to, vykázati se naproti jiným osobám, že jednající má plnou moc* (tj. v prvním významu, pozn. autora), *udílí se plná moc nejčastěji písemně. Listina se nazývá mocným listem nebo plnou mocí*“ (tj. ve druhém významu, pozn. autora).

¹¹ MALOVSKÝ-WENIG, A. *Příručka obchodního práva*. 1. vyd. Praha: Československý kompas, 1947, s. 143.

¹² KNAPP, V. a kol. *Učebnice občanského a rodinného práva*. 2. vyd. Sv. I. Praha: Orbis, 1955, s. 248–249.

¹³ Např. KNAPP, V. a kol. *Učebnice občanského a rodinného práva*. Sv. I. 2. vyd. Praha: Orbis, 1955, s. 250.

ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J. a kol. *Občanské právo hmotné*. 5. vyd. Sv. I. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, s. 221 a násl.

Tato terminologie je nepochybně možná, musí však být užívána jednotně. NOZ se na rozdíl od dosavadních úprav snaží o pojmovou důslednost, když pro pojem plné moci v prvním smyslu užívá pojem **zástupčí oprávnění**.

V souladu s touto terminologií pak pojem plná moc užívá NOZ ve smyslu osvědčení, potvrzení o tom, že zastoupení vzniklo¹⁴. Korbel¹⁵ proto uvádí: „*Plná moc je však pouze důsledkem zastoupení, nikoli jeho základem. (...) Základem zastoupení není plná moc, ale dohoda mezi zmocnitelem a zmocněncem.*“ To vyplývá jak z dikce § 441 odst. 2 věta první NOZ, tak z důvodové zprávy k tomuto ustanovení.

2.3 Abstraktnost zástupčího oprávnění, vztah k příkazu a „zmocnění“

Významným momentem ve vývoji práva zastoupení bylo rozlišení zástupčího oprávnění (plné moci) a příkazu. Jak bylo výše uvedeno, bylo nejprve zástupčí oprávnění považováno za strukturálně provázané s příkazem. Na nutnost oddělení těchto pojmů poukázal nejprve Jhering¹⁶, když upozornil na to, že existují příkazci, kteří nejsou zástupci, a naopak zástupci, kterým nebyl udělen příkaz. Následně pak Laband¹⁷, podle kterého je „*striktní oddělení obou pojmů právníkou nezbytností. Jsou to dvě různá právní jednání, která mají jiné předpoklady, odlišný obsah a rozdílné účinky.*“ Toto dnes v okolních právních řádech zcela převažující pojetí je označováno jako **nauka o abstraktnosti¹⁸ plné moci**, tj. zástupčího oprávnění. Tato nauka byla zcela přijata jak v německém BGB, tak i švýcarském OR i současné rakouské dogmatice¹⁹.

Pojem zástupčího oprávnění je nutno odlišit od příkazu a subjektivního oprávnění k zastupování. **Příkaz** představuje závazek (obligaci) mezi příkazcem a příkazníkem, kterým je příkazník **povinen** k obstarání záležitosti

příkazce. **Zástupčí oprávnění** je „*právem daná moc, právně jednat jménem jiného s bezprostředními právními účinky pro něj, jinými slovy jako jeho zástupce*“²⁰. **Subjektivní oprávnění k zastupování**²¹ představuje subjektivní právo (oprávnění) **vůči zmocniteli** (principálovi, *dominus negotii*) k zásahu do jeho záležitosti. Trefně tyto pojmy odlišuje Ehrenzweig: „*Na zástupčím oprávnění (plné moci) spočívá možnost (Können), na příkazu měti (Sollen), na subjektivním oprávnění k zastupování (zmocnění) pak dovolení (Dürfen)*“²². Jinými slovy zástupčí oprávnění dává právní možnost jednat jménem jiného na jeho účet, příkaz k tomu zavazuje, subjektivním oprávněním k zastupování se k tomu dává svolení.

Zástupčí oprávnění se týká **vnějšího vztahu**, tj. vztahu zástupce vůči třetím osobám, se kterými jedná. Příkaz a subjektivní oprávnění k zastupování se vztahují jen k **vnitřnímu vztahu** mezi zástupcem a zastoupeným²³.

Stanzl popsal sedm myslitelných situací, podle toho, zda příkaz, zástupčí oprávnění a subjektivní oprávnění k zastupování se shodují, nebo nikoli.²⁴

1. Normální případ je ten, kdy jsou jak plná moc, tak i subjektivní oprávnění k zastupování a příkaz ve vzájemném souladu.
2. Je-li např. zástupce oprávněn, avšak nikoli povinen věc, která patří zastoupenému, pronajmout má zástupčí oprávnění, subjektivní oprávnění k zastupování, avšak nikoli příkaz.
3. Příkaz v sobě zahrnuje vždy subjektivní oprávnění k zastupování, nemůže proto nastat případ, kdy by někomu byl udělen příkaz a plná moc, avšak nikoli subjektivní oprávnění k zastupování.
4. Příkaz a subjektivní oprávnění k zastupování bez zástupčího oprávnění představuje nepřímé zastoupení.
5. Povinnost něco činit v sobě podle Stanzla obsahuje

¹⁴ Stejně i důvodová zpráva.

¹⁵ KORBEL, F. Smluvní zastoupení v novém občanském zákoníku. *Bulletin advokacie*, 2011, č. 5, s. 46–47.

¹⁶ JHERING, R. *Mitwirkung für fremde Rechtsgeschäfte*. In: GERBER, C. F., JHERING, R. (vyd.) *Jahrbücher für die Dogmatik des heutigen und deutschen Privatrechts*. Sv. 1. Jena: F. Mauke, 1857, s. 273 a násl.; Sv. 2, 1858, s. 67 a násl. Srov. STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 768.

¹⁷ LABAND, P. *Die Stellvertretung bei dem Abschluß von Rechtsgeschäften nach dem allgemeinen Deutschen handelsgesetzbuch*; citováno dle STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 768, pozn. č. 17.

¹⁸ Tichý hovoří o separaci zástupčího oprávnění a vnitřního vztahu; TICHÝ, L. Základní otázky smluvního zastoupení a návrh občanského zákoníku. *Bulletin advokacie*. 2011, č. 5, s. 37–38, 43.

¹⁹ Srov. STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 768.

²⁰ STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 768; užívá zde pojem plná moc (*Vollmacht*).

²¹ Stanzl používá pojem zmocnění (*Ermächtigung*), tento pojem však OZ užívá v jiném smyslu, a to jako synonymum smluvního zastoupení vůbec, případně zástupčího oprávnění při tomto zastoupení. Ve druhém smyslu je užíval např. i § 56 OZ 1950; dogmatika pak tento pojem ztotožňovala s obligací.

²² EHRENZWEIG, A. *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. Díl 1. Allgemeiner Teil. Wien: Manz, 1925, s. 255.

²³ Srov. např. EHRENZWEIG, A. *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. Díl 1. Allgemeiner Teil. Wien: Manz, 1925, s. 255. STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 769.

²⁴ STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 769.

i oprávnění to činit. Uložení příkazu tak podle něj v sobě implicitně obsahuje i nástroj k jeho splnění, tj. zástupčí oprávnění. Podle § 2439 NOZ však platí něco jiného: „*Vyžaduje-li obstarání záležitosti, aby příkazník za příkazce právně jednal, vystaví příkazce příkazníkovi včas plnou moc. Není-li plná moc ve smlouvě obsažena, nenahrazuje ji ujednané převzetí povinnosti příkazce jednat jménem příkazníka; to platí i v případě, že třetí osoba, se kterou příkazník právně jedná, o této povinnosti ví.*“ Jasnější přihlášení se k nauce o abstraktnosti plné moci snad zákonodárce nemohl přinést.

6. Může existovat zástupčí oprávnění bez příkazu a subjektivního oprávnění k zastupování. Příkladem je udělení prokury se současným ujednáním, že prokurista nebude po určitou dobu jednat jménem podnikatele.
7. Konečně může existovat případ subjektivního oprávnění k zastupování bez zástupčího oprávnění a příkazu. Takto mohou být konstruovány některé případy nepřímého zastoupení. Např. když je někdo podle své úvahy oprávněn, nikoli povinen, koupit něco pro jiného na jeho účet svým jménem.

2.4 Udělení zástupčího oprávnění: dohoda o zastoupení

Dobrovolné zastoupení, tedy zastoupení na základě právního jednání, vzniká udělením zástupčího oprávnění; v klasické terminologii udělení plné moci (viz výše). Nyní se budeme zabývat otázkou, jak se zástupčí oprávnění uděluje.

V nám příbuzných právních řádech se zástupčí oprávnění (plná moc) uděluje **jednostranným právním jednáním**.²⁵

Již dogmatika k OZ 1950 považovala zmocnění za obligaci (zejména příkaz), je tedy konsekventní, že zmocnění mohlo být založeno **smlouvou**. OZ 1964 požadavek smluvního základu zástupčího oprávnění dokonce v § 23 zakotvil výslovně: „*Zastoupení vzniká (...) anebo na základě dohody o plné moci.*“ Dohodou o plné moci se

mínila v důsledku nerozlišování obligace a zástupčího oprávnění právě obligace, která k zastoupení zakládala povinnost nebo oprávnění²⁶. S tímto neodlišením dohody o zastoupení a obligací se můžeme setkat i v dosavadní judikatuře Nejvyššího soudu²⁷: „*Při zastupování na základě plné moci je třeba rozlišovat mezi dohodou o plné moci (zastoupení či zmocnění) na straně jedné a mezi samotnou plnou mocí na straně druhé. Dohoda o plné moci (zastoupení či zmocnění) je smlouva mezi zmocnitelem a zmocněncem, kterou se zmocněnec **zavazuje zastupovat zmocnitele v dohodnutém rozsahu, popřípadě za dohodnutých podmínek; uzavřením této dohody vzniká právní vztah zastoupení mezi zmocnitelem a zmocněncem. Plná moc je jednostranný právní úkon zmocnitele, určený (adresovaný) třetí osobě (třetím osobám), v němž zmocnitel prohlašuje, že si zvolil zmocněnce, aby ho zastupoval v rozsahu uvedeném v této plné moci; plná moc z hlediska obsahu právního úkonu představuje **osvědčení (průkaz) o zastoupení**, vzniklém na základě dohody o plné moci (zastoupení či zmocnění). Udělení plné moci je **právním úkonem**.***“

V novější literatuře k OZ 1964 se však můžeme setkat i s názory, které v souladu s výše uvedenou abstrakcí zástupčího oprávnění odlišují příkaz a dohodu o plné moci.²⁸

Důvodnost odlišení obligace (zejména příkazu) a zástupčího oprávnění byla výše dostatečně prokázána. Podstatné je, že ke vzniku zástupčího oprávnění zákon vyžaduje **dohodu** zástupce a zastoupeného, že na rozdíl od ostatních právních úprav naší právní rodiny nepostačuje jednostranné právní jednání zmocnitele. To vyplývá jak z nadpisu dílu druhého „*Smluvní zastoupení*“, tak i z § 441 odst. 1 NOZ: „*ujednají-li si to strany, ...*“

Zajímavý je názor Spáčila²⁹, podle kterého měla i za platnosti § 23 OZ 1964 platit klasická koncepce. Konkrétně uvádí³⁰: „*Plná moc jako neadresovaný právní úkon je perfektním projevem vůle zmocnitele. Jakmile je plná moc perfektní, jsou právní úkony zmocněnce učiněné v rámci*

²⁵ Pro Rakousko srov. STANZL, G. in: KLANG, H., GSCHNITZER, F. (vyd.) *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*. 2. vyd. Sv. 4. Komentář k § 1002, s. 777, 778. Německý BGB má v § 167 odst. 1 výslovnou úpravu: „*Plná moc se uděluje prostřednictvím vyjádření vůči zplnomocněnému, nebo třetí osobě, vůči níž se má zastoupení uskutečnit.*“ Pro Švýcarsko viz SCHWENZER, I. *Schweizerisches Obligationenrecht. Allgemeiner Teil*. 2. vyd. Bern: Stämpfli Verlag, 2000, s. 258, marg. č. 42.02. Pro polské právo srov. STRZEBIŃCZYK, J. in: GNIEWEK, E. (vyd.) *Kodeks cywilny. Komentarz*. 1. vyd. Sv. I. Warszawa, C.H. Beck, 2004, komentář k čl. 96, s. 365, marg. č. 6.

²⁶ Srov. ČEŠKA, Z., KABÁT, J., ONDŘEJ, J., ŠVESTKA, J. *Občanský zákoník. Komentář*. Díl I. 1. vyd. Praha: Panorama, 1987, komentář k § 24, s. 147, kde se odkazuje na smlouvu o poskytnutí právní pomoci, obstaravatelské smlouvy, případně na § 51 dovolující nepojmenované smlouvy. Z novější literatury srov. LAVICKÝ, P. in: ŠVESTKA, J., SPÁČIL, J., ŠKÁROVÁ, M., HULMÁK, M. *Občanský zákoník. Komentář*. 2. vyd. Sv. 2. Praha: C.H. Beck, 2009, komentář k § 724, s. 2199, marg. č. 5 (zde explicitně ztotožňuje dohodu o plné moci a příkazní smlouvu).

²⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 4. 2010, sp. zn. 21 Cdo 5429/2007; tučně zvýrazněno autorem.

²⁸ MELZER, F. in: ELIÁŠ, K. a kol. *Občanský zákoník. Velký akademický komentář*. Sv. II. Praha: Linde Praha, 2008, komentář k § 724, s. 2144.

²⁹ SPÁČIL, J. *Poznámky k problematice zastoupení na základě plné moci. Právo a podnikání*. 1996, č. 1, s. 7 s násl. Podobně následuje dogmatiku německy hovořících zemí i Tichý: TICHÝ, L. Základní otázky smluvního zastoupení a návrh občanského zákoníku. *Bulletin advokacie*, 2011, č. 5, s. 37, 39. Dále však Tichý uvádí, že „*plná moc je udělena prostřednictvím jednostranného právního úkonu, který musí být přijat zástupcem*“; tamtéž s. 42. Podstata jednostranného právního jednání je však právě v tom, že nemusí být přijato adresátem; přijetí je již další právní jednání, které z jednostranného činí právní jednání dvoustranné.

³⁰ SPÁČIL, J. *Poznámky k problematice zastoupení na základě plné moci. Právo a podnikání*. 1996, č. 1, s. 9.

plné moci účinné pro zmocnitele. (...) Zmocněnci udělením plné moci vzniká jen právo (zmocnění) jednat za zmocnitele, nikoli povinnost jednat. Ta může být založena příkazní, případně jinou smlouvou ...“ Pojem dohoda o plné moci ve smyslu § 23 OZ 1964 pak ztotožňuje se smlouvou upravující vnitřní poměry mezi zástupcem a zastoupeným.³¹

Tento názor, byť snad právně politicky následováníhodný, však není slučitelný s platným právním stavem. NOZ rozlišuje mezi zastoupením a příkazem, přitom sám institut zastoupení (nikoli jen příkaz nebo jinou obligaci) váže na dohodu zmocnitele a zmocněnce (§ 441 odst. 1 NOZ, § 23 OZ 1964)³². Otázka zní takto: Lze spojovat vznik zastoupení s jednostranným jednáním zmocnitele, když zákon explicitně vyžaduje dohodu, přičemž touto dohodou zjevně není myšlen příkaz³³? Zde se pohybujeme na půdě soudcovského dotváření práva, které je sice obecně přípustné (srov. § 10), avšak vyžaduje existenci mezery v zákoně. Ta by mohla vzniknout tím, že by doslovný výklad vedl k neodůvodněnému rozporu se základními hodnotovými východisky soukromého práva. Zejména by mohl vyvolat značné deficity v ochraně dobré víry třetích osob, což činil OZ 1964. Pojetí, které vyplývá z doslovného výkladu zákona, by bylo skutečně neudržitelné, kdyby bylo prosto jakýchkoli korektivů. Nový občanský zákoník však (na rozdíl od OZ 1964) tuto korekci obsahuje, a to v § 444 a § 448 odst. 2. Významným **korektivem koncepce smluvního zastoupení** je zejména § 444 NOZ, a to jeho první odstavce. Podle tohoto ustanovení vzniká zástupčí oprávnění, i bez uzavření dohody o zastoupení, a to jednostranným jednáním zmocnitele. Předpokladem je existence dobré víry třetí osoby. Ochrana třetích osob je tedy tímto ustanovením zajištěna. Tato skutečnost současně uzavírá prostor pro legitimní soudcovské dotváření práva, které by vedlo k jinak sympatické klasické koncepci zmocnění jednostranným právním jednáním.

Lze tedy **uzavřít: zastoupení vzniká buď uzavřením dohody o zastoupení mezi zmocnitelem a zmocněncem (§ 441 NOZ), nebo i jen jednostranným jednáním zmocnitele, vyžaduje-li to ochrana dobré víry třetí osoby (§ 444 NOZ)**. Přitom lze dohodu o zastoupení definovat jako **dohodu zmocněnce se zmocnitelem, jíž se zmocněnci uděluje právní moc (právní možnost) k jednání za zmocnitele jeho jménem s právními účinky přímo pro zmocnitele**.

3 Procesní doložení existence zastoupení. Akceptace plné moci?

Vzhledem k tomu, že se dobrovolné zastoupení zakládá na dohodě o zastoupení, neposkytuje plná moc plný důkaz existence zastoupení, jde jen o tvrzení zmocnitele, tedy přinejlepším jedné strany této dohody. Proto někdy soudy a správní orgány požadují, aby byla doložena právě tato dohoda. K tomu někdy vyžadovaly, aby plná moc ve shora uvedené podobě byla akceptována zmocněncem.³⁴

Výše bylo uvedeno, že plná moc je jednostranný akt zmocnitele. Z této povahy vyplývá, že nejde o dohodu (smlouvu), což by vyžadovalo akceptaci zmocněncem. **Tzv. akceptační doložka** není formální náležitostí plné moci.³⁵ Vyzve-li např. soud, aby účastník nebo zástupce doložil plnou moc, nelze podání odmítnout jen proto, že neobsahuje akceptační doložku.

Sporné je, zda může příslušný orgán veřejné moci požadovat **další** doložení existence zastoupení. Existence zástupčího oprávnění, tedy uzavření dohody o zastoupení, musí být prokázáno, a to v rámci volného hodnocení důkazů. Nejsou-li žádné okolnosti, které by zpochybňovaly existenci zastoupení, může se soud (správní orgán) přitom spokojit s pouhou plnou mocí (srov. § 444 odst. 1 NOZ). Může však požadovat další důkazní prostředky, např. vyjádření zmocněnce. Jsou-li přes doložení plné moci pochybnosti o existenci zastoupení, pak dokonce musí provést další šetření (není již v dobré víře, nelze tedy aplikovat § 444 odst. 1 NOZ). Vyjádření zmocněnce o existenci zastoupení však není a nemůže být akceptací plné moci, neboť ta je jednostranný akt zmocnitele. Praktický význam spočívá v tom, že nebeží akceptační lhůta, jak je tomu při uzavírání smluv (srov. § 1734, 1735 NOZ). Smyslem tohoto vyjádření je jen prokázání existence zastoupení, tedy zástupčího oprávnění zmocněnce.

Pokud se však např. advokát nebo daňový poradce osobně dostaví k jednání, kde předloží plnou moc znějící na jeho jméno, je to dostatečným důkazem jeho souhlasu se zastoupením, proto by např. soud (správní orgán) neměl požadovat dodatečné písemné vyjádření v tomto směru.

³¹ SPÁČIL, J. Poznámky k problematice zastoupení na základě plné moci. *Právo a podnikání*. 1996, č. 1, s. 8.

³² Na druhou stranu není případná poznámka F. Korbela, že pojetí jednostranného zastoupení na základě plné moci je teoreticky nesprávné na rozdíl od koncepce smluvního zastoupení; srov. KORBEL, F. Smluvní zastoupení v novém občanském zákoníku. *Bulletin advokacie*, 2011, č. 5, s. 46, 51.

³³ Kromě systematického začlenění do obecné části, nikoli do části čtvrté, to vyplývá i z § 2439.

³⁴ Požadavek přijetí plné moci obsahuje i vzor procesní plné moci k zastupování dle HOLUB, M., VANĚK, J., ŠKÁROVÁ, M. *Vzory smluv a podání*. 10. vyd. Praha: Linde Praha, 2006, s. 507–508: „*Přijímám zmocnění.*“

³⁵ Srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 6. 2003, sp. zn. 26 Cdo 643/2002: „*Pokud odvolatelé namítají, že v plné moci udělené prvním žalovaným není obsažen projev vůle obecného zmocněnce v tom smyslu, že uvedené zmocnění přijímá, je třeba poukázat na to, že plná moc je jednostranným právním úkonem, a je nutno ji odlišovat od dohody o zastoupení jakožto úkonu dvoustranného, pro který není předepsána písemná forma.*“

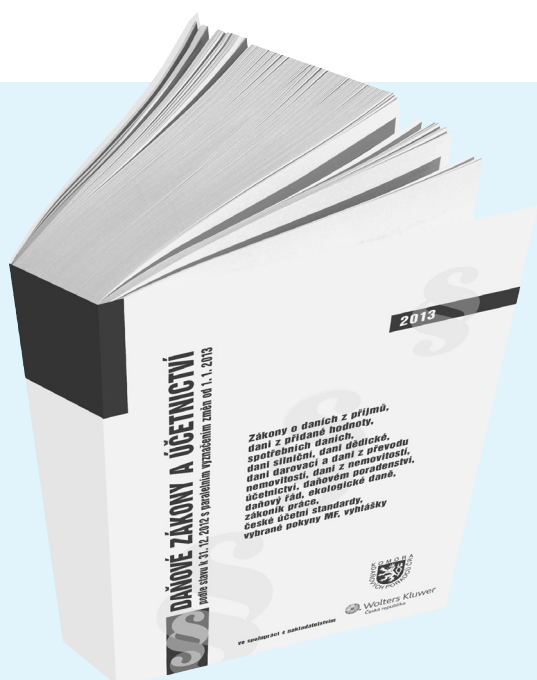
Pokud účastník označil někoho ve své plné moci jako svého zmocněnce, aniž by však s ním uzavřel dohodu o zastoupení, pak zastoupení nevzniklo. Doručí-li přesto soud (orgán veřejné moci) s ohledem na plnou moc doloženou účastníkem touto „zdánlivému zmocněnci“, je toto doručení účinné. Vzhledem k absenci zvláštní procesní úpravy je totiž nutno aplikovat úpravu občanského zákoníku³⁶. Podle § 444 odst. 1 NOZ platí, že kdo vlastní vinou vyvolá u třetí osoby (tj. v tomto případě u soudu³⁷) domněnku, že zmocnil někoho jiného k právnímu jednání, nemůže se dovolat nedostatku zmocnění, byla-li třetí osoba v dobré víře a mohla-li rozumně předpokládat, že zmocnění bylo uděleno. Mezi touto osobou a účastníkem žádný právní vztah zásadně nevzniká (výjimečně lze např. uvažovat o aplikaci § 2901 věta druhá NOZ). Povinnost vůči účastníkovi nevzniká ani tehdy, je-li touto osobou advokát nebo daňový poradce; je však věcí stavovských předpisů, pokud mu z tohoto důvodu vznikne povinnost (vůči soudu, správci daně) oznámit neexistenci zastoupení.

4 Závěr

Zastoupení vzniká na základě dohody o zastoupení, již je třeba odlišovat od obligace, která zpravidla vytváří vnitřní vztah mezi zástupcem a zastoupeným. Tato dohoda směřuje k založení zástupčího oprávnění, tj. právní moci (právní možnosti) jednat jménem a s účinky pro zastoupeného. Plnou mocí můžeme rozumět jak samo zástupčí oprávnění založené soukromoprávním jednáním, tak i jen osvědčení o existenci zástupčího oprávnění; NOZ užívá tento pojem ve druhém významu. Účinky zastoupení může vyvolat i jen jednostranné jednání „zmocnitele“, vyžaduje-li to ochrana dobré víry třetího (§ 444 NOZ).

Skutečnost, že dobrovolné zastoupení se zásadně zakládá na dohodě (výjimkou je § 444 NOZ), je třeba zohlednit i v rámci soudního nebo správního řízení, kde je účastník zastoupen zástupcem, kterého si zvolil (např. § 24 a násl. OSŘ). I přes doložení plné moci může soud požadovat prokázání existence zastoupení, zpravidla vyjádřením zástupce uvedeného v plné moci.

- ³⁶ Srov. DOLEŽÍLEK, J. in: DRÁPAL, L., BUREŠ, J. a kol. *Občanský soudní řád*. 1. vyd. Sv. 1. Praha: C.H. Beck, 2009, komentář k § 24, s. 142, marg. č. 1.
- ³⁷ Byť soud není právnickou osobou, jde o orgán státu, který již právnickou osobou je. Na druhou stranu stát zde nevystupuje jako soukromý subjekt-právnická osoba, nýbrž jako nositel veřejné moci. V každém případě je třeba toto pravidlo aplikovat přinejmenším analogicky.



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 30. 6. 2013 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 7. 2013

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.

Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Náorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Cena publikace 435 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](#). V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Pro rok 2013 garantujeme cenu 415 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Svěřenské fondy podle nového občanského zákoníku

JUDr. Vlastimil Pihera, Ph.D.
advokát v advokátní kanceláři
Kocián Šolc Balašík

člen Komise pro aplikaci nové civilní
legislativy při Ministerstvu spravedlnosti



Nový zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále též „NOZ“), přináší mezi mnohými změnami do českého práva též koncept srovnatelný s anglo-americkými trusty – tzv. svěřenský fond. Jakkoli může znít jeho název poněkud zastarale, nenechme se jím klamat. Jde o revoluční krok, k němuž se dosud většina jurisdikcí v Evropě ve své konzervativnosti neodhodlala. Českému právu se tak na jedné straně otevírají nové obzory, na druhé straně je však stavěno před mnohé otázky, které nový koncept vyvolává.

1 Trust nově v českém právu

Jednou z největších inovací, které přináší rekodifikace soukromého práva, lze označit otevření prostoru českého práva právním strukturám „podobným trustu“ („trust-like“), tedy institutu anglo-amerického práva *common law*. Trust si získal velkou oblibu nejen v zemích svého původu, ale též v oblasti mezinárodních finančních transakcí. V právních řádech kontinentálního typu založených na tradici středověké recepce římského práva (*ius commune*) však povětšinou chápe právní doktrína trust jako koncept, který není slučitelný se základními principy, na nichž tyto právní řády spočívají. Absence srovnatelného institutu je však současně vnímána jako jejich podstatný nedostatek. Především v poslední době lze vysledovat zřejmě obecnou tendenci kontinentálních právních řádů ustupovat ze své doktrinární neoblomnosti a v určité podobě „brát trust na milost“ nebo přímo konstruovat instituty, které samozřejmě nejsou „pravými“ trusty *common law*, ale které se s využitím právních konstrukcí akceptovatelných v tradici kontinentálního práva funkčně trustům přibližují. Lze zmínit příklad Itálie, která již v roce 1992 ratifikovala Haagskou úmluvu o právu rozhodném pro trust z roku 1985 a přistoupila k plnému právnímu uznávání zahraničních institutů typu trustu i v rámci italského práva, nebo příklad Francie, která upravila v rámci občanského zákoníku vlastní institut tzv. *fiducie* v roce 2007. Rekodifikace českého práva řadí Českou republiku po bok těchto států.

Základním znakem anglo-amerického trustu je zdánlivé rozdělení vlastnictví na dva prvky – na *legaltitle* neboli formální vlastnické právo, které náleží správci trustu, a na *equitabletitle* neboli ekonomické vlastnictví, které náleží beneficiantovi, v jehož prospěch byl trust zřízen. Tento popis je však nutné brát s rezervou, protože koncepce vlastnického práva v právních řádech *common law* je podstatně odlišná od našich obvyklých představ, a též rozdělení mezi formálním právem *common law* a právem *equity* se vymyká našim zkušenostem. Tím spíše je ale pochopitelné, že kontinentální právní řády odmítají koncepci trustu. Základní argument spočívá v nepřijatelnosti dělení vlastnického práva mezi dvě osoby. Kontinentální právní řády vycházejí z toho, že vlastník určité věci může být jen jeden a jde vždy o vlastníka „úplného“. Právní řády z rodiny kontinentálního práva se musejí s tímto problémem složitě vypořádávat. Např. v Itálii panuje názor, že lépe než se o to pokoušet, je prostě umožnit i pro účely čistě italských transakcí využití trustů řídicích se zahraničním právem. Tak se lze v Itálii setkat s „domestifikovanými“ převážně anglickými trusty označovanými jako *trust interno*.¹

Toto řešení je jistě možné a v diskuzi nad novým občanským zákoníkem, resp. nad svěřenskými fondy, by nemělo zůstat bez povšimnutí, že rekodifikace českého soukromého práva otevírá i tuto cestu. Zákon o mezinárodním právu soukromém, který byl přijat a vstoupí v účinnost společně s novým občanským zákoníkem, po vzoru požadavků zmíněné Haagské úmluvy o právu rozhodném pro trust stanoví, že v oblasti českého práva jsou uznávány též zahraniční trustové struktury („svěřenský fond nebo obdobné zařízení“). Takto budou uznány i v České republice zřízené trusty, které se podle určení zakladatele mají řídit cizím právem. Shodně jako v Itálii nic zřejmě nevylučuje, aby zakladatel v České republice zřídil trust podle zahraničního práva, a to i v případě, kdy by daný trust neměl žádný zahraniční prvek. Tato možnost poněkud posouvá i samotné vnímání významu nové tuzemské trustové struktury – svěřenského fondu. Ten bude jen jednou z alternativ.

¹ Srov. např. Lipoi, M. *Trusts in Italy as living comparative law laboratory*. *Trusts&Trustees*, č. 19, 2013, s. 302–308.

2 Koncepce svěrenského fondu

Nový občanský zákoník přináší zcela nový institut – svěrenský fond, který představuje českou variantu institutu funkčně podobného trustu. Nejde však o dílo zcela originální. Jeho autoři se pro inspiraci obrátili na quebecký občanský zákoník (Code civil du Québec) z roku 1994, z něhož v podstatě jen s méně významnými odchylkami převzali úpravu quebecké fiducie včetně zvláštní úpravy správy cizího majetku (*administration d'ubien d'autrui*). Toto řešení lze považovat za dobré. Quebec je jurisdikcí kontinentálního typu s dlouhodobou zkušeností soužití s právem *common law*, a lze proto předpokládat, že i s největšími předpoklady pro úspěšné začlenění tohoto institutu do dogmatického systému *ius commune*. Současně se jedná o právní úpravu relativně nedávnou a svojí koncepcí sice revoluční, ale zcela funkční.

Shodně jako quebecký občanský zákoník fiducii, pojímá i česká právní úprava svěrenský fond jako autonomní jmění vznikající vyčleněním majetku, aby sloužil určitému účelu. Majetek ve svěrenském fondu představuje oddělené a nezávislé vlastnictví. Zákon výslovně normuje, že majetek ve svěrenském fondu není ani vlastnictvím správce, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím osoby, které má být ze svěrenského fondu plněno. Vlastnická práva k majetku ve svěrenském fondu vykonává vlastním jménem na účet fondu svěrenský správce (§ 1448 NOZ), a to ve prospěch stanoveného účelu. Postavení správce je tedy koncepčně odlišné od postavení vlastníka, který je zásadně oprávněn v rozsahu, v jakém není zvláště omezen právem jiného, držet a nakládat se svým vlastnictvím pro svůj vlastní prospěch. Svěrenský fond neprolamuje tradiční zásadu *numerus clausus* věcných práv. Obecný koncept (absolutního) vlastnictví, jinak definiční znak majetku (§ 495 NOZ), je však po vzoru quebecké úpravy potlačen ve prospěch funkcionálního řešení.

Svěrenský fond může být zřízen k soukromému účelu ve prospěch určité nebo určitelné osoby, obmyšleného, kterému nebo v jehož prospěch má být ze svěrenského fondu poskytnuto plnění, ale (na rozdíl od obvyklé úpravy trustu v zemích *common law*) též za účelem sledování jiného soukromého nebo komunitního cíle, který primárně nesleduje prospěch konkrétní osoby. Zákon v tomto ohledu ponechává na vůli zakladatele, jaký konkrétní účel vymezí; jeho invence je omezována výhradně obecnou právní úpravou, požadavky veřejného pořádku a dobrých mravů.

Svěrenský fond může být dále zřízen jako veřejně prospěšný. Účelem veřejně prospěšného svěrenského fondu je přispívat k obecnému blahu například v oblasti kultury, výchovy, víry, vědy nebo jinými formami filantropických aktivit. Hlavním účelem veřejně prospěšného svěrenského fondu nemůže být provozování podnikatelských aktivit, tedy provozování podniku či jiný způsob dosahování zisku.

3 Vytvoření svěrenského fondu

Svěrenský fond vytváří zakladatel, a to tak, že svěří svůj majetek svěrenskému správci, aby jej držel a spravoval za určitým účelem. Svěrenský fond může být zřízen *inter vivos* nebo *mortis causa*. Svěrenský fond *inter vivos* nevznikne dříve, než se svěrenský správce ujme výkonu své funkce (resp. v dikci § 1451 NOZ obsahově shodně „prijme pověření“), tedy než projeví svoji vůli majetek držet a spravovat za těchto podmínek. Pokud by se však svěrenský správce z jakéhokoli důvodu neujal své funkce, může zakladatel nebo soud na návrh osoby, která na tom prokáže zájem, jmenovat nového svěrenského správce, a tak zajistit, aby vznik svěrenského fondu nebyl z důvodů na straně svěrenského správce zmařen. Odlišná situace je u svěrenských fondů *mortis causa*, které v souladu s požadavky dědického práva vznikají vždy zpětně již k okamžiku smrti zůstavitele bez ohledu na to, kdy se svěrenský správce ujme výkonu své funkce.

Shodně jako quebecká úprava vychází i česká právní úprava z toho, že svěrenský fond *intervivos* se vytváří smlouvou. Takovou smlouvu uzavře zakladatel zpravidla se svěrenským správcem, nicméně není vyloučeno, aby smlouvu uzavřel i s jinou osobou, např. s obmyšleným. Vedle toho však požaduje, aby takový svěrenský fond měl též statut. V tomto ohledu se zřejmě střetává klasická koncepce fiduciárních vztahů v tradici *ius commune* jako primárně smluvního ujednání a koncepce fundace, které jsou zásadně zřizovány jednostranným jednáním. Navíc se vyžaduje, aby měl statut, shodně jako je tomu v případě fundací, formu veřejné listiny (tedy notářského zápisu). Zde se zřejmě projevila hlubší sounáležitost mezi svěrenským fondem a nadací, kterou český zákonodárce pociťoval. Zachování požadavku na existenci smlouvy zřejmě zbytečně vylučuje zřídit svěrenský fond *inter vivos* jednostranným jednáním, jak je standardem v zemích *common law*. Požadavek na existenci statutu ve formě veřejné listiny v podstatě vylučuje možnost, aby jako svěrenský fond byla kvalifikována neformální ujednání. Tím se použitelnost tohoto institutu v českém právu podstatně zužuje.

Vznikem svěrenského fondu dochází k převodu vlastnického práva zakladatele k vyčleněnému majetku ve prospěch autonomního vlastnictví, resp. svěrenského fondu. Zakladatel ztrácí své vlastnické právo k vyčleněnému majetku. Pokud dochází k vyčlenění majetku na základě smlouvy, pak ve vztahu k majetku, u něhož zákon podmiňuje nabytí vlastnického práva na jinou podmínku, než je uzavření smlouvy o převodu vlastnického práva, k těmto translativním účinkům dochází až splněním takové podmínky. Svěrenský správce je povinen jednat v souladu s principem transparentnosti správy cizího majetku, který nachází výraz jednak v řádném vedení účetních nebo jiných záznamů o spravovaném majetku, jednak též ve fyzickém oddělení spravovaného majetku tak, aby jej bylo možné vždy jednoznačně identifikovat. I pokud mu taková

povinnost nevyplývá z předpisů upravujících vedení účetnictví, je správce povinen vždy vést záznamy o spravovaném majetku a na nich dokumentovat jednak jeho stav, jednak též způsob, jakým bylo ve správě se spravovaným majetkem nakládáno. Spravovaný majetek musí být oddělen od vlastního majetku správce (tj. musí být např. držen na oddělených účtech). To se samozřejmě uplatní i ve vztahu k majetku ve svěřenském fondu. Zákon explicitně nezakazuje, aby došlo ke smísení více majetků spravovaných stejným správcem. Z obecného principu transparentnosti však vyplývá, že i ve vztahu k takovým majetkům musí správce postupovat tak, aby je bylo možné vzájemně bezpečně odlišit.

4 Správa svěřenského fondu

Správu svěřenského fondu vykonává svěřenský správce. Svěřenským správcem může být předně jakýkoli svéprávný člověk. Možnost právnických osob vykonávat funkci svěřenského správce je podmíněna tím, že jim tak explicitně umožní zákon. V současné chvíli obsahují takové zmocnění pro právnické osoby pouze zákon o investičních společnostech a investičních fondech, který za určitých podmínek umožňuje vykonávat tuto činnost investičním společností, a zákon o statutu veřejné prospěšnosti, který umožňuje nadacím se statusem být svěřenským správcem svěřenského fondu, souvisí-li účel svěřenského fondu s činností nadace. Svěřenským správcem může být též zakladatel nebo obmyšlený, nicméně v takovém případě musí mít svěřenský fond ještě alespoň jednoho dalšího „nezávislého“ svěřenského správce, který nebude ani zakladatelem, ani obmyšleným. V takovém případě zákon stanoví výjimku z obecného pravidla, podle kterého v případě mnohosti správců cizího majetku jednají správci většinou hlasů, a vyžaduje, aby správci jednali vždy společně.

Svěřenského správce jmenuje zpravidla zakladatel přímo v zakladatelském jednání, nicméně zakladatelské jednání může upravit i jen způsob jmenování svěřenského správce (zpravidla v případech, kdy by svěřenský fond nebyl vytvářen smlouvou uzavíranou se svěřenským správcem). Občanský zákoník svěřuje zakladateli svěřenského fondu též oprávnění již jmenovaného svěřenského správce odvolat a jmenovat nového, a to již za doby existence svěřenského fondu, popřípadě určit pravidla pro takové pozdější odvolání a jmenování svěřenského správce. Nic dále nebrání zakladateli, aby v rámci pravidel svěřenského fondu omezil dobu funkce správce a následně správce vždy v pravidelných intervalech opětovně jmenoval. Projevuje se tak důraz, který koncepce svěřenského fondu klade na postavení zakladatele a kterým se významně odlišuje od koncepce trustu v zemích *common law*. Zakladatel svěřenského fondu si tak i po vzniku svěřenského fondu udržuje zásadní vliv nad správou svěřenského fondu. Toto jeho postavení je dále umocněno právem dohledu nad správou svěřenského fondu, které mu spolu s obmyšleným svěřuje zákon. Osoba s právem dohledu je oprávněna kontrolovat veškeré doklady týkající se správy svěřenského fondu a požadovat vyúčtování správy.

Svěřenskému správci náleží plná správa majetku ve svěřenském fondu ve smyslu obecné úpravy správy cizího majetku, konceptu, který nový občanský zákoník též přejímá z quebeckého občanského zákoníku. Režim plné správy cizího majetku umožňuje svěřenskému správci činit se spravovaným majetkem „cokoli, co je nutné a užitečné“, v tomto případě k dosažení účelu svěřenského fondu. Svěřenský správce je povinen vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře. Jde o v českém právu (především v oblasti korporálního práva) tradiční koncept, který nově v principu v souladu s tradičním chápáním tohoto kritéria definuje nový občanský zákoník jako požadavek jednat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí. V kontrastu k požadavku jednat poctivě a pečlivě podle svých schopností, jaký najdeme třeba v rámci obecné úpravy příkazu, představuje požadavek péče řádného hospodáře objektivní standard, který se opírá o obvyklé požadavky kladené na jednání osob čestných a zodpovědných. Úprava správy cizího majetku v občanském zákoníku pak tyto požadavky dále rozvíjí, především požadavkem rovného zacházení s obmyšlenými a omezeními směřujícími k omezení střetu zájmů. Svěřenský správce se může stát stranou smlouvy týkající se majetku ve svěřenském fondu, smluvně nabýt právo na tento majetek nebo nabýt právo vůči svěřenskému fondu jen se souhlasem obmyšlených. Podobně je omezena jeho možnost užívat spravovaný majetek nebo informace získané při správě svěřenského fondu k vlastnímu prospěchu. Významně je omezena též možnost bezúplatných převodů.

5 Mechanismy ochrany v případě porušení povinností správce

Svěřenský správce je povinen vykonávat svoji funkci s péčí řádného hospodáře. Svěřenský správce je povinen nahradit ve prospěch svěřenského fondu veškerou škodu, kterou by způsobil porušením svých povinností při výkonu této funkce. Vedle toho je svěřenský správce povinen vydat též veškerý výnos, který sám získal v důsledku porušení svých povinností při správě svěřenského fondu, především pak v důsledku porušení pravidel k zamezení vzniku střetu zájmů. Osobou oprávněnou uplatnit taková práva ve prospěch svěřenského fondu je primárně svěřenský správce, který se ujme výkonu funkce po škůdci.

Obmyšlený, ale též zakladatel nebo „jiná osoba, která na tom prokáže právní zájem“, mají právo domáhat se, aby soud uložil nebo zakázal svěřenskému správci určité jednání. Je-li svěřenský správce „bez dostatečného důvodu nečinný“, může soud též pověřit zakladatele, obmyšleného nebo jinou osobu, která na tom prokáže právní zájem, aby vedla spor „v zájmu svěřenského fondu“. Tyto osoby mohou dále požadovat, aby soud odvolal nebo jmenoval svěřenského správce, tedy aby nahradil stávajícího svěřenského správce správcem jiným. V rámci žaloby vedené „v zájmu svěřenského fondu“ se mohou oprávněné osoby domáhat náhrady škody či vydání výnosů po svěřenském

správci, a to zřejmě i proti svěrenskému správci, který dosud vykonává svoji funkci.

Jedním z nejvýraznějších znaků trust(u) zemí *common law* jsou pravidla označovaná obecně jako „tracing“, resp. zvláštní povinnosti správce nebo nabyvatele věci vydat nabytou věc, pokud k nabytí takové věci došlo v souvislosti s porušením pravidel správy trust(u). České právo shodně jako quebecké tuto koncepci nepřijímá, nicméně nabízí alternativní cesty nápravy takových situací. Vedle již výše uvedených práv svěřuje nový občanský zákoník zakladateli, obmyšlenému nebo jiné osobě, která na tom prokáže právní zájem, přímé právo dovolat se neplatnosti jednání, které poškozuje svěrenský fond nebo právo obmyšleného. Toto právo v sobě tedy zahrnuje též právo domáhat se neplatnosti převodu věci ze svěrenského fondu třetí osobě v rozporu s pravidly správy svěrenského fondu. Jeho koncepční uchopení v rámci obecného konceptu neplatnosti, resp. pravidel o nabytí vlastnictví od neoprávněného nebo relativní neúčinnosti právních jednání, však zůstává v současné době nejasné. Domníváme se, že i s ohledem na úpravu povinností správce vůči třetím osobám by však měla být vždy chráněna dobrá víra třetích osob.

Ve vztahu ke třetím osobám není svěrenský správce ze svého jednání osobně zavázán pouze tehdy, pokud je zřejmé, že jedná na účet svěrenského fondu. V ostatních případech se věřitelé ze závazků takto vzniklých mohou uspokojit jak ze svěrenského fondu, tak z osobního majetku svěrenského správce. Pokud však při svém jednání překročil svoji působnost a třetí osobě nesvědčí dobrá víra v řádný výkon správcovy působnosti, pak je ze svého jednání zavázán pouze svěrenský správce osobně, tj. věřitelé se nemohou uspokojit ze svěrenského fondu.

6 Ukončení, omezení doby trvání

Svěrenský fond zanikne uplynutím doby, na kterou byl zřízen, nebo je-li dosaženo účelu, pro který byl svěrenský fond zřízen. Svěrenský fond může dále zaniknout v důsledku rozhodnutí soudu, a to na návrh „osoby, která na tom má právní zájem“. Soud však může takto rozhodnout pouze, pokud je dosažení účelu svěrenského fondu nemožné nebo obtížně dosažitelné. Primárním ohledem při rozhodování musí být vždy vůle zakladatele. Zrušení svěrenského fondu přichází v úvahu jako *ultima ratio*. Soud může zrušit svěrenský fond pouze tehdy, pokud je přesvědčen, že byl-li by zakladatel v době vzniku obeznámen se zvažovanými okolnostmi, svěrenský fond s tímto účelem by nezřídil.

Vedle zrušení svěrenského fondu může svěrenský fond rozhodnout též o změně statutu svěrenského fondu. Jde-li o svěrenský fond zřízený za veřejně prospěšným účelem a jsou-li zde jinak dány důvody pro jeho zrušení, může soud namísto toho rozhodnout o změně jeho účelu, a to tak, že ten stávající nahradí podobným. I v tomto případě musí soud respektovat vůli zakladatele v tom smyslu, že podobnost

účelu musí být vždy posuzována primárně s ohledem na vůli zakladatele. V ostatních případech může soud statut pouze upravit, a to jen v takovém rozsahu, v jakém lze ve shodě s původním úmyslem zakladatele lépe dosáhnout účelu svěrenského fondu nebo mu lépe prospět. Účel svěrenského fondu musí v těchto případech zůstat zachován.

Zákon stanoví omezení trvání soukromého svěrenského fondu zřízeného ve prospěch určité osoby (nikoli tedy svěrenských fondů zřízených za neosobním účelem nebo za veřejně prospěšným účelem), čímž se snaží omezit nejdelší možnou dobu, po kterou majetek ve svěrenském fondu není předmětem „standardního“ absolutního vlastnictví, aniž byl dán jeho definitivní hospodářský účel.

Omezení doby trvání svěrenského fondu je nepřímé. Zákon limituje dobu, v níž může vzniknout právo obmyšleného na plnění ze svěrenského fondu. Rozlišuje mezi právem ke kmenovému majetku a „pouhým“ právem na plody a užitky kmenového majetku. Právo na plody a užitky pak musí vzniknout nejpozději do sta let od vzniku svěrenského fondu a nejpozději uplynutím této lhůty též zanikne. To však platí beze zbytku jen, je-li zřízeno ve prospěch právnické osoby. Je-li takové právo zřízeno ve prospěch člověka, trvá i po uplynutí této doby až do doby jeho smrti. Právo na plnění z kmenového majetku ve svěrenském fondu musí též vzniknout nejpozději do sta let od vzniku svěrenského fondu, avšak pokud má obmyšlený nastoupit až po zániku posledního práva na plody a užitky z takového majetku, pak může vzniknout jeho právo i později; logicky poté, co dojde k zániku takového práva na plody a užitky.

7 Závěrem

Implementaci trustové struktury ve formě svěrenského fondu do českého práva je dle mého názoru nutné jednoznačně hodnotit jako pozitivní krok. Svěrenský fond jako neobyčejně flexibilní nástroj majetkového práva podstatně rozšiřuje možnosti optimalizovaných dispozic s majetkem, ať již v souvislosti se správou rodinného majetku nebo v obchodních vztazích. Nebude jej možné opominout v rámci jakýchkoli úvah o složitějších finančních transakcích. Současně se tím české právo staví do pozice, kdy (i díky jak se zdá daňově neutrálnímu přístupu ke svěrenskému fondu) může nabídnout právní prostředí kompetitivní se zahraničními jurisdikcemi, které jsou dnes v těchto souvislostech využívány (anglické a americké trusty, německé *Familienstiftungen*). Na druhou stranu je nutné upozornit, že vzhledem k chybějící historické zkušenosti bude v praxi nutné jistě překovávat řadu výkladových problémů. V tomto ohledu se však lze obracet na poměrně dlouhodobou zkušenost, kterou s téměř shodnou úpravou má quebecké právo, jež by mělo být dobrým zdrojem inspirace. I z tohoto důvodu tak pravděpodobně intenzita výkladových problémů či nejasností nepovede k ochromení, či dokonce popření institutu svěrenského fondu.

Přechodná ustanovení aneb proč číst zákon odzadu

JUDr. Petr Bezouška, Ph.D.
of Counsel v advokátní kanceláři PRK
Partners s.r.o.



Nový zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále též „NOZ“), obsahuje 3081 paragrafů. Opravdu velké číslo. U každého zákona a zvláště takto rozsáhlého je velmi důležitá jeho systematika. V tomto případě můžeme zákon rozdělit na několik částí: 1) obecnou část, 2) rodinné právo, 3) absolutní majetková práva, 4) relativní majetková práva a 5) ustanovení společná, přechodná a závěrečná. S kterou částí začít? Kterým věnovat největší pozornost? Tvrdím, že pro právní praxi v následujících několika letech po účinnosti zákoníku budou nejdůležitějšími pravidla regulující přechod od staré do nové právní úpravy. Čítají v souhrnu 52 ustanovení a jsou obsažena v § 3028 až 3079. Takový malý zákon ve velkém zákoníku.

Právě v přechodných pravidlech lze hledat odpovědi na otázky typu: Co se stane se smlouvou, kterou jsem uzavřel před účinností nového zákoníku a má se z ní plnit až v roce 2014? Změní se existující zajištění dluhu? Musím změnit závět, kterou již mám delší dobu sepsanou? Mám si zkontrolovat údaje v katastru nemovitostí? Obdobnou funkci plní § 775 až 785 v novém zákoně o obchodních korporacích. Ten v pasáži o přechodných ustanoveních dává odpovědi na podobné otázky, např.: Co musím udělat, aby má společnost mohla bez problémů fungovat i po 1. 1. 2014?

Často se hovoří o významu nové rekodifikace, ale zapomíná se, že vedle této cesty, která od účinnosti obou zákonů vede k novým příležitostem, vede ještě jedna cesta, kterou nesmíme opomíjet, abychom se nedostali do problémů. Proto zde nastíním odpovědi na některé otázky, které může praxe přinést.

Uzavřel jsem se smluvním partnerem smlouvu před 1. 1. 2014, její účinky přetrvávají i po tomto datu. Posuzuje se podle staré nebo nové právní úpravy?

Pro smlouvu a závazek z ní vzniklý platí základní pravidlo: použije se pro ně právo, které bylo platné a účinné v době, kdy byla smlouva uzavřena. Kdo uzavře např. smlouvu o dílo v říjnu 2013 a dílo bude hotové a předáno až v průběhu roku 2014, všechna práva a povinnosti se posoudí podle staré právní úpravy, i kdyby vznikly až v roce 2014. Nic však stranám nebrání v tom, aby se

dohodly, že svůj závazek podřídí novému právu, dojdou-li k závěru, že je to pro ně výhodnější. V zásadě ale platí, co vzniklo za starého práva, také ve starém právu žije a končí. Pokud by smluvní strana porušila svoji smluvní povinnost, pak i případné nároky z vadného plnění, anebo náhrada škody vzniklá z tohoto porušení by se opět řídily starým právem.

Stejně tak změny smlouvy se budou dít dle staré právní úpravy. I tehdy, porušila-li by smluvní strana svoji smluvní povinnost, řešily by se případné nároky z vadného plnění, anebo náhrada škody vzniklá z tohoto porušení opět starým právem. Stejně tak pohledávky z této smlouvy vzniklé se postupují podle starého práva. To je důsledek principu neretroaktivity, který je u nás potvrzený i judikaturou Nejvyššího soudu.

Důležité je i posouzení toho, jak je to se samotným kontrakčním procesem, který byl zahájen před účinností nového kodexu, ale dokončen je až po jeho účinnosti – např. nabídka na uzavření smlouvy byla podána v říjnu 2013, k uzavření smlouvy však došlo až v květnu 2014. V takovém případě se opět použije ustanovení § 3028 odst. 3 NOZ. Starou právní úpravou se bude řídit nejen kontrakční proces, ale též obligace vzniknuvší na základě uzavřené smlouvy.

Důležitým argumentem pro tento závěr je, že když navrhovatel činí svůj návrh, implicitně jsou v něm obsažena i dispozitivní ustanovení – aniž jsou obsažena v návrhu, navrhovatel považuje za samozřejmé, že se jimi má budoucí závazek řídit. Pokud navrhovatel výslovně neurčí, že se má budoucí smlouva řídit novým občanským zákoníkem, vede přijetí tohoto návrhu (ať k němu dojde před nebo po účinnosti nového občanského zákoníku) ke vzniku smlouvy s obsahem dle návrhu, tedy závazek bude podřízen starému právu. Je třeba upozornit, že občanský zákoník pro podřízení závazku novému občanskému zákoníku požaduje výslovné ujednání stran, tudíž předpokládá, že bez něj se řídí starým právem. Zbývá dodat, že kdyby byl návrh učiněn před 1. 1. 2014 podle starého práva přijat po účinnosti NOZ s výhradou, že se má závazek řídit novým zákoníkem, nedošlo by zde vůbec ke konsensu a smlouva by nevznikla.

Zvláštní přechodné pravidlo je obsaženo v zákoně č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (a rovněž v koncesním zákoně). Pokud bylo zadávací řízení zahájeno před účinností nového občanského zákoníku, dokončí se podle dosavadních pravidel a též smlouva, která bude na jeho základě uzavřena, se bude řídit starým právem.

Společně s dalšími osobami máme v podílovém spoluvlastnictví určitý majetek. Dotkne se našeho postavení nová právní úprava?

V případě vlastnického práva a většiny věcných práv vůbec platí jako výchozí pravidlo toto: od účinnosti nového zákoníku se právní poměry týkající se věcných práv posuzují podle nového práva. To znamená, že se uplatní nová pravidla pro správu spoluvlastnictví apod. Důležité též je, že uplynutím jednoho roku od účinnosti nového zákoníku zaniknou zákonná předkupní práva, která vůči sobě spoluvlastníci mají vzhledem ke spoluvlastnickým podílům. Budou-li je chtít zachovat, musejí si je sjednat. Aplikace nového práva však není bezvýjimečná. Práva a povinnosti, které vznikly ještě před účinností nové právní úpravy, se posoudí podle starého práva. Uhradil-li jeden ze spoluvlastníků např. jako cenu za opravu střechy více, než činí jeho podíl před 1. 1. 2014, znamená to, že se jeho právo na úhradu přeplatku po ostatních spoluvlastnících posoudí podle starého práva, i když bude žalovat až po účinnosti nového zákoníku.

Vlastním pozemek a na pozemku mám postavený dům. Jak se mne dotkne opětovné zavedení zásady *superficiessolo cediti*?

Nový občanský zákoník se vrací k zásadě, že součástí pozemku je vše, co na něm vzejde. Doposud jsme byli zvyklí, že stavby, které byly se zemí spojeny pevným základem, nebyly součástí pozemku, ale byly samostatnými věcmi. Tuto stavbu bylo možné prodat nebo zatížit bez ohledu na pozemek, na kterém stojí, a naopak. Nový občanský zákoník způsobí, že tam, kde mají pozemek a stavba na něm postavené stejné vlastníky ve stejném vlastnickém režimu, stavba přestane mít charakter samostatné věci a stane se součástí pozemku.

Pro vlastníka to znamená jediné. Fakticky se jeho majetek nezmenší ani nezvětší, právně však bude místo dvou věcí vlastnit jednu věc. V případě, kdy mají pozemek a stavba různé vlastníky, vznikne oběma ze zákona vzájemné předkupní právo. Bude-li chtít vlastník stavby tuto prodat, bude ji muset nejdříve nabídnout ke koupi vlastníkovi pozemku, a naopak.

Tato novinka se vůbec nedotkne majitelů bytů v bytových domech. I když právě domy na sídlištích často stojí na cizím pozemku, který společenství vlastníků domu nepatří, nebudou majitelé bytových jednotek ani po 1. 1. 2014 vázáni zákonným předkupním právem, své byty budou moci prodávat stejně volně jako dnes.

I když má pozemek a stavba jednoho vlastníka, lze se vyhnout tomu, aby došlo ke dni účinnosti zákoníku ke spojení těchto věcí. Např. stačí ke stavbě zřídit předkupní právo s věcně-právními účinky (bude zapsáno v katastru nemovitostí), neboť pak se uplatní § 981 NOZ o přednosti v katastru nemovitostí zapsaného věcného práva k cizí věci před právem nezapsaným.

Jsem společníkem společnosti s ručením omezeným, nevím, zda jsou stanovy mé společnosti v souladu s novým právem. Musí být? Je to vůbec třeba kontrolovat?

Tuto otázku řeší přechodná ustanovení zákona o obchodních korporacích. Předně platí, že život obchodních korporací běží podle dosavadních pravidel starého práva, pokud se společníci nerozhodnou jinak. Učinit takové rozhodnutí lze nejpozději do dvou let od účinnosti nového práva, tedy do 31. 12. 2016. Zcela v klidu však společníci ani statutární orgány být nemohou, protože ze zákona s účinností nového práva se zrušují všechna ujednání společenských smluv (tedy i stanov), která jsou v rozporu s kogentními pravidly zákona o obchodních korporacích. Každá obchodní korporace musí nejpozději do 30. 6. 2014 přizpůsobit svoji společenskou smlouvu (stanovy) právní úpravě zákona o obchodních korporacích. Pokud to společnost neučiní, může to ve svém konečném důsledku vést až k jejímu zrušení.

Jsem členem občanského sdružení. Ta prý mají od 1. 1. 2014 zaniknout. To přestaneme existovat?

Pro právnické osoby, tedy i pro dosavadní občanská sdružení, jsou důležitá přechodná ustanovení v § 3041 a násl. NOZ. Obecně se stanoví, že právní povaha právnických osob upravených novým občanským zákoníkem se řídí ustanoveními tohoto zákoníku ode dne nabytí jeho účinnosti. To znamená, že např. nadace, nadační fondy, společenství vlastníků apod. se plynule stanou právnickými osobami podle nového občanského zákoníku, i když doposud se řídily jinými právními předpisy. Občanský zákoník již neužívá pojem „občanské sdružení“, namísto toho používá pojem „spolek“. Občanská sdružení se tak od 1. 1. 2014 automaticky stanou spolky, aniž by jejich orgány musely něco dělat.

Základní povinností všech těchto právnických osob je upravit do tří let od účinnosti zákoníku svoji společenskou smlouvu nebo statut tak, aby byl v souladu s novými (kogentními) pravidly. Odporuje-li novým pravidlům název, je třeba jej upravit do dvou let (§ 3042 NOZ).

Zrušen je ale zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Tuto právní formu nahrazuje právní forma ústavu, která již není matoucí, neboť v případě o. p. s. nejde o společnost, nemá žádné členy. Dosavadní obecně prospěšné společnosti však mohou i po účinnosti nového zákoníku fungovat nadále (podle zrušené právní úpravy), anebo se mohou transformovat na ústav, nadaci, nebo nadační fond (§ 3050 NOZ).

Slyšel jsem, že bude mít daleko větší význam to, co je zapsáno v katastru nemovitostí. Vlastním několik nemovitostí, s nimiž neplánuji v nejbližší době nakládat, mám se o to nějak zajímat?

Nový občanský zákoník poskytuje jak ochranu aktuálnímu vlastníkovu nemovité věci, tak i jejímu nabyvateli (např. kupujícímu). Ten, kdo za úplatu získá nemovitost od někoho, kdo je zapsaný jako vlastník v katastru nemovitostí, stane se vlastníkem, i když je záznam v katastru nemovitostí nesprávný. Důležité je, že takto se chrání jen poctivý nabyvatel, který jedná v dobré víře. Pro aktuální vlastníky z toho v prvé řadě vyplývá následující: nejpozději do 31. 12. 2014 by si měli v katastru nemovitostí zkontrolovat, zda jsou zapsané údaje správné, čímž předejdou možným komplikacím. Podle přechodných ustanovení totiž platí, že ochrana poctivého nabyvatele se „zapne“ až uplynutím jednoho roku od účinnosti zákoníku.

Zajistil jsem svůj dluh zástavním právem, bude se zajištění posuzovat podle staré nebo nové právní úpravy?

Na zajišťovací instituty (zástavní právo, ručení, zajišťovací převod práva, bankovní záruka apod.) pamatují přechodná ustanovení zvláštním pravidlem. To je jednoduché. Vzniklo-li zajištění před účinností nového zákona, posoudí se až do svého zániku se vším všudy podle starého práva (i když by zanikalo a realizovalo se třeba až v roce 2016 či později). Věřiteli a dlužníku však zákon dává právo rozhodnout se, že zajištění podřídí novému právu od jeho účinnosti.

Za starého práva jsem uzavřel smlouvu, která se po 1. 1. 2014 ukázala jako vadná a neplatná. Můžu se dovolávat toho, aby se platnost smlouvy posoudila podle nového práva, které má mírnější kritéria pro posouzení neplatnosti?

Zásadně platí, že vznik smlouvy, její platnost či neplatnost se posoudí podle práva platného a účinného v době uzavření smlouvy. Na tom nemůže nic změnit ani to, že bude nedostatek smlouvy odhalen až po účinnosti nového občanského zákoníku. Přechodná ustanovení však obsahují pravidlo, které stanoví, že i na práva a povinnosti,

kteřá se posuzují podle dosavadních právních předpisů, se použije prvních 14 paragrafů nového občanského zákoníku. Jde o pravidlo, které zavádí určitý typ pravé retroaktivity prvních 14 paragrafů nového občanského zákoníku.

Pokud podle přechodných ustanovení dojdeme k závěru, že se právo či povinnost má posoudit podle dosavadních právních předpisů, je třeba zohlednit § 3030 NOZ a na „staré“ právo nahlížet filosofií nové právní úpravy – např. zohledňovat poctivost jednání, dobrou víru při uzavírání smluv, držet se výkladu zákona, který preferuje hledání jeho smyslu a účelu apod. Když se nad tím člověk zamyslí s odstupem, zjistí, že se *de facto* o retroaktivitu nejedná. Prvních 14 paragrafů totiž obsahuje pravidla, která jsou obsažena i v současné právní úpravě, jen se na ně často zapomíná (byť je Ústavní soud často připomíná).

Ani § 3030 NOZ však nemůže změnit dosavadní ustálené nahlížení na kogentnost určitých pravidel. Pokud se konstantně určité pravidlo z dosavadního práva považuje za kogentní, nelze tento závěr po účinnosti nového zákoníku prolomit ani skrze § 3030 NOZ. Pokud však dojde k pochybnostem o dispozitivnosti či kogentnosti určitého pravidla z dosavadního práva, pak by se mělo přihlídnout k tomu, jak tuto otázku řeší nový občanský zákoník ve svých úvodních ustanoveních. Stejně tak by se mělo postupovat v případech, kdy závěry o kogentnosti určitého ustanovení neobstojí ani z pohledu dosavadního práva (např. závěry Nejvyššího soudu ohledně nemožnosti sjednat si v rámci občanského zákoníku úroky z prodlení v jiné výši než stanoví právní předpis – pokud by po účinnosti nového zákoníku soud posuzoval platnost takového ujednání učiněného před účinností zákoníku, neměl by je považovat za neplatné).

Ustanovení § 3030 NOZ nemůže obecně vést ani ke zhojení neplatnosti smlouvy uzavřené před účinností nového občanského zákoníku (nemůže dojít k obživnutí smlouvy). Jedinou výjimkou je cestovní smlouva, na což pamatuje speciální pravidlo v § 3078 NOZ.

Právnícké osoby s důrazem na obchodní korporace dle nové právní úpravy účinné od 1. 1. 2014

JUDr. Josef Holejšovský
předseda senátu Vrchního soudu v Praze
odborný asistent PF ZČU

Rozdíly současného a nového legislativnětechnického pojetí právníckých osob, začlenění jejich právní úpravy do právních předpisů, nová systematizace právníckých osob, korporace a obchodní korporace v systému právníckých osob, vztah nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích, podstatné právní instituty začleněné do nového občanského zákoníku, přechodná ustanovení podstatná pro právnícké osoby s důrazem na obchodní korporace.

1 Právnícké osoby – prameny právní úpravy – současnost a budoucnost od 1. 1. 2014

a) Stávající právní úprava

Základní právní úprava právníckých osob je i v současné době obsažena v občanském zákoníku (zákon č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů – dále jen „obč. zák.“), nicméně obsahově je velmi nedostatečná, protože ji představují v podstatě jen ust. § 18–20a obč. zák. Ta obsahují základní dělení právníckých osob (sdružení fyzických nebo právníckých osob, účelová sdružení majetku, jednotky územní samosprávy a jiné subjekty, o nichž to stanoví zákon), nejobecnější ustanovení o podmínkách zřízení a vzniku právnícké osoby, její právní způsobilosti, názvu, sídla a osobách za ni či jejím jménem jednajících. Vypočteny jsou způsoby zrušení právnícké osoby, okamžik jejího zániku, přičemž podle výslovného zákonného odkazu se na likvidaci právníckých osob použijí ustanovení obchodního zákoníku. Z typů právníckých osob obsahuje občanský zákoník bližší právní úpravu prakticky jen zájmových sdružení právníckých osob (§ 20f–21 obč. zák.).



Další typy právníckých osob jsou obsaženy ve zvláštních zákonech – viz nadace a nadační fondy v zákoně o nadacích a nadačních fondech (zákon č. 227/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů), obecně prospěšné společnosti v zákoně o obecně prospěšných společnostech (zákon č. 248/1995 Sb., ve znění pozdějších předpisů), občanská sdružení v zákoně o sdružování občanů (zákon č. 83/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů), státní podniky v zákoně o státním podniku (zákon č. 77/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů), a v řadě dalších zákonů.

Obchodní společnosti a družstva jsou v současnosti upraveny v obchodním zákoníku (zákon č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále jen „obch. zák.“), vyjma tzv. evropských forem obchodních korporací a družstev, viz níže. Přeměny obchodních společností a družstev jsou upraveny v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přeměnách“ nebo „ZPřem“).

poznámka

*Tzv. evropské formy obchodních společností a družstev jsou evropská společnost, evropské hospodářské zájmové sdružení a evropská družstevní společnost, které se primárně řídí evropským právem, následně speciálními českými zákony a podzákonnými předpisy a teprve neobsahují-li tyto právní předpisy právní úpravu příslušné otázky, obchodním zákoníkem. **Evropská společnost** je tak upravena zákonem č. 627/2004 Sb., ve znění novel o evropské společnosti, nařízením Rady (ES) č. 2157/2001 ze dne 8. 10. 2001 o statutu evropské společnosti, směrnici Rady 2001/86/ES ze dne 8. 10. 2001, vyhláškou č. 293/2005 Sb., o dokumentech, které je třeba předložit notáři k vydání osvědčení při přemístění zapsaného sídla evropské společnosti a při založení*

evropské společnosti fúzí, vyhláškou č. 204/2008 Sb., o listinách, které je česká zúčastněná společnost povinna předložit notáři k vydání osvědčení o zákonnosti dokončení založení evropské společnosti fúzí. **Evropské hospodářské zájmové sdružení** je upraveno nařízením Rady (EHS) č. 2137/85 ze dne 25. 7. 1985 o zřízení Evropského hospodářského zájmového sdružení a zákonem č. 360/2004 Sb., ve znění novel o Evropském hospodářském zájmovém sdružení. **Evropská družstevní společnost** je upravena nařízením Rady ES č. 1435/2003 ze dne 22. 7. 2003 o statutu evropské družstevní společnosti, směrnicí Rady č. 2003/72/ES ze dne 22. 7. 2003, vyhláškou č. 205/2008 Sb., o listinách, které je české zúčastněné družstvo povinno předložit notáři k vydání osvědčení o zákonnosti dokončení založení evropské družstevní společnosti fúzí, a zákonem č. 307/2006 Sb., ve znění novel o evropské družstevní společnosti.

b) Nová právní úprava

Zásadní změny přináší zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“ nebo „NOZ“), jenž sám ruší, či v jeho důsledku jsou rušeny či novelizovány stávající právní předpisy. Právní úprava zrušených právních předpisů je povětšinou včleněna do NOZ, v některých případech je vytvořen zcela nový právní předpis. To souvisí se samotnou existencí dosavadních typů či forem právnických osob, či s nutností jejich přeměny, resp. přizpůsobení jejich režimu novým právním předpisům. Můžeme hovořit o tzv. kontinuitě existence právnické osoby, tedy pokračování existence určité právní formy právnické osoby, či o diskontinuitě, tedy nemožnosti pokračování určité právní formy právnické osoby. Vedle toho lze odlišovat též kontinuitu a diskontinuitu právního režimu samotné právnické osoby.

Nový občanský zákoník zcela ruší zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů (v jeho rámci jsou upravena občanská sdružení), zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech (v jeho rámci jsou upraveny obecně prospěšné společnosti), zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech (v jeho rámci jsou upraveny nadace a nadační fondy), a zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (v jeho rámci jsou upraveny obchodní společnosti a družstva), což vychází z § 3080 NOZ.

Sdružení dle zákona o sdružování občanů se považují přímo ze zákona za spolky podle NOZ (§ 3045 odst. 1 NOZ). U občanských sdružení tedy platí plná kontinuita jejich právní existence – sdružení pokračují jako právnické osoby i nadále, podle NOZ a jeho ustanovení o spolcích (§ 214–302 NOZ). Sdružení mohou změnit svoji právní formu na ústav (§ 402–418 NOZ) nebo sociální družstvo (§ 758–773 ZOK).

Obecně prospěšné společnosti – plná kontinuita dosavadní právní úpravy je dána též i u nich, kdy jejich práva a povinnosti se i nadále řídí dosavadními právními předpisy (tedy zrušeným zákonem č. 248/1995 Sb.). Obecně prospěšná společnost má právo změnit svoji právní formu na ústav, nadaci nebo nadační fond dle NOZ (postupují přitom obdobně dle ustanovení NOZ o přeměně právní formy právnických osob).

Nadace a nadační fondy vzniklé podle dosavadních právních předpisů se považují za nadace a nadační fondy vzniklé podle NOZ, opět tedy platí plná kontinuita jejich právní existence a diskontinuita právní úpravy, kdy se nadace a nadační fondy řídí zcela novou právní úpravou uvedenou v NOZ (ve smyslu § 3049 NOZ lze zakladatelské právní jednání přizpůsobit úpravě v NOZ).

Obchodní společnosti a družstva se nově primárně (vyjma tzv. evropských typů) řídí namísto zrušeného obchodního zákoníku zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech (dále jen „zákon o obchodních korporacích“ nebo „ZOK“). Tento zákon upravuje právní režim obchodních korporací, pročež za ně jsou považovány jak obchodní společnosti, tak i družstva (§ 1 odst. 1 ZOK). Ohledně tzv. evropských typů obchodních společností, resp. družstev, zůstává zachována hierarchie, kdy primárně jsou upraveny evropským právem, dále se použije speciálních zákonů a předpisů nižší právní síly, a teprve poté se použije právní úpravy v ZOK (evropská společnost, evropské hospodářské zájmové sdružení a evropská družstevní společnost se řídí ustanoveními ZOK v rozsahu, v jakém to připouští přímo použitelné předpisy Evropské unie upravující tyto typy obchodních korporací, viz § 1 odst. 4 ZOK). Ohledně nikoli evropských typů obchodních korporací lze tak s jistou nadsázkou říci, že jejich původní úprava v obchodním zákoníku (§ 56–259 obch. zák.) byla vystřídána právní úpravou ZOK, jež je o dosti objemnější (má 786 paragrafů). Podstatná část dosavadní právní úpravy byla přejata (cca 70 %), část byla změněna či doplněna a dále je součástí ZOK též i zcela nová právní úprava (například sociální družstvo, či rozsáhlá úprava bytových družstev).

Přechodná ustanovení NOZ dále řeší kontinuitu existence **dalších právnických osob – zájmových sdružení právnických osob** (dle § 3051 NOZ se zájmová sdružení právnických osob vzniklá dle dosavadních právních předpisů i nadále řídí dosavadními právními předpisy, tedy § 20f–20j obč. zák.), **právnických osob založených dle zákona č. 42/1980 Sb.**, o hospodářských stycích se zahraničím (dle § 3052 NOZ se takto vzniklé právnické osoby řídí dosavadními právními předpisy), což platí i pro **sdružení dle § 636 zákona č. 101/1963 Sb.**, o právních stycích v mezinárodním obchodním styku, a dále **právnických osob vykonávajících podnikatelskou činnost řídících** se do 1. 1. 2014 právní úpravou dle § 767 odst. 2 obch. zák. (§ 3053 NOZ).

Nová právní úprava a specifické právní formy a typy právnických osob

V souvislosti s dopadem nové právní úpravy na právní formy právnických osob je třeba navíc odlišovat právní úpravu specifické právní formy právnické osoby – například státní podnik (stále dle zákona o státním podniku), příspěvková organizace, akciová společnost (dříve dle obch. zák., nově dle ZOK), a právní úpravu určitého typu právnické osoby v rámci jedné jediné právní formy, například právní úpravu bank (zákonem č. 21 /1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů), obalových společností (zákonem č. 477/2001 Sb., o obalech) atd. Pro tyto typy právnických osob v rámci jedné jediné právní formy (většinou akciové společnosti) povětšinou speciální zákon upravuje jejich specifika, co do zbytku se řídí obecnou právní úpravou své právní formy (např. pro akciové společnosti obch. zák. a dále nejobecnější právní úpravou obč. zák.). Od ledna 2014 se v důsledku rekodifikace zásadním způsobem mění právní úprava právnických osob nejobecnější – NOZ (výrazně se rozšiřuje okruh upravených otázek), obecná v rámci ZOK (dříve v obch. zák.), nicméně speciální právní úprava jednotlivých právních typů v rámci jediné právní formy (například speciální právní úprava bank, pojišťoven a zajišťoven, obalových společností atd.) se mění povětšinou jen dílčím způsobem, či vůbec ne.

2 Vztah nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích

Primárně lze vztah NOZ a ZOK považovat za vztah obecného předpisu (NOZ) a předpisu speciálního (ZOK), neboť ZOK upravuje jen určitý typ právnických osob – obchodní korporace. Zásadní je pro obchodní korporace přesun právní úpravy významné části otázek z dosavadní speciální úpravy v obchodním zákoníku do obecné úpravy pro všechny právnické osoby v NOZ (blíže viz níže). Pro obchodní korporace coby podnikatele je též zásadní přesun definice, resp. vymezení podnikatele, jakož i části k podnikatelům se vážících skutečností do obecné úpravy v NOZ, viz ust. § 420–435 NOZ. V NOZ tak nyní najdeme nejenom čtyři definice podnikání, resp. podnikatele, ale i úpravu obchodní firmy podnikatele, sídla podnikatele, zastoupení podnikatele, zákazu konkurence, speciální povahy vystupování podnikatele v hospodářském styku, jakož i údajů uváděných na obchodních listinách (k těmto otázkám někdy příště více ve speciálním článku). Pro obchodní společnosti a družstva coby obchodní korporace, a tudíž jeden z typů korporací, je v NOZ obsažena nejobecnější úprava korporací samotných, viz § 210–213 NOZ. Z hlediska speciality ZOK platí, že na obchodní korporace se speciálně použije ZOK, nicméně použití obecného NOZ může být v některých případech souběžné. Například důvody neplatnosti obchodní korporace jsou dány v § 92

ZOK. Přitom důvody neplatnosti právnické osoby dle § 129 NOZ se zřejmě uplatní na obchodní korporace též. Do NOZ byla navíc zařazena právní úprava (zcela či částečně), jež je na obchodní korporace přímo použitelná, viz úprava ustanovení a vzniku právnických osob, názvu (ten je modifikován požadavky na obchodní firmu, jež jsou ovšem rovněž v NOZ), sídla (to je také modifikováno sídlem podnikatele rovněž v NOZ), účelu založení a veřejné prospěšnosti, orgánů právnických osob a jednání za právnickou osobu. Prakticky vyčerpávajícím způsobem je v NOZ upraveno zrušení a likvidace právnických osob uplatnivší se přímo i na obchodní korporace. V ZOK jsou pro obchodní korporace obsažena jen obecná ustanovení § 93 a 94 ZOK dopadající na jejich zrušení a likvidaci, pak jsou v ZOK již jen jednotlivá ustanovení reflektující specifika zrušení a likvidace jednotlivých právních forem obchodních korporací (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, družstvo). Jinak je vše o rušení a likvidaci obchodních korporací zahrnuto v ustanovení o rušení a likvidaci právnických osob v NOZ.

3 Právnická osoba dle NOZ – pojem

Právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná (§ 20 odst. 1 NOZ). Právní osobnost má jistou paralelu v dřívějším termínu „právní subjektivita“. Právní osobnost je způsobilost mít v mezích právního řádu práva a povinnosti (§ 15 odst. 1 NOZ). Právnická osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou (§ 20 odst. 1 NOZ). Právnická osoba má právní osobnost od svého vzniku do svého zániku (§ 118 NOZ).

Svéprávnost je dle NOZ způsobilostí nabývat pro sebe vlastním právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem (právně jednat). Přitom toliko jen do určité míry lze spatřovat paralelu v dřívějším pojmu „způsobilost k právním úkonům“, když tato způsobilost je, resp. byla, co do svého rozsahu zjevně užší, než způsobilost k právnímu jednání. Právním jednáním je totiž jakékoli právní jednání, jež vyvolává právní následky, které jsou v něm vyjádřeny, jakož i právní následky plynoucí ze zákona, dobrých mravů, zvyklostí a zavedené praxe stran (§ 545 NOZ). To, zda samotné právnické osobě kromě právní osobnosti náleží též svéprávnost, je v současnosti předmětem teoretických diskusí. Nová právní úprava vychází z tzv. fikční teorie, resp. teorie fikce, tedy že právnická osoba je jen právní fikcí, protože je dovozováno, že právnická osoba sama o sobě svéprávnost nemá a její vůli vytváří a za ni projevují její orgány. Členové orgánů právnické osoby za ni rozhodují a nahrazují její vůli (§ 151 odst. 1 NOZ). Tato vůle se nicméně přičítá přímo právnické

osobě. Právní osobnosti ani svéprávnost se nikdo nemůže vzdát ani zčásti; učiní-li tak, nepřihlíží se k tomu.

Mám-li vyjevit své osobní stanovisko, musím uvést následující. Fikční teorie právnických osob není nic nového, platila dosud v podobě, že právnická osoba je právem uznaný útvar, jenž má právní subjektivitu a způsobilost k právním úkonům, které jejím jménem činil statutární orgán coby jménem právnické osoby přímo jednající orgán. Teoreticky byla obtížně uchopitelná „subjektivita“ vnitřních orgánů právnických osob, jimž sice zákon dával v určitých případech takové postavení, jako kdyby orgán sám měl právní způsobilost (například u společnosti s ručením omezeným udělovala prokuru valná hromada, viz § 125 odst. 2 obch. zák.), přitom však usnesení valné hromady dle judikatury Nejvyššího soudu není právním úkonem. Rozhodnutí či úkony vnitřních orgánů právnických osob tak byly spíše chápány jako vnitřní rozhodnutí nemající přímé vnější právní důsledky, samozřejmě kromě statutárního orgánu a speciálních zákonných oprávnění některých dalších orgánů (např. dozorčí rada s. r. o. či a. s.). Současné pojetí tím, že dle § 151 odst. 1 NOZ „členové orgánů právnické osoby za ni rozhodují a nahrazují její vůli“ akcentuje „nesvéprávnost“ samotné právnické osoby coby fikce na straně jedné a tvorbu její vůle jejími orgány na straně druhé. Jinak řečeno, právnická osoba tím, že nemá „ruce, nohy, ústa...“ nemůže sama činit žádné právní jednání, tato jednání činí všechny její orgány, tyto orgány vytváří vůli potud „nesvéprávné“ právnické osoby. Na usnesení valné hromady s. r. o. či a. s. tak nově hledíme, za splnění podmínek § 545 NOZ, jako na právní jednání právnické osoby. Podstatné je, že se právní jednání činěné orgány právnické osoby přičítají přímo této osobě. Kruh se tedy uzavírá. Na jedné straně jde tak o bouři ve sklenici vody, na straně druhé naprosto zásadní otázku, kdy ani nový NOZ nemůže jinak, než umožnit právnické osobě činit právní jednání, a to tím, že jej činí její orgány. Nově výslovně nikoli jen statutární orgán jednající za ni, ale též i ostatní její orgány, kdy jejich rozhodnutí může být za splnění podmínek § 545 NOZ právním jednáním právnické osoby [viz výše jmenované udělení prokury v s. r. o., kdy též se s ním i nově počítá, viz § 190 odst. 2 písm. e) ZOK]. V tom je výrazný posun nové právní úpravy.

4 Skutečnosti upravené pro právnické osoby obecně v NOZ

Nový občanský zákoník upravuje v obecné podobě následující podstatné právní skutečnosti týkající se právnických osob (dále též „PO“):

- ustavení a vznik PO,
- název,
- sídlo + přemístění sídla PO,
- účel,
- veřejnou prospěšnost,
- orgány PO,

- jednání za PO,
- zrušení PO,
- přeměna PO,
- likvidaci PO,
- zánik PO.

Úprava jmenovaných skutečností v novém občanském zákoníku je obecnou právní úpravou, jež se použije též i na obchodní korporace, pakliže zákon o obchodních korporacích určitou skutečnost sám neřeší. Neřeší například veřejnou prospěšnost obchodních společností a družstev, ta je i pro ně řešena výlučně NOZ (§ 146–150 ZOK), dále pak zákonem o statusu veřejné prospěšnosti, jenž je v současné době po schválení Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR (sněmovní tisk č. 989) a čeká jej projednání v Senátu.

Úprava v NOZ se použije dále, jestliže zákon o obchodních korporacích sice otázku řeší (primárně), nicméně v dalším se použije NOZ (subsidiárně). Takovým případem je působnost statutárních orgánů. U jednotlivých právních forem obchodních korporací ji upravuje ZOK (např. působnost jednatele dle § 195 odst. 1 a § 196 ZOK), nejobecnější působnost statutárního orgánu právnické osoby stanoví NOZ (podle § 163 NOZ statutárnímu orgánu náleží veškerá působnost, kterou zakladatelské právní jednání, zákon nebo rozhodnutí orgánu veřejné moci nesvěří jinému orgánu právnické osoby). Ve druhé skupině případů, tedy právní úpravě určité otázky jak v ZOK, tak i v NOZ, jsou situace, kdy se NOZ použije primárně, ZOK pak v rámci speciality. To je například péče řádného hospodáře členů volených orgánů právnických osob, kterou vymezuje NOZ (§ 159 odst. 1 NOZ – kdo přijme funkci člena voleného orgánu, zavazuje se, že ji bude vykonávat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí; má se za to, že jedná nedbale, kdo není této péče řádného hospodáře schopen, ač to musel zjistit při přijetí funkce nebo při jejím výkonu, a nevyvodil z toho pro sebe důsledky), přičemž pro členy orgánů obchodních korporací ji doplňuje ZOK (§ 51 odst. 1 ZOK – pečlivě a s potřebnými znalostmi jedná ten, kdo mohl při podnikatelském rozhodování v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu obchodní korporace; to neplatí, pokud takovéto rozhodování nebylo učiněno s nezbytnou loajalitou).

Za třetí se úprava NOZ použije i tehdy, jestliže zákon o obchodních korporacích sice upravuje určitou skutečnost, nicméně některá konkrétní otázka v něm upravena není.

Je třeba ještě upozornit, že speciální právní úprava ve vztahu k obecné úpravě NOZ týkající se obchodních korporací může být i v jiném právním předpise, konkrétně v rámci zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (jenž zůstává v platnosti i po 1. 1. 2014), je obsažena speciální právní úprava přeměn řečených

právních forem, zatímco obecná úprava přeměn všech právnických osob je v NOZ (§ 174–184). Ta se na obchodní korporace vzhledem k mnohem podrobnější speciální právní úpravě prakticky neuplatní.

5 Dělení právnických osob dle NOZ

Nový občanský zákoník neobsahuje souborné vymezení všech právnických osob co do jejich právních forem, neobsahuje ani pokus nejobecnějšího vymezení jejich skupin tak jako stávající ust. § 18 odst. 2 obč. zák. Na druhé straně tím, že NOZ některé skupiny právnických osob definuje, sám je i vytváří.

Nový občanský zákoník definuje tři základní skupiny právnických osob, a to: korporace, fundace a ústav. Korporaci vytváří jako právnickou osobu společenství osob (§ 210 odst. 1 NOZ). Není tak tedy již lišeno, zda jde o sdružení fyzických nebo právnických osob, jak tomu bylo dle § 18 odst. 2 písm. a) obč. zák. Korporace lze členit na obchodní korporace, spolky a další typy (například společenství vlastníků jednotek). Ke korporacím podrobněji viz níže. Fundace je právnická osoba vytvořená majetkem vyčleněným k určitému účelu; její činnost se váže na účel, k němuž byla zřízena (§ 303 NOZ). Z fundací NOZ výslovně upravuje nadace a nadační fondy.

Třetí skupinou právnických osob jsou ústavy, ústavem je právnická osoba ustanovená za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky; ústav provozuje činnost, jejíž výsledky jsou každému rovnocenně dostupné za podmínek předem stanovených (§ 402 NOZ). Otázkou je, zda jsou právní formy NOZ výslovně nezmiňované zařaditelné do některé ze jmenovaných skupin právnických osob, či nikoli. Například čím je státní podnik?

6 Korporace

Korporaci vytváří jako právnickou osobu společenství osob (§ 210 odst. 1 NOZ). Pojmovým znakem korporace je tedy sdružení osob (nerozlišuje se mezi právnickými a fyzickými osobami), přičemž na právnickou osobu tvořenou jediným členem se hledí jako na korporaci (§ 210 NOZ). Korporace může mít jediného člena, připouští-li to zákon; v takovém případě jediný člen korporace v ní nemůže z vlastní vůle ukončit členství, ledaže v důsledku toho na jeho místo vstoupí nová osoba (§ 211 odst. 1 NOZ).

poznámka

U obchodních korporací zákon připouští, že kapitálovou společnost může založit jediný zakladatel. Kapitálová společnost může mít jediného společníka také v důsledku

soustředění všech podílů v jeho ruce. Z toho vyplývá, že jediného společníka může mít:

- společnost s ručením omezeným,
- akciová společnost (§ 1 odst. 2 ZOK).

Přijetím členství v korporaci se člen vůči ní zavazuje chovat se čestně a zachovávat její vnitřní řád. Korporace nesmí svého člena bezdůvodně zvýhodňovat ani znevýhodňovat a musí šetřit jeho členská práva a oprávněné zájmy (§ 212 odst. 1 NOZ). Toto obecné ustanovení do značné míry nahrazuje ust. § 56a obch. zák.

Zneužije-li člen soukromé korporace hlasovací právo k újmě celku, rozhodne soud na návrh toho, kdo prokáže právní zájem, že k hlasu tohoto člena nelze pro určitý případ přihlížet. Toto právo zaniká, pokud návrh není podán do tří měsíců ode dne, kdy k zneužití hlasu došlo (§ 212 odst. 2 NOZ). Jde o speciální právo člena soukromé korporace, tedy i obchodních korporací (společníky, akcionáře, členy družstev), jež vyplývá přímo ze zákona a stojí vedle práva podat návrh na prohlášení usnesení valné hromady s. r. o. či a. s., resp. členské schůze družstva, za neplatné.

Poškodí-li korporaci její člen nebo člen jejího orgánu způsobem, který zakládá jeho povinnost k náhradě a kterým byl poškozen i jiný člen korporace na hodnotě své účasti, a domáhá-li se náhrady jen tento člen, může soud škůdci i bez zvláštního návrhu uložit povinnost nahradit způsobenou škodu jen korporaci, pokud to odůvodňují okolnosti případu, zejména pokud je dostatečně zřejmé, že se takovým opatřením vyrovná i škoda na znehodnocení účasti (§ 213 NOZ). Jde o tzv. reflexní škodu stojící vedle škody z jiných titulů, například škody způsobené členem voleného orgánu obchodní korporace porušením péče řádného hospodáře. Navíc reflexní škodu může způsobit i člen korporace, tedy společník obchodní společnosti či člen družstva.

Právní úprava obecných ustanovení o korporacích v NOZ (§ 210–213 NOZ) se na obchodní korporace použije bez toho, aby zákon o obchodních korporacích toto výslovně připouštěl, neboť jde o právní úpravu v obecném předpise, a dále protože obchodní korporace jsou typem korporací jako takových. Nicméně i zde se uplatní obecné pravidlo speciality, že upravuje-li zákon o obchodních korporacích určitou otázku speciálně, pak má přednost tato speciální úprava před úpravou obecnou v občanském zákoníku. Naproti tomu ustanovení občanského zákoníku o spolcích (ustanovení § 214–302 NOZ) se použijí na obchodní korporace jen, stanoví-li to zákon o obchodních korporacích (§ 3 odst. 1 ZOK).

poznámka

Podle důvodové zprávy „Zákon (o obchodních korporacích) předpokládá existenci pravidla

„lex specialis derogat generali“ apod. – rozumí se samo sebou, že pravidla zde obsažená, mohou být derivována speciálními předpisy (např. § 2 odst. 2 předpokládá, že tam vymezené činnosti samozřejmě mohou být pro určité osoby zakázány apod.). Stejný předpoklad pak platí i uvnitř zákona – zákon neobsahuje věty „stanoví-li tento zákon jinak“, protože i uvnitř jeho samotného platí, že z obecného pravidla může dát sám zákon výjimky, aniž by bylo nutno takto uvozovat.“

Kromě obchodních korporací, upravených blíže v ZOK, sám NOZ systematicky řadí do korporací právní formu „spolek“, přičemž jde o do určité míry vzorovou právní osobu. Například společenství vlastníků jednotek, jež je dalším typem korporace, neboť jde o společenství osob – vlastníků jednotek v určitém domě, se řídí, nevyplyvá-li z ustanovení o společenství vlastníků něco jiného, přiměřeně ustanoveními o spolku (§ 1221 NOZ). Oproti tomu na obchodní korporace se ustanovení o spolku použijí jen, stanoví-li tak výslovně ZOK (viz § 3 odst. 1 ZOK).

7 Obchodní korporace

Obchodní korporace jsou podmnožinou korporací jako takových, tedy společenství osob vytvářejících právní osobu. Obecná úprava korporací jako takových se nalézá v novém občanském zákoníku (§ 210–213 NOZ), právní úprava obchodních korporací se nalézá v zákoně o obchodních korporacích, účinném stejně jako nový občanský zákoník ode dne 1. 1. 2014. Zákon o obchodních korporacích se na tyto obchodní korporace použije primárně, tedy pakliže obsahuje právní úpravu příslušné skutečnosti (otázky), subsidiárně se použije občanský zákoník, nevyplyvá-li ze zákona něco jiného.

poznámka

Podle důvodové zprávy „.... otázka pramenů obchodního práva není nadále upravena zákonem. Vychází se zde z toho, co je v občanském zákoníku, tedy v předpisu subsidiárním. Pro řešení situace, kdy konkrétní právní případ nelze řešit podle tohoto zákona, resp. ani podle jiných právních předpisů, postupuje se podle § 10 občanského zákoníku“.

Obchodními korporacemi jsou všechny právní formy obchodních společností a družstev (§ 1 odst. 1 ZOK), tedy včetně tzv. evropských (ES, EHVS a EDS). Na obchodní korporace se nepoužije obecně princip subsidiarity, podle něž by se podpůrně použila ustanovení o spolku coby do jisté míry modelové právní formy právní osoby, leč ustanovení o spolcích se na obchodní korporace použije výlučně tehdy, jestliže to výslovně stanoví ZOK (činí tak například pro neplatnost usnesení valné hromady společnosti

s ručením omezeným – viz § 191 odst. 1 ZOK či akciové společnosti – viz § 428 odst. 1 ZOK).

8 Intertemporální ustanovení – kontinuita a diskontinuita současné právní úpravy obchodních korporací

Obecně platí, že „právní povaha právnických osob upravená NOZ se řídí ustanoveními NOZ ode dne nabytí jeho účinnosti“, což je 1. 1. 2014 (§ 3041 odst. 1 NOZ). Protože se v základních skutečnostech řídí NOZ též i právní režim obchodních korporací, řídí se též i obchodní korporace ode dne 1. 1. 2014 NOZ. ZOK sice částečně obsahuje samostatná přechodná ustanovení (§ 775–785 ZOK), nicméně základní právní rámec i pro obchodní korporace stanoví NOZ právě tím, že svému režimu podřizuje s účinností od 1. 1. 2014 všechny právní osoby, tudíž i obchodní korporace.

U obchodních korporací zákon dává možnost podřízení se ZOK „změnou svých společenských smluv jako celku“ (§ 777 odst. 5 ZOK). Smysl tohoto ustanovení není zcela jasný, když na jedné straně ujednání společenských smluv (za společenskou smlouvu je zřejmě třeba ve smyslu § 3 odst. 3 ZOK považovat i stanovy u akciových společností či družstev), která jsou v rozporu s donucujícími ustanoveními ZOK, se zrušují dnem nabytí jeho účinnosti – 1. 1. 2014. Na straně druhé jsou obchodní korporace povinny do šesti měsíců ode dne nabytí účinnosti ZOK přizpůsobit společenské smlouvy úpravě ZOK a doručit je do Sbírký listin. V opačném případě je k tomu vyzve rejstříkový soud, ve výzvě jim k tomu stanoví dodatečnou přiměřenou lhůtu, pročež po jejím marném uplynutí soud na návrh rejstříkového soudu nebo osoby, která na tom osvědčí právní zájem, zruší obchodní korporaci a nařídí její likvidaci (§ 777 odst. 2 ZOK). Jde tak jednak o ustanovení společenských smluv, která byla zrušena přímo ze zákona pro rozpor s kogentními ustanoveními ZOK a je nutné je nahradit vlastní úpravou ve společenské smlouvě (otázkou je nutnost náhrady úpravy ve společenské smlouvě takových otázek, ohledně nichž je příslušná právní úprava obsažena přímo v zákoně, resp. obecně závazným právním předpise, a ve společenské smlouvě jich vlastně „není třeba“, pak bude podstatné, zda ve společenské smlouvě musí přesto dle zákona úprava příslušné otázky být), jednak o ustanovení společenských smluv, jež v nich musí být dle ZOK nově obsažena, resp. obsažena v určité podobě či rozsahu [například dle § 146 odst. 1 písm. g) ZOK musí být ve společenské smlouvě s. r. o. obsažen počet jednatelů]. Vedle toho však dle § 777 odst. 4 ZOK (na něž se právě výslovně poukazuje ve vymezení okruhu obchodních korporací, jež se mohou do dvou let od účinnosti ZOK přizpůsobit právnímu režimu ZOK jako celku) vytváří vyvratitelnou domněnku, že se má za to, že

obsahem společenských smluv obchodních korporací, které vznikly před účinností ZOK, jsou i dosavadní ustanovení obch. zák., která upravovala práva a povinnosti společníků, pokud nejsou v rozporu s donucujícími ustanoveními ZOK nebo se od nich společníci neodchýlili ve společenské smlouvě. Jinak řečeno, pro původní před 1. 1. 2014 vzniklé obchodní korporace platí ustanovení zrušeného obchodního zákoníku (nejsou-li součástí společenských smluv), ovšem jen toliko ohledně práv a povinností společníků, a samozřejmě jen ta, která nejsou v rozporu s kogentními ustanoveními ZOK. Výklad o tom, která všechna ustanovení zákona jsou ustanovení upravující práva a povinnosti společníků, není samozřejmě jednotný, resp. sahá od velmi širokého výkladu až po velmi úzký výklad (například od práva akcionáře požadovat informace

na valné hromadě až po jeho právo nakládat s akciemi). Lze tak jen doporučit podřízení se režimu ZOK jako celku. Obsah tohoto podřízení se však není zcela zřejmý. Podřízením můžeme rozumět jak faktickou úpravu společenské smlouvy, aby plně odpovídala ZOK, tak i jen změnu společenské smlouvy konstatující, že příslušná obchodní společnost podřizuje svůj právní režim ZOK jako celku ve smyslu § 777 odst. 5 ZOK. Skutečnost, že musí jít o změnu společenské smlouvy, vyplývá přímo z uvedeného ustanovení zákona. Změna společenské smlouvy nabývá účinnosti až zveřejněním zápisu o podřízení se ZOK jako celku v obchodním rejstříku. Jde tedy o závažnou skutečnost zapisovanou u obchodních korporací do obchodního rejstříku.



Tabulky a informace pro daně a podnikání 2013

9. vydání oblíbené příručky!

Jedná se o příručku, ve které najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

PŘÍRUČKA SE VEJDE DO KAŽDÉ KABELKY.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vracení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných státech.

255 Kč, 452 stran, kapesní formát, brožovaná vazba

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci bude možné objednat na www.kdpcr.cz,

email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4,

P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na www.wkcr.cz, email obchod@wkcr.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer ČR, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.

Proměny profese daňového poradce

Mgr. Michal Frankl
daňový poradce č. 1197
vedoucí Sekce pro otázky profese
daňového poradce



V tomto příspěvku bych se rád vrátil k myšlenkám, které jsem prezentoval ve svém vystoupení na konferenci Komory daňových poradců ČR „Kam směřuje profese daňového poradenství po dvaceti letech své existence“. Krátká odpolední konference naznačila mnohé otázky, ale nemohla vzhledem ke svému rozsahu a slavnostnímu charakteru na ně odpovědět. Tím spíše, že na mnohé výzvy jednoduché odpovědi nejsou k dispozici.

V naší profesi se setkávají dva různé světy. V účetnictví nebo v daňové evidenci, při přípravě daňových tvrzení počítáme s přesností na haléře. Vedle toho aplikujeme právo, kterému je podobný exaktní přístup zcela cizí. Právo funguje jinak. A není velkou nadsázkou říci, že v právu neplatí, že jedna plus jedna rovná se dvěma. Z pohledu právníka by správná odpověď zněla, že je to určitě více než jedna, ale není úplně jisté, kolik nejvíce to může být. Nejpravděpodobněji je to něco okolo dvou.

Je tedy důležité zvládat oba přístupy. Striktně matematický a právní. A hlavně vědět, kdy je který na místě použit. Pěkným příkladem, kde nás Ústavní soud naučil nově počítat, je téma prekluze. Tedy změna z $3 + 1$ na $3 + 0$. Ne vždy jsme ovšem mohli projevovat podobné nadšení. Uplatňování doktríny zákazu zneužití práva, které je realitou již několik let, znamená, že chování v zákoně výslovně popsané nemusí být shledáno se zákonem souladné. To není nic jiného než právě ono $1 + 1$ nerovná se 2. Můžeme se pohoršovat, můžeme protestovat, ale to je tak asi vše. Tato doktrína byla již aprobována rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu i Ústavním soudem.

Jediným řešením je pochopit, jak právo funguje. Že jeho výklad nemusí odpovídat jen gramatickému textu. Naopak, to je jen první přiblížení pro pochopení textu. Protože celá řada z nás, troufnul bych si odhadnout, že většina, pochází původně z prostředí, kterému byl exaktní přístup bližší, bylo sžívání se s právním přístupem netriviální. Protože profese existuje „jen“ dvacet let, nezaznamenali jsme ještě v principiálních záležitostech další právní zkušenost. A sice, že stejný text, bez změny slov samotných, může být po letech vykládán jinak. Určitými vlašťovkami však nepochybně jsou již zmíněné počítání prekluze nebo

dva vzájemně se vylučující nálezy Ústavního soudu k podmínkám zahajování daňové kontroly.

Právě vývoj od „účtaře“ k „právníkovi“ považuji za největší posun, který se v profesi za dvacet let udál. Život a zejména JUDr. Baxa nás naučil, že daňové poradenství je nejenom poskytování finančně-ekonomických rad, ale především právní pomoc (srovnej § 1 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky).

Schopnost propojovat tyto dva relativně odlišné světy, ekonomiku a právo, je podle mého názoru silnou stránkou naší profese a určitou konkurenční výhodou oproti jiným.

V současnosti se okolo naší profese děje mnoho změn. Tak jako všichni ostatní se začneme od nového roku sžívat s novým občanským zákoníkem (dále též „NOZ“). Nebude to odlišná situace od situace, kterou jsme prožívali bezprostředně po roce 1990. Mnoho nových pravidel, nových zákonů a nikdo, kdo by věděl, jak je to správně. Ano, nepochybně ti odpovědnější z nás se problematice NOZ již poctivě věnují. Školí se, studují. Nemá však cenu zastírat si, že to nebude stačit. Čeká nás totiž doba překvapivých zjištění, co vše je v textu zákona napsáno a my to tam neviděli. Co vše je tam napsáno, ale je myšleno jinak. Celé občanské právo, nově tedy zahrnující i právo obchodní se mění. Dovoluji si říci, že tím ztrácíme relativně pevnou půdu pod nohama a bude poměrně dlouho trvat, než ji zase nalezneme. Než se vytvoří alespoň základní judikatura týkající se těch právních institutů, které jsou nové nebo jsou pojaty nově.

Nezadržitelný koloběh termínů pro daňová tvrzení se však nezastaví a nepočká na to, až se výklad toho kterého ustanovení vyjasní. Budeme nuceni se s touto nejistotou vyrovnávat.

Novela zákona o daních z příjmů, která zřejmě nabude účinnost současně s NOZ, čítá 862 novelizačních bodů. Jestli nejde o vůbec největší novelu tohoto zákona, tak jde nepochybně o novelu nejkontroverznější. Pod záminkou rekodifikace soukromého práva se v novele objeví celá

řada ustanovení, která byla v minulosti odmítána jako zmatečná či sporná. Celá novela vznikala ve velkém časovém tlaku a na exekutivní úrovni neprošla standardním legislativním procesem. Množství nezohledněných připomínek a nestandardní a zkrácené projednání legislativní radou vlády se na její aplikovatelnosti a srozumitelnosti jistě negativně projeví.

Asi si budeme muset připomenout, že pro daňového poradce je zase nejdůležitější schopnost zvládat nejistotu.

To, co budeme v příštím roce zažívat, bude mít v mnohém rysy toho, co si pamatujeme z počátku devadesátých let. Pevný bod, od kterého by se mohlo odvinout řešení, se bude hledat těžko.

Nenechme se však zmást jen vnějšími podobnostmi chaosu, který asi nastane. Vše se totiž bude odehrávat v úplně jiném společenském klimatu. Nepůjde o dobu plnou entuziasmu z očekávané prosperity, ve které naši klienti na leckaké chyby hleděli s pochopením. Vpravdě revoluční změna podstatné části právního řádu se odehraje ve společnosti, která je unavena a vyčerpána pětiletou recesí. V situaci, kdy nevzniká mnoho nových projektů, ale spíše se bojuje o přežití těch stávajících. Za takové situace může být doměrek ze strany finanční správy či nekončící zpochybňování nadměrného odpočtu DPH smrtící pro nejednoho klienta. Na scéně jsou také další faktory, které počátkem devadesátých let velkou roli nehrály. Jde především o kriminalizaci podnikatelských chyb, která je v posledních letech zcela zřetelná a není důvod se domnívat, že by se v dohledné době situace mohla zlepšit. Snaha vidět za běžnou chybou úmysl krátiť daň je přítomna a ve změněném právním prostředí se jí dostane ještě mnoho příležitostí. Bohužel.

Od managementu společností lze předpokládat, že se budou snažit odpovědnost za případné nedostatky přenést na své externí poradce. Tedy i na daňové poradce. NOZ zpřísňuje odpovědnost těch, kteří se považují či prohlašují za experty. Zjednodušeně řečeno za způsobenou škodu odpovídají, pokud sami neprokáží, že jí nemohli zabránit. To by samo o sobě pro daňové poradce nebylo nic

překvapujícího, protože stejný princip je v profesním zákoně od samotného počátku. Co se však dále zpřísňuje, je právě ona samotná odpovědnost za škodu. Nová úprava odpovědnosti bude předmětem některých ze školení k NOZ organizovaných Komorou. Právě pro hodnocení toho, zda poradce učinil vše, co bylo v jeho silách, aby k pochybení nedošlo, může hrát roli i to, jak se zapojil do vzdělávání. Ne, toto nemá být propagace školení, která Komora organizuje. O ty je i tak dost velký zájem. Je to jen připomenutí toho, že kontinuální vzdělávání je v naší profesi alfa a omega.

Pro zodpovědný přístup k výkonu profese je k dispozici profesní pojištění. Nyní zákon nestanoví žádné další povinnosti než samotnou povinnost být pojištěn. Je tedy na odpovědnosti každého z nás, aby správně nastavil zejména své pojistné částky. Riziko podpojištění tedy současná pravidla bezprostředně neřeší. V navrhované novele profesního zákona je sice snaha o dílčí řešení tohoto potenciálního problému, ale i tak hlavní zodpovědnost je a bude na každém poradci. Je třeba počítat s tím, že podpojištění v případě pojistné události může znamenat, že způsobená škoda nebude pojišťovnou plně pokryta a její úhrada zůstane na i na poradci samotném. Současně tato situace může znamenat i jeho disciplinární provinění.

Profesní pojištění je velkou konkurenční výhodou, kterou daňoví poradci mají oproti ostatním ekonomickým poradcům či účetním. Je to pro naše klienty konkrétní záruka, že se v případě pojistné události bez problémů domohou odškodnění. Pojištění a kvalifikační zkoušky nás jako profesi odlišují od bezejmenné konkurence. Je na nás, abychom touto informací dokázali naočkovat i podnikatele jako naše potenciální klienty, aby věděli podle čeho si vybírat svého poradce.

Podle mého názoru bychom tyto dva zákonné předpoklady měli doplnit ještě o třetí prvek, kterým je kontinuální vzdělávání. Je sice dobrovolné, ale možná má pro kvalitu naší práce význam největší. Tyto tři trumfy, které máme ve svých rukou, by pak měly být důležitým aspektem propagace naší profese. V dnešní „marketingem posedlé době“ nemůžeme spoléhat jen na to, že se dobrá práce prosadí sama.

Jak zasáhne akční plán OECD k rozměňování daňového základu a přesouvání zisků převodní ceny?

Ing. Simona Hornochová,
daňová poradkyně č. 2550, EY

Mgr. David Zárecký,
daňový poradce č. 4171, EY



Mnozí z vás jistě zaznamenali, že v polovině února letošního roku OECD vydala zprávu o rozměňování daňového základu a přesouvání zisků (tzv. *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*).¹ Ta poukázala na rostoucí význam dvou základních problémů, které negativně ovlivňují daňový výnos většiny vyspělých států. Jsou jimi rozměňování daňového základu vedoucí k vzrůstajícímu rozdílu mezi nominální a skutečnou sazbou daně a přesouvání zisků za účelem jejich výhodného zdanění. Akční plán OECD vydaný v červenci si klade za cíl proti těmto trendům bojovat.² Pravděpodobně není náhodou, že se o tomto problému začíná diskutovat v době, kdy státní pokladny vyspělých států často zejí prázdnotou a standardní způsob jejich naplnění naráží na své limity. Z širokého záběru akčního plánu jsme pro náš příspěvek zvolili problematiku převodních cen, jelikož se domníváme, že v porovnání s ostatními oblastmi³ jsou navržené kroky z praktického pohledu v této části nejsnáze realizovatelné.

1 Historický kontext trendu BEPS

Hlavní příčinu i příležitost pro rozměňování daňového základu a přesouvání zisků lze hledat ve stupňující se ekonomické globalizaci, jejímž hlavním průvodním jevem

je liberalizace mezinárodního obchodu a umožnění volného pohybu kapitálu. V posledním desetiletí byl navíc tento proces akcelerován rapidním vývojem informačních technologií a s tím související „digitalizací“ spousty odvětví.

Ještě koncem 90. let bylo obvyklé, že nadnárodní celky podnikaly na jednotlivých trzích prostřednictvím plně integrovaných společností. V případě např. výrobního podniku bylo běžné, že si podnik sám zajišťoval materiál, vyráběl výrobky, realizoval jejich odbyt, podílel se na výzkumu a vývoji a disponoval vlastním vedením a souvisejícím administrativním aparátem. V důsledku globalizace však mají nadnárodní celky možnost členit své podnikání na jednotlivé funkční oblasti, aniž by došlo k ochromení či neefektivitě celkového podnikání.

Trendem posledních desetiletí je proto zakládat centra sdílených služeb a jejich prostřednictvím obhospodařovat velkou část administrativní agendy jednotlivých dceřiných společností (typicky účetnictví, péče o zákazníky, správa pohledávek atd.) z jednoho místa. Stejně tak dochází ke koncentraci činností výzkumu a vývoje do výzkumných center. Distribuční činnost se také mnohdy vyčleňuje do samostatných divizí či společností. Případný nehmotný majetek v podobě patentů či technologií lze též převést specializované společnosti ve skupině. Podnikání dříve

¹ Viz OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* [online]. 2013 [cit. 2013-08-13]. ISBN 978-92-64-19274-4. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en. Dále jen „Zpráva BEPS“.

² Viz OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [online]. 2013 [cit. 2013-08-13]. ISBN 978-92-64-20271-9. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en. Dále jen „Akční plán“.

³ Mimo jiné má akční plán za cíl zaměřit se na daňové důsledky digitalizovaného světa, hybridní instrumenty a entity, uznatelnost úroků a jiných finančních plateb, zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění, umělé vyhýbání se vzniku stálé provozovny například prostřednictvím

prováděné jednou společností tak lze poměrně snadno atomizovat na jednotlivé části a využívat s tím spojených, mimo jiné i daňových, výhod. Díky pokroku v oblasti informačních technologií lze následně z jednoho místa provádět globální strategické řízení takto vyčleněných celků, takže výsledné podnikání je efektivní a plně funkční.

Z plně integrovaných výrobních podniků se v důsledku těchto trendů stávají tzv. smluvní výrobci či poskytovatelé „práce ve mzdě“, kteří veškerou svou produkci prodávají společnosti zajišťující globální strategické řízení, a ta zajišťuje následně odbyt prostřednictvím řetězce oddělených dceřiných distribučních společností. Z původně samostatného podniku se tak v manažerském účetnictví korporace postupem času stává pouhé „nákladové středisko“.

2 Relevance problematiky BEPS pro převodní ceny

Oblast převodních cen zaujímá ve zprávě BEPS i akčním plánu významné místo. Daňově optimální rozdělení celkového zisku korporace mezi jednotlivé funkční jednotky je totiž ve většině případů umožněno právě vhodným oceněním jednotlivých transakcí, do kterých tyto jednotky vstupují.

Základním principem převodních cen je požadavek, aby cena, za kterou dochází mezi spojenými osobami k plnění, odpovídala ceně, kterou by si ve stejné nebo obdobné transakci sjednaly osoby nezávislé. Cena by přitom měla především odrážet vykonávané **funkce** (míru přidané hodnoty), podstupovaná **rizika** (která jsou přímo úměrná zisku) a použitá **aktiva** (jejich návratnost).

Pro plně integrovaný výrobní podnik z našeho úvodního příkladu jsou převodní ceny nerelevantní, neboť veškerý zisk zůstává (a je daněn) na úrovni této společnosti. Jakmile však vyčleníme jednotlivé funkční oblasti do samostatných společností, je nutné ocenit vznikající vnitroskupinové toky.

Podpůrné administrativní služby typicky účtované centrem sdílených služeb se běžně odměňují na bázi nákladů a přírážky, což ostatně potvrzuje i pokyn GFR D-10, který vychází ze zprávy EU Joint Transfer Pricing Forum k této problematice.

Zajímavější otázkou je, zdali je metoda nákladů a přírážky vhodná např. pro ocenění činnosti výzkumného centra. Přidaná hodnota této činnosti je bezesporu vysoká, nicméně rizika z ní vyplývající mohou být smluvně přenesena

na zadavatele. Jelikož zadavatel výzkumnou činnost dlouhodobě financuje, a riskuje tak svůj kapitál, z funkčně-rizikové analýzy následně vyplyne, že mu připadá i většina zisku z následného použití nehmotného majetku vyvinutého výzkumným centrem. Odměna výzkumného centra, v tomto scénáři bezrizikového smluvního poskytovatele činností výzkum a vývoj, který nedisponuje významným kapitálem, tak může též být stanovena na úrovni nákladů a přírážky. Díky smluvním ujednáním je tak dosaženo toho, že za činnost s vysokou přidanou hodnotou obdrží poskytovatel ve výsledku poměrně nízkou odměnu. Obdobně lze smluvně omezit rizika i ostatních vyčleněných funkčních jednotek a toto omezení bude mít přímý dopad na výběr vhodné metody převodních cen, tedy i na zisk z jejich činností zdaňovaný v příslušném státě.

V mnoha případech bude motivem pro rozdělení integrovaných celků na jednotlivé funkční jednotky snaha dosáhnout úspor z rozsahu a zvýšit míru specializace zaměstnanců, a tudíž i efektivitu celého podnikání. Zpráva BEPS však varuje, že motiv může být i čistě daňový: „... *hlavním rysem strategií BEPS je snaha navázat zisk z obchodní činnosti na právní konstrukty a nehmotná práva a z právního hlediska v rámci skupiny přesunout rizika tak, aby se minimalizoval zisk spojený se samotnou podstatnou obchodní činností v zemi s vyšší daňovou sazbou.*“⁴

V našem příkladu tradičního plně integrovaného výrobce bude celkový zisk z řetězce transakcí zdaněn v jednom státě. Předpokládejme, že se jedná o vyspělý stát s vysokou sazbou daně. Při vyčleňování jednotlivých funkčních jednotek však korporace může být motivována koncentrovat zisk do země s nejnižší daňovou sazbou. Globální strategické řízení, které má zpravidla nejvyšší přidanou hodnotu, lze tedy přesunout do země s nízkou sazbou daně. Takto zřízená společnost bude zároveň vybavena významným kapitálem, který jí umožní smluvně převzít veškerá rizika podnikání jednotlivých vyčleněných funkčních jednotek (výrobce, distributor, centrum sdílených služeb, výzkumné centrum atd.). Odměna těchto dílčích činností přitom bude reflektovat značně omezenou míru jejich podnikatelského rizika dosaženou díky smluvním ujednáním.

3 Budoucnost převodních cen ve světle BEPS

Zpráva BEPS ani akční plán nepochybně základní princip tržního odstupu obsažený ve směrnici OECD. Ba naopak, akční plán odmítá jakékoliv alternativní přístupy

komisionářských struktur nebo přípravných a pomocných činností, škodlivé praktiky některých států, důslednější uplatňování CFC pravidel, zavedení povinnosti zveřejňování kompletních informací, kvalitní metodologii na sběr a sdílení dat a v neposlední řadě možnost vytvoření mnohostranného smluvního nástroje, který by umožnil změnu existujících dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění.

⁴ Zpráva BEPS, s. 45.

k převodním cenám, např. mechanické rozdělení zisku mezi jednotlivé články nadnárodní korporace na bázi předem stanoveného vzorce.⁵

Domníváme se proto, že zprávu BEPS i akční plán lze vykládat ve světle zneužití již existujících principů převodních cen čistě za účelem dosažení daňové výhody. Tato problematika má proto přesah do problematiky zneužití daňového práva tak, jak o ní v evropském měřítku judikoval Evropský soudní dvůr a v tuzemském kontextu Nejvyšší správní soud.

Mezi hlavní oblasti týkající se převodních cen, které akční plán identifikuje, patří převody nehmotného majetku, umělá alokace rizik a kapitálu za účelem převodu zisku a ocenění specifických transakcí, jejichž hlavním cílem je rozměšňovat daňový základ (např. neúměrné manažerské poplatky). Akční plán především klade důraz na funkční pojetí převodních cen, tj. užší souvislost alokace zisku s místem tvorby přidané hodnoty a odklon od čistě formálních právních vztahů umožňujících přesun zisku na bázi umělé alokace rizik či aktiv.

Na rozdíl od ostatních bodů akčního plánu, které většinou vyžadují změny mezinárodních smluv či lokálních předpisů

jednotlivých států⁶, je implementace v případě převodních cen výrazně jednodušší. Dle akčního plánu se dá očekávat, že OECD provede v dohledné době aktualizaci směrnice OECD v oblasti převodních cen, ta však nemusí být nutně doprovázena legislativními zásahy na úrovni členských států. Jsme totiž toho názoru, že zcela umělé daňové struktury, proti nimž zpráva BEPS a akční plán primárně brojí, lze bez ohledu na stávající aktivity OECD a dalších organizací účinně napadnout již nyní, ať už důsledným vymáháním principu tržního odstupu či prostřednictvím aplikace konceptu zneužití práva. Akční plán však může poskytnout v tomto kontextu daňovým správám silnou oporu a určit směr pro zahájení kontrolních aktivit v naznačených oblastech.

Pokud tedy někdo plánoval přípravu dokumentace převodních cen nebo si není jistý její dostatečnou podporou z lokálního pohledu a uvažuje o potřebném doplnění, lze jen doporučit tyto kroky dál neodkládat. I nejnovější průzkum trendů v oblasti převodních cen ukazuje, že u nadnárodních koncernů narůstá na významu řízení rizika vyplývajícího z převodních cen a snaha vyhovět všem legislativním požadavkům, a naopak klesá vnímání převodních cen jakožto nástroje daňového plánování a úspor⁷.

⁵ Akční plán, s. 20.

⁶ Např. změna definice konceptu stálé provozovny tak, aby postihovala i „digitální obchod“, by pravděpodobně vyžadovala změnu tisíců smluv o zamezení dvojímu zdanění nebo vyvinutí zmiňovaného mnohostranného smluvního nástroje (viz bod 1 a 15 akčního plánu).

⁷ Viz ERNST & YOUNG. 2013 *Global Transfer Pricing Survey: Navigating the choppy waters of international tax*. [online]. [cit. 2013-08-13]. Dostupné z: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2013-Global-Transfer-Pricing-Survey>.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2013

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2012.

Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Trestněprávní limity výkonu profese daňového poradce

Ing. Jan Molín, Ph.D.
daňový poradce č. 3261
MIVO s.r.o.

VŠE Praha, Katedra finančního účetnictví
a auditingu



Tak jako je tomu téměř u každé lidské profese, i poskytování daňového poradenství je spojeno s příslušnou odpovědností. Tato tzv. profesní odpovědnost má několik rovin, přičemž jednou z nejtěžších složek je odpovědnost trestní. Cílem tohoto článku je tak poskytnout stručný vhled do problematiky trestní odpovědnosti související s výkonem daňového poradenství.

Článek je rozdělen do dvou částí. První z nich se věnuje vybraným otázkám základů trestní odpovědnosti, druhá pak přináší přehled některých trestných činů, které se dotýkají profese daňového poradce.

1 Obecné poznámky k trestní odpovědnosti

S jistou nadsázkou lze tvrdit, že v posledních několika letech proběhla v českém trestním právu malá revoluce. Změny započaly již v průběhu roku 2009, kdy byl přijat nový trestní zákoník¹, který s účinností od 1. 1. 2010 nahradil původní trestní zákon z roku 1961. Následná koncepční změna se potom týkala oblasti trestního postihu právnických osob, neboť Česká republika se zařadila po bok většiny ostatních států s tzv. kontinentálně-evropským právním systémem a s účinností od 1. 1. 2012 přijala právní předpis², který tuto problematiku upravuje. Cílem následujícího textu je věnovat se (mimo jiné z pohledu těchto změn) základům trestněprávního postihu.

1.1 Vymezení pojmu trestný čin, trestněprávní odpovědnost fyzických a právnických osob

Pojem trestného činu je vymezen v ustanovení § 13 odst. 1 trestního zákoníku. Podle tam uvedené úpravy se tímto činem rozumí protiprávní čin, který trestní zákon³ označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně. V souladu s výkladovým ustanovením uvedeným v § 111 trestního zákoníku se potom dodává, že trestným činem se rozumí jen čin soudně trestný, a pokud z jednotlivých ustanovení nevyplyvá něco jiného, též příprava k trestnému činu⁴, pokus trestného činu, organizátorství, návod a pomoc.

Jak již bylo naznačeno výše, do konce roku 2011 platilo, že trestného činu se mohly dopustit pouze fyzické osoby. Znamenalo to tedy, že i když trestný čin spáchala fyzická osoba například jménem a ve prospěch právnické osoby, trestní odpovědnost mohla být vyvozena výlučně proti osobě fyzické (tzv. zásada individuální trestní odpovědnosti fyzické osoby). Je současně pravdou, že se po relativně dlouhou dobu vedly diskuze, zda je aplikace této zásady dostatečná a zda by neměla být opuštěna, a umožněno tak i (současné) trestání právnických osob. Je nutno připustit, že se jednalo a jedná o téma kontroverzní, jež rozděluje jak kruhy politické, tak odborné (i pro oblast trestněprávní teorie platí, že se jedná o jednu z nejspornějších otázek), přičemž pro i proti této koncepci je vystavěna řada silných argumentů.⁵ Zmíněné diskuze provázely i samotný legislativní proces a svým způsobem vyústily i v uplatnění veta prezidenta republiky, které bylo následně prolomeno tím, že Poslanecká sněmovna Parlamentu

¹ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní zákoník“).

² Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále též jen „zákon o trestní odpovědnosti právnických osob“).

³ Blíže k pojmu „trestní zákon“ viz ustanovení § 110 trestního zákoníku: „Trestním zákonem se rozumí tento zákon a podle povahy věci i zákon o soudnictví ve věcech mládeže a zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.“

⁴ O přípravě k trestnému činu v souvislosti s výkonem daňového poradenství a v kontextu současných legislativních snah je pojednáno dále.

⁵ Viz např. FENYK, J., SMEJKAL, L. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář. Příloha: Modelová interní opatření k předcházení trestné činnosti právnické osoby*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-720-9, nebo JELÍNEK, J., HERCZEG, J. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář s judikaturou*. Praha: Leges, 2012. 208 s. ISBN 978-80-87576-07-6 nebo ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 820 s. ISBN 978-80-7400-116-1.

České republiky většinou svých poslanců setrvala na vráceném zákonu. S účinností od 1. 1. 2012 tak byl přijat zákon o trestní odpovědnosti právnických osob, čímž došlo k rozšíření možnosti uplatňovat trestní odpovědnost za vybrané trestné činy i vůči právnickým osobám, tedy mimo jiné i vůči společnostem poskytujícím daňové poradenství. Do českého právního řádu se tak zavedly revoluční instituty jako:

- zásada kolektivní trestněprávní odpovědnosti,
- zásada nezávislé souběžné trestní odpovědnosti fyzické a právnické osoby, podle které nezávisí trestní odpovědnost právnické osoby na uplatnění odpovědnosti vůči fyzické osobě (a naopak), a
- zásada trestní odpovědnosti nástupce právnické osoby, na základě které přechází trestní odpovědnost na všechny právní nástupce konkrétní právnické osoby, a to i tehdy, pokud trestní řízení nebylo zahájeno, dokonce i za situace, kdy právní nástupce nemá vůbec žádné povědomí o tom, že mohlo dojít ke spáchání trestného činu. Tuto skutečnost je tak nutné přiřazovat k dalším důsledkům, souvislostem a rizikům transakcí v kapitálových společnostech, kromě řady jiných.⁶

1.2 Zavinení

Je relativně známou skutečností, že pokud jde o fyzické osoby, trestní právo staví na tom, že trestně odpovědná je pouze ta fyzická osoba, která spáchá skutek úmyslně nebo z nedbalosti. Definuje se tak odpovědnost za zaviněné jednání, kterou právní teorie označuje jako odpovědnost subjektivní.⁷ Současně platí, že k uplatnění trestní odpovědnosti je třeba obecně úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon u konkrétního trestného činu, že postačí zavinění z nedbalosti. Již na tomto místě je třeba zdůraznit, že trestných činů souvisejících s poskytováním daňového poradenství se v zásadě týká úmyslná forma zavinění, jinými slovy aby bylo dané jednání trestné, musí být spácháno úmyslně.

Zavinění lze přitom vysvětlit a popsat jako psychický vztah pachatele k jednání a jeho škodlivému následku. Platí, že úmyslně jedná ten, kdo:

- a) chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem (úmysl přímý), nebo
- b) věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn (úmysl nepřímý).

Jednáním nedbalostním je pak situace, kdy pachatel:

- a) věděl, že může způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, ale bez přiměřených důvodů spoléhal, že takové porušení nebo ohrožení nezpůsobí (nedbalost vědomá), nebo
- b) nevěděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, ač o tom vzhledem k okolnostem a k svým osobním poměrům vědět měl a mohl.⁸

V literatuře se zdůrazňuje, že zavinění fyzické osoby je vystavěno na dvou složkách, a to na složce intelektuální a na složce volní. Intelektuální složka (složka vědění či představová) vyjadřuje, že pachatel má na základě svého vnímání jistou představu o trestném činu a skutku, který je jeho základem, tedy především o svém jednání a jeho následcích. Naproti tomu volní složka (složka vůle) zahrnuje především chtění a srozumění, tj. v podstatě rozhodnutí jednat určitým způsobem se znalostí podstaty věci.⁹ Odstupňováním obou složek se pak určují jednotlivé formy zavinění.¹⁰

U právnických osob nelze jejich zavinění na těchto principech vybudovat. Je tomu tak proto, že právnická osoba jako uměle vytvořený právní útvar sama o sobě fakticky nemůže projevit vůli, nýbrž vlastním jednáním právnické osoby jsou ty projevy vůle, které jejím jménem (nebo za ni) činí oprávněné fyzické osoby (tj. zejména členové statutárního orgánu, ale i další osoby). Jedná se tedy o meritum úvah trestní odpovědnosti právnických osob (a zároveň nejvíce problematický bod celé úpravy) spočívající v odpovědi na otázku, či jednání (tj. kterých osob) naplňující znaky některého z trestných činů bude zároveň považováno (popřípadě za jakých podmínek) za jednání samotné právnické osoby s trestněprávními důsledky.

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob vyřešil tuto otázku vytvořením konceptu tzv. přičitatelnosti. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob tak stanoví, že trestným činem spáchaným právnickou osobou je:

- protiprávní čin,
- spáchaný jménem právnické osoby, v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti,
- jednal-li tak:
 - a) statutární orgán (nebo člen statutárního orgánu), anebo jiná osoba, která je oprávněna jménem nebo

⁶ Bliže viz např. SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. 258 s. ISBN 978-80-7357-967-8, nebo SKÁLOVÁ, J., ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. ISBN 978-80-7357-485-7.

⁷ Vedle subjektivní odpovědnosti se dále definuje i odpovědnost objektivní, která je uplatňována bez ohledu na zavinění (tzv. odpovědnost za výsledek) – viz např. BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: EUROLEX BOHEMIA s.r.o., 2001, s. 166. ISBN 80-86432-13-0.

⁸ Pro obě formy zavinění viz ustanovení § 15 odst. 1 a 2 a § 16 odst. 1 trestního zákoníku.

⁹ Bliže např. ŠÁMAL, P., PÚRY, F., SOTOLÁŘ, A., ŠTENGLOVÁ, I. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 91–92. ISBN 80-7179-493-7: „Jestliže pachatel rozhodně skutečnosti nechce, ani s nimi není srozuměn, není tu žádný volní vztah a nemůže jít o úmyslný trestný čin.“

¹⁰ Např. HERCZEG, J. Zavinění a omyl v novém trestním kodexu. *Bulletin advokacie*, 2009, roč. 39, č. 10, s. 50.

za právnickou osobu jednat (tedy typicky například smluvní zástupce),

- b) ten, kdo u této právnické osoby vykonává řídicí nebo kontrolní činnost, aniž by byl osobou uvedenou v písmenu a),
 - c) ten, kdo vykonává rozhodující vliv na řízení právnické osoby, jestliže jeho jednání bylo alespoň jednou z podmínek vzniku následku zakládajícího trestní odpovědnost právnické osoby, nebo
 - d) zaměstnanec (nebo osoba v obdobném postavení) při plnění pracovních úkolů, i když není osobou uvedenou v předcházejícím výčtu,
- avšak za předpokladu, že jednání konkrétní osoby lze právnické osobě přičítat.

Pojem tzv. přičitatelnosti je řešen v navazujícím ustanovení, přičemž se definuje, že právnické osobě se přičítají:

- a) jednání orgánů právnické osoby a osob uvedených ve výčtu pod písmeny a) až c) a
- b) jednání zaměstnance nebo obdobné osoby, ale pouze:
 - na podkladě rozhodnutí, schválení nebo pokynu orgánů právnické osoby nebo osob uvedených ve výčtu pod písmeny a) až c), anebo tehdy:
 - pokud orgány právnické osoby neprovedly taková opatření, která měly provést (podle jiného právního předpisu) nebo která po nich lze spravedlivě požadovat, zejména
 - neprovedly povinnou nebo potřebnou kontrolu nad činností zaměstnanců nebo jiných osob, jimž jsou nadřizeny, anebo
 - neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu.¹¹

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob tedy *de facto* vytváří zvláštní koncept zavinění (resp. fikci zavinění) právnické osoby, a to tak, že za trestný čin právnické osoby se „bez dalšího“ považuje vždy jednání osob uvedených ve výčtu pod písmeny a) až c) (tj. zejména členů statutárních orgánů), a to za předpokladu, že jejich protiprávní jednání naplňuje znaky trestného činu, který spáchají v jejím zájmu, v rámci její činnosti nebo jejím jménem. Dále se právnické osobě přičítá i jednání zaměstnanců (a dalších obdobných osob), tam však za podmínky, že jde o jednání v rámci plnění jejich pracovních úkolů a současně tehdy, kdy k takovému jednání dala pokyn osoba (či bylo jednáno s jejím souhlasem nebo na podkladě jejího rozhodnutí), jejíž jednání se právnické osobě přičítá bez dalšího, a/nebo zaměstnanec tak jednal v důsledku skutečnosti, že právnická osoba, resp. její orgány neprovedly výše uvedená opatření.

1.3 Problematika trestné součinnosti

Pro oblast poskytování daňového poradenství je důležité zmínit skutečnost, že trestní právo nepostihuje výlučně pachatele trestného činu, ale širší okruh osob, které mohou být do trestné činnosti zapojeny. Tuto tzv. trestní součinnost upravují příslušná ustanovení trestního zákoníku, ze kterých vyplývá, že v dosahu trestní odpovědnosti je kromě pachatele také spolupachatel (tj. situace, kdy byl trestný čin spáchán úmyslným společným jednáním dvou nebo více osob) a tzv. účastník na trestném činu. Účastenství se vymezuje ve formě:

- a) organizátorství – trestně odpovědný je ten, kdo spáchání trestného činu zosnoval nebo řídil (organizátor),
- b) návodu – účastníkem na trestném činu je ten, kdo vzbudil v jiném rozhodnutí spáchat trestný čin, a
- c) pomoci, kterou se rozumí situace, kdy pomocník umožnil nebo usnadnil pachateli spáchání trestného činu, zejména opatřením prostředků, odstraněním překážek, vylákáním poškozeného na místo činu, hlídáním při činu, radou, utvrzováním v předsevzetí nebo slibem přispět po trestném činu.

Právě zmíněnou skutečnost je tak nutné přiřadit k rizikům spojeným s výkonem daňového poradenství. Čistě systematicky lze tak nahlížet na trestněprávní odpovědnost ze dvou úhlů pohledu. Daňový poradce se totiž může v konkrétním případě vystavit trestní odpovědnosti:

- a) za spáchání „svého vlastního“ trestného činu a/nebo
- b) jako účastník či spolupachatel na trestném činu jiné osoby, nejčastěji svého klienta.

1.4 Příprava trestného činu v kontextu současného legislativního vývoje

Již z římského práva pochází zásada, že pouhá myšlenka spáchat trestný čin nezakládá trestní odpovědnost. Mezi samotnou myšlenkou na spáchání trestného činu a jeho dokonáním lze však popsat několik vývojových stádií, která trestní předpisy postihovat mohou. Samostatnou vývojovou fází trestného činu je přitom jeho příprava.

Příprava trestného činu se definuje jako první relevantní stádium trestné činnosti nevykazující ještě povahu jednání, které charakterizuje skutkovou podstatu trestného činu, ale pouze vytvářející úmyslné podmínky pro spáchání trestného činu. Příprava vyvolává zatím jen vzdálené nebezpečí, že nastane následek, který je znakem skutkové podstaty trestného činu. Liší se na jedné straně od úmyslu spáchat trestný čin (či pouhé myšlenky spáchat trestný čin), který uvedenou povahu ještě nemá, a na druhé straně od v pořadí dalšího vývojového stádia, tj. pokusu trestného činu, kdy jednání pachatele již pokročilo a bezprostředně tedy směřuje k dokonání trestného činu.¹²

¹¹ Ustanovení § 8 odst. 2 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob.

¹² Viz též např. ŠÁMAL, P., PŮRY, F., SOTOLÁŘ, A., ŠTENGLOVÁ, I. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 27. ISBN 80-7179-493-7.

Povaha trestnosti přípravy trestného činu doznala přijetím nového trestního zákoníku určitých změn. Původní trestní zákon byl totiž vystavěn na předpokladu, že i již tato úvodní fáze trestné činnosti je natolik společensky nebezpečná, že ji není možno ponechat bez adekvátní odezvy ve formě trestněprávní reakce u skupiny všech zvláště závažných trestných činů (tj. těch, které byly buď výslovně vyjmenovány, nebo obecně takových trestných činů, na něž stanovil trestní zákon trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let).

Nový trestní zákoník pohlíží na přípravu trestné činnosti poněkud odlišně, přičemž rozdíl lze spatřovat ze dvou pohledů. V první řadě se zúžil okruh trestných činů, které jsou v obecné rovině trestním zákoníkem zmíněny v souvislosti s trestností přípravy, a to tak, že o trestnosti přípravy lze obecně uvažovat pouze u zvláště závažných zločinů, tj. u těch úmyslných trestných činů, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let. Ve srovnání s původní úpravou tedy došlo k posunu horní hranice trestní sazby, přičemž se zároveň nově explicitně nezmiňují některé – zákonodárcem dříve označené – závažné trestné činy. Druhý pohled – svým významem však podstatně důležitější – se pak týká skutečnosti, že tato široce formulovaná skupina trestných činů se dále zužuje, a to tím, že trestní zákoník ve svém ustanovení § 20 odst. 1 vyjadřuje, že o trestním právem stíhanou přípravu se jedná jen tehdy, jestliže to trestní předpisy u příslušného trestného činu výslovně stanoví.¹³ Tak tedy s účinností od 1. 1. 2010 již není postihována trestnost přípravy u řady trestných činů souvisejících s poskytováním daňového poradenství, například trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění atp. Naopak například u trestného činu podvodu, trestného činu úvěrového podvodu a trestného činu pojistného podvodu jejich příprava trestná je.

V této souvislosti je však nutné zmínit, že jsou v současné době vedeny snahy o to, aby se u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku jeho příprava postihovala. Vláda České republiky proto v dubnu tohoto roku schválila a následně předložila novelu trestního zákoníku, která trestnost přípravy u tohoto trestného činu opětovně zavádí (mimo jiné se současně zpřísňuje trestní postih). Tento vládní návrh je projednáván jako sněmovní tisk č. 996 a v době psaní tohoto článku je v Poslanecké sněmovně ve 2. čtení. S ohledem na aktuální politickou situaci však nelze výsledek legislativního procesu odhadnout.

2 Vybrané trestné činy související s poskytováním daňového poradenství

2.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku je trestným činem, který se snad nejvíce dotýká profese daňového poradce. Mimo jiné i proto mu byl v minulosti na stránkách Bulletinu KDP ČR věnován dostatečný prostor, proto si pro jeho podrobnější výklad a problematické otázky dovolím odkázat na některé minulé články¹⁴, popř. na zvláštní literaturu¹⁵ s tím, že v následujícím textu jsou pro rekapitulaci uvedeny jen jeho základní charakteristiky.

Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (dále též jen „zkrácení daně“) se v souladu s ustanovením § 240 odst. 1 trestního zákoníku dopustí a trestem odnětí svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti bude potrestán pachatel, který úmyslně:

- ve větším rozsahu (tedy v částce alespoň 50.000 Kč) zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu, anebo
- vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.

V odstavci druhém a třetím tohoto paragrafu trestního zákoníku jsou uvedeny kvalifikované skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně. Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

- a) spáchá-li čin uvedený výše nejméně se dvěma osobami,
- b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
- c) pokud spáchá takový čin ve značném rozsahu (500.000 Kč).

Odnětím svobody na pět let až deset let bude potrestán ten pachatel, který spáchá uvedený čin ve velkém rozsahu (5.000.000 Kč).¹⁶

Platí současně, že pachatelem tohoto trestného činu může být kdokoli, tedy nikoliv jen samotný daňový subjekt, ale i kterákoliv jiná fyzická či právnická osoba, která svým úmyslným jednáním způsobí, že daň či jiná povinná platba byla zkrácena ve větším rozsahu.

¹³ Forma takové úpravy je vyjádřena větou „Příprava je trestná“ uvedenou u těch skutkových podstat, u nichž je úmyslem zákonodávce přípravu trestně postihnout.

¹⁴ Např. TRUBAČ, O. Trestní právo daňové (1. díl). *e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2010, č. 11, s. 31.

¹⁵ Viz např. ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník II. Komentář: § 140 až 421*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2414–2442. ISBN 978-80-7400-428-5 nebo NOVOTNÝ, O., VOKOUN, R., ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 269–274. ISBN 978-80-7357-509-0.

¹⁶ Právě zde uvedeného postihu se týká zmíněná vládní novela trestního zákoníku, neboť navrhuje zpřísnění možného trestu na pět až dvacet let.

Pojmem zkrácení daně se obvykle rozumí jakékoliv úmyslné jednání, v jehož důsledku byla daňovému subjektu neoprávněně stanovena nižší daň, než jaká by měla být vyměřena. Jde o zvláštní případ podvodného jednání, kdy je správce daně (popřípadě jiný subjekt) uveden v omyl ohledně správné výše daně. V tomto kontextu je důležité ustanovení § 112 trestního zákoníku, podle kterého se jednáním rozumí i opomenutí takového konání, k němuž byl pachatel povinen podle jiného právního předpisu. Zkrácením daně tak může být i úmyslné nepodání příslušného daňového tvrzení za situace, kdy je k tomu daňový subjekt povinen.

Za zkrácení daně se nepovažuje její neodvedení samo o sobě, tedy v případě, kdy byla daň přiznána v zákonné výši.¹⁷ Neznamená to však, že neodvedení daně vždy není trestné, neboť trestní zákoník definuje mimo jiné trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku, jehož podstatou je trestní postih situace, kdy zaměstnavatel (nebo jiný plátcе daně) úmyslně a ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést daň a jiné obdobné platby za zaměstnance nebo jinou osobu. Trestá se tak forma jisté zpronevěry finančních prostředků.

2.2 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění se v souladu s ustanovením § 254 odst. 1 trestního zákoníku dopustí a trestem odnětí svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti bude potrestán mimo jiné¹⁸ ten, kdo úmyslně:

- a) nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, nebo
 - b) v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, nebo
 - c) takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají,
- a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.

V ustanovení § 254 odst. 3 a 4 trestního zákoníku jsou uvedeny kvalifikované skutkové podstaty tohoto trestného činu, a to tak, že pachatel, který způsobí výše uvedeným činem značnou škodu na cizím majetku, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem. Pokud je na cizím majetku způsobena škoda velkého rozsahu, bude pachatel potrestán odnětím svobody na dvě léta až osm let.

Objektem tohoto trestného činu (tj. tzv. chráněným statkem) je přitom zájem na řádném vedení a uchování účetních knih, resp. jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, a to současně včetně ochrany majetkových práv třetích osob, resp. ochrany zájmu na včasné a řádné vyměření daní.

Je nutné si uvědomit, že tento trestný čin je konstruován jako tzv. ohrožovací delikt. Znamená to tedy, že popsáním jednáním musí být ohrožena majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně. Na druhou stranu ale současně platí, že vznik skutečné škody není podmínkou trestnosti, jinými slovy trestné je úmyslné jednání mající výše uvedené znaky i v případě, pokud škoda nevznikne. Výše způsobené škody je ale podstatná pro případné subsumování konkrétního jednání pod zmíněné kvalifikované skutkové podstaty (s hrozbou přísnějšího trestu).

Tímto trestným činem mohou být postihovány i některé případy krácení daně, konkrétně jednání spočívající ve zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve výši do 50.000 Kč (které s ohledem na rozsah není postihováno trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku), a to tehdy, pokud toto jednání souvisí s nesprávností účetních knih, zápisů nebo jiných dokladů.

2.3 Nepřekažení a neoznámení trestného činu

Trestní právo v České republice konstruuje dva trestné činy, jejichž smyslem je vynucení součinnosti fyzických osob při odhalování trestné činnosti, přesněji zabránění dokonání vyjmenované závažné trestné činnosti, resp. oznámení v době, kdy je vyjmenovaný trestný čin již spáchán.

Smyslem těchto trestných činů je tedy zajistit, aby ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví:

- a) že jiný připravuje nebo páchá závažný trestný čin vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, spáchání nebo dokončení takového trestného činu překazil, nebo
- b) že jiný spáchal závažný trestný čin uvedený v ustanovení § 368 odst. 1 trestního zákoníku, bez odkladu oznámil spáchání takového trestného činu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.¹⁹

2.3.1 Trestný čin nepřekažení trestného činu

Trestný čin nepřekažení trestného činu je upraven v § 367 trestního zákoníku. Podle úpravy tam uvedené platí, že

¹⁷ Např. TRUBAČ, O. Trestní právo daňové (1. díl). *e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2010, č. 11, s. 31.

¹⁸ Pro úplnost je nutno uvést, že tento trestný čin zahrnuje i druhou skutkovou podstatu, která se týká úmyslného uvádění nepravdivých či hrubě zkreslených údajů týkajících se zápisů, resp. dokladů uváděných (vkládaných) do různých rejstříků (včetně obchodního rejstříku), nebo nepodání návrhů na zápis zákonem stanovených údajů do těchto rejstříků, nebo neuložení povinných listin (včetně účetních závěrek).

¹⁹ Pro úplnost je nutno uvést, že tato oznamovací povinnost se netýká advokátů a jejich zaměstnanců, kteří se dozví o spáchání trestného činu v souvislosti s výkonem advokacie nebo právní praxe a též duchovních registrovaných církví a náboženských společností, pokud se dozvědí o spáchání trestného činu v souvislosti s výkonem zpovědního tajemství nebo práva jemu obdobného.

kdo se hodnověrným způsobem dozví, že jiný připravuje nebo páchá vyjmenovaný závažný trestný čin, a spáchání nebo dokončení takového trestného činu nepřekazí, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta. Stanoví-li však trestní zákoník na některý z vyjmenovaných trestných činů trest mírnější, bude pachatel, který spáchání nebo dokončení nepřekazil, potrestán oním trestem mírnějším.

Klíčové v této otázce tedy je, o jaké konkrétní trestné činy, jejichž nepřekázení je trestné, se jedná. Odpověď přináší ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, které obsahuje taxativní výčet jednotlivých trestných činů. Lze konstatovat, že v řadě případů se jedná o nejzávažnější formy protiprávního jednání (např. trestný čin vraždy, trestný čin zabití, trestný čin vlastizrady atp.). Je však současně skutečností, že ve výčtu jsou uvedeny i některé (zpravidla tzv. kvalifikované) skutkové podstaty jednotlivých trestných činů, se kterými se daňový poradce při poskytování svých služeb setkat reálně může. Jedná se například o tyto trestné činy:

- trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 3 trestního zákoníku (tj. v rozsahu alespoň 5.000.000 Kč),
- trestný čin podvodu podle § 209 odst. 5 trestního zákoníku,
- trestný čin pojistného podvodu podle § 210 odst. 6 trestního zákoníku a úvěrového podvodu podle § 211 odst. 6 trestního zákoníku,
- trestný čin dotačního podvodu podle § 212 odst. 6 trestního zákoníku,
- trestný čin legalizace výnosů z trestné činnosti podle § 216 odst. 4 trestního zákoníku,
- trestný čin zneužití informace a postavení v obchodním styku podle § 255 odst. 4 trestního zákoníku,
- trestný čin přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku,
- trestný čin podplacení podle § 332 trestního zákoníku atp.

Trestní zákoník přitom nestanoví, jakým způsobem má být protiprávní jednání překaženo. Je teoreticky možné, že se tak stane apelem na klienta, resp. informováním klienta o postupu, který pro jednání daňového poradce předjímají trestněprávní předpisy. V takovém případě však musí mít daňový poradce jistotu, že klient od předmětného jednání upustil. Překazit trestný čin lze v souladu s ustanovením § 367 odst. 3 trestního zákoníku i jeho včasným oznámením státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Trestní zákoník vymezuje rovněž situace, při kterých případné nepřekázení trestného činu nezakládá trestní odpovědnost. Jedná se o případy, kdy by daňový poradce nemohl trestný čin překažit bez značných nesnází, nebo aniž by sebe nebo osobu blízkou uvedl v nebezpečí smrti, ublížení na zdraví, jiné závažné újmy nebo trestního stíhání. Z toho současně vyplývá, že pachatelem tohoto trestného

činu „nepřekázení“ nemůže být osoba, která vyjmenovaný jiný trestný čin sama páchá nebo je na něm účastna.

2.3.2 Trestný čin neoznámení trestného činu

Trestný čin neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku je naopak koncipován tak, že ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví, že jiný již spáchal některý z vyjmenovaných závažných trestných činů, a takový trestný čin neoznámí bez odkladu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta. I zde však platí, že stanoví-li trestní zákoník na některý z vyjmenovaných trestných činů trest mírnější, bude potrestán oním mírnějším trestem.

V porovnání s taxativním výčtem trestných činů, jejichž nepřekázení je trestné, si lze povšimnout, že zde je skupina vyjmenovaných trestných činů podstatně užší, mimo jiné se zde neobjevuje trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. I přesto se však tohoto trestného činu týká například:

- trestný čin padělání a pozměnění peněz podle § 233 trestního zákoníku,
- trestný čin přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku nebo
- trestný čin podplacení podle § 332 trestního zákoníku.

Obdobně jako u nepřekázení trestného činu i u tohoto trestného činu platí, že beztrestný je ten, kdo nemohl oznámení učinit, aniž by sebe nebo osobu blízkou uvedl v nebezpečí smrti, ublížení na zdraví, jiné závažné újmy nebo trestního stíhání.

Lze si povšimnout, že koncepce obou diskutovaných trestných činů je rozdílná. Zatímco v případě neoznámení trestného činu se trestá situace, kdy se daňový poradce dozvěděl o již spáchaném protiprávním jednání, ale takové jednání bezodkladně neoznámil, u nepřekázení trestného činu jde obecně o zabránění jeho samotného spáchání nebo dokončení. Zásadně se tak vylučuje trestní postih za nepřekázení činu již dokončeného, což je z logiky věci nemožné. Z toho pak plyne podstatná skutečnost spočívající v rozlišení, kdy (tj. v jaké fázi) se daňový poradce o případném protiprávním jednání svého klienta dozví. S touto úvahou souvisí navíc i to, že (jak bylo zmíněno výše) trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 3 trestního zákoníku se týká „pouze“ povinnost překažit takové jednání. To tedy znamená, že pokud se daňový poradce hodnověrným způsobem dozví o tom, že například jeho klient připravuje nebo páchá tento trestný čin (v rozsahu alespoň 5.000.000 Kč), je povinen „zasáhnout“. Pokud se však dozví o již spáchaném trestném činu, oznámit takové jednání nemusí (a s ohledem na zákonnou povinnost mlčenlivosti ani nesmí – viz dále). Zásadním rozlišovacím prvkem je tak otázka, kdy je trestný čin dokonán, tj. kdy jde již o jednání, které naplnilo všechny znaky skutkové podstaty trestného

činu, zejména následek.²⁰ V případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se bude podle mého názoru nejběžněji (nikoliv však vždy) jednak o okamžik podání daňového tvrzení.

S otázkou nepřekážení, resp. neoznámení trestného činu zásadním způsobem, souvisí také problematika mlčenlivosti daňového poradce, resp. jejího prolomení. Bylo by si totiž možné položit otázku, zda by se daňový poradce nemohl odkázat na svou povinnost mlčenlivosti s tím, že by trestný čin jiného nepřekazil, resp. neoznámil. Je však nutné konstatovat, že takový postup možný není, jinými slovy daňový poradce se své zákonné povinnosti mlčenlivosti v tomto případě dovolat nemůže.²¹

Platí současně, že v obou formách (ať již tedy v případě nepřekážení či neoznámení trestného činu) je na daňového poradce nepřímo kladen zásadní úkol. Ten spočívá v nutnosti správně předběžně subsumovat konkrétní protiprávní jednání jiného pod skutkovou podstatu některého z trestných činů a vyvodit tak, zda se již jedná o některou formu oznamovaného či „překazovaného“ protiprávního jednání, nebo zda se o ni nejedná. V tomto případě totiž nesprávná kvalifikace vede k zásadním důsledkům spočívajícím v riziku vystavení se trestněprávnímu postihu. Nesprávný by byl současně postup, pokud by daňový poradce z opatrnosti oznamoval i to jednání, které by pod vyjmenované trestné činy zcela zřejmě nepatřilo, neboť by s tímto krokem mohlo být spojeno riziko porušení povinnosti mlčenlivosti, k čemuž se vážou příslušné právní následky.

2.4 Neoprávněné nakládání s osobními údaji

Trestný čin neoprávněné nakládání s osobními údaji je upraven v § 180 trestního zákoníku. Podle této úpravy bude mimo jiné potrestán ten, kdo, byť i z nedbalosti, poruší státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti tím, že:

- neoprávněně zveřejní, sdělí nebo zpřístupní třetí osobě osobní údaje získané v souvislosti s výkonem svého povolání, zaměstnání nebo funkce, a
- způsobí tím vážnou újmu na právech nebo oprávněných zájmech osoby, jíž se osobní údaje týkají.

Pachateli takového činu přitom hrozí trest odnětí svobody až na tři léta nebo zákaz činnosti.

V souladu s ustanovením § 180 odst. 3 trestního zákoníku dále platí, že odnětím svobody na jeden rok až pět let,

peněžitým trestem nebo zákazem činnosti bude pachatel potrestán:

- a) spáchá-li čin jako člen organizované skupiny,
- b) spáchá-li čin tiskem, filmem, rozhlasem, televizí, veřejně přístupnou počítačovou sítí nebo jiným obdobně účinným způsobem,
- c) způsobí-li takovým činem značnou škodu, nebo
- d) spáchá-li takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

Trestní zákoník pro popisované jednání současně stanoví ještě přísnější trest (trest odnětí svobody na tři léta až osm let) v případech, kdy pachatel:

- a) způsobí činem škodu velkého rozsahu, nebo
- b) spáchá takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.

Z vymezení trestného činu je zřejmé, že tento trestný čin souvisí s porušením zákonné povinnosti mlčenlivosti daňového poradce týkající se osobních údajů. Osobními údaji se přitom v souladu se zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů, rozumí jakékoliv údaje, které se vztahují k určenému nebo k určitému subjektu, tj. na základě jednoho (nebo i více) takových údajů lze zjistit jeho identitu.

Je více než podstatné, že trestný čin neoprávněného nakládání s osobními údaji může být spáchán také z nedbalosti. Mimo jiné i z tohoto důvodu musí daňový poradce věnovat náležitou pozornost ochraně dat svých klientů, resp. třetích osob.

3 Závěr

Cílem tohoto příspěvku bylo přinést stručný vhled do problematiky trestní odpovědnosti týkající se výkonu profese daňového poradce. Je však nutné si uvědomit, že v konkrétních situacích to budou okolnosti toho kterého případu, které budou případnou trestní odpovědnost fyzické či právnické osoby zakládat. Je tedy více než nutné, aby při jakýchkoliv pochybnostech daňový poradce ve věci vždy vyhledal kvalitní právní pomoc.

Současně platí, že trestní odpovědnost daňového poradce je pouze jednou ze složek jeho „celkové“ profesní odpovědnosti. Daňový poradce by si měl tedy vždy počínat tak, aby minimalizoval riziko vystavení se postihu souvisejícímu i s odpovědností disciplinární či s odpovědností soukromoprávní.

²⁰ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník I. Komentář: § 1 až 139*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 276. ISBN 978-80-7400-428-5.

²¹ Tato skutečnost vyplývá mimo jiné z ustanovení § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů: „... Povinnost mlčenlivosti se nevztahuje na případy zákonem uložené povinnosti přezkoumat a oznámit spáchání trestného činu. ...“

Mlčenlivost daňového poradce podle zákona č. 523/1992 Sb.

Ing. Radek Neužil, LL.M.
tajemník KDP ČR

Ing. Mgr. Vladimír Šefl
právní oddělení KDP ČR

Mlčenlivost můžeme zařadit mezi nejzákladnější povinnosti daňového poradce stanovené přímo zákonem č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR (dále jen „zákon“), zároveň však lze hovořit i o právu daňového poradce. Nastavení mlčenlivosti daňového poradce je obdobné s nastavením mlčenlivosti ostatních právních profesí, i když samotná právní úprava u jednotlivých profesí v jejich profesních zákonech se do jisté míry liší. Tímto zákonným nastavením mlčenlivosti se tak daňový poradce výrazně odlišuje např. od profese účetního, který může využít pouze mlčenlivosti smluvní, a tato požívá výrazně nižší ochrany zejména vůči státu. V případě zákonné mlčenlivosti totiž stát prostřednictvím zákona sám uznává zájem na ochraně informací krytých touto mlčenlivostí, což mimo jiné přináší rozsáhlejší odpovědnost a přísnější sankce za její porušení.

Mlčenlivost je jedním z institutů, který umožňuje postavit vztah daňového poradce a klienta na důvěře, což mimo jiné přispěje i k naplnění základní povinnosti daňových poradců, kterou je ochrana práv a oprávněných zájmů svých klientů. Daňový poradce je skutečným nezávislým odborníkem stojícím vždy na straně klienta. V popptávce po službách daňových poradců se tak mlčenlivost, samozřejmě s vysokou odbornou kvalifikací daňových poradců, pojištěním a dalšími parametry, které v této kombinaci žádná jiná profese nenabízí, může stát klíčovým kritériem pro vyhledání pomoci a kvalifikované rady v oblasti zdaňování. Správné porozumění a znalost problematiky mlčenlivosti jsou pak důležité jak na straně poradce, tak na straně klienta. Cílem tohoto článku je shrnout základní rozsah mlčenlivosti daňového poradce včetně průlomů do ní a dále poukázat na některé praktické problémy s tímto tématem související.



1 Rozsah mlčenlivosti daňového poradce

Daňový poradce se při výkonu činnosti setká s mnoha informacemi o svých klientech, a to nejen ekonomickými nebo daňovými, ale často i informacemi osobního charakteru. Zákon přitom poskytuje takovým informacím určitý rozsah ochrany, což má nespornou logiku například v souvislosti se zastupováním klientů v řízeních před orgány veřejné správy, tedy nejen správci daně, ale často i soudy, kdy poradce hájí práva a zájmy klienta vůči těmto orgánům státu. Bohužel je nutné upozornit, že ze strany státu, resp. i mezinárodního společenství, se zejména v posledních letech objevují silné tlaky na omezení tohoto rozsahu mlčenlivosti.

Přestože v zákoně je mlčenlivost upravena pouze jedním ustanovením – § 6 odst. 9, její rozsah je široký: „*Daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Této povinnosti je může zprostit, a to i pro účely trestního řízení, pouze klient svým prohlášením, avšak i v tomto případě je daňový poradce nebo jeho zástupce povinen zachovat mlčenlivost, pokud je to v zájmu klienta. Povinnost mlčenlivosti se nevztahuje na případy zákonem uložené povinnosti přerušit a oznámit spáchání trestného činu. Porušením povinnosti mlčenlivosti není plnění povinností vůči příslušnému orgánu podle zvláštního právního předpisu o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo zvláštního právního předpisu o provádění mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu.*“

Poradce, ale také jeho pracovník nebo zástupce, je povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Mlčenlivost se tak vztahuje jak na informace související s ekonomickou činností klienta, jeho finanční situací apod., tak např. i na informace ryze osobní povahy.

Povinnost mlčenlivosti se sice týká informací získaných poradcem v období poskytování služeb klientovi, nicméně poradce je pak vázán povinností mlčenlivosti k takto získaným informacím navždy, tedy i po ukončení smluvního vztahu s klientem a také po jeho vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců.

Dále je nutné zdůraznit, že povinnost mlčenlivosti se nevztahuje jen na informace, ale rovněž na věci či listiny, které má poradce z titulu výkonu daňového poradenství ve svém držení a které obsahují informace kryté mlčenlivostí. Povinnost se tak vztahuje na účetní dokumenty v listinné podobě, ale také např. na elektronická data uložená v počítači nebo na nosiči dat. To, že nastavení mlčenlivosti a její výklad není v praxi úplně bez problémů, dokládá výjimka z tohoto obecného pravidla pro věci a listiny v případě řízení podle trestněprávních předpisů, které samy definují písemnosti (mezi které řadí i elektronická data), na něž se vztahuje povinnost mlčenlivosti, a do jisté míry tak nepřímo prolomují mlčenlivost podle zákona. Protože zákon výslovně neobsahuje mlčenlivost a její rozsah týkající se písemností (neboli zákon neupravuje spis daňového poradce), nelze se na něj odvolávat v případě výzvy orgánů činných v trestním řízení k vydání věci, a pokud poradce takové výzvě nevyhoví, dostává se do rizika možného odejmutí věci, v praxi spojené s prohlídkou kanceláře a jiných prostor. Toto problematické nastavení by měla vyřešit novela zákona.

2 Průlomy do profesní mlčenlivosti

Protože existují objektivní případy, kdy je nutné, aby daňový poradce sdělil informace, které jsou kryty zákonnou povinností mlčenlivosti, zákon musí obsahovat i možnost prolomení mlčenlivosti. Zákon výslovně taxativně stanoví tři případy prolomení mlčenlivosti poradce, kterými jsou tyto:

- zbavení mlčenlivosti klientem,
- případy zákonem uložené povinnosti přezkázat a oznámit spáchání trestného činu,
- plnění povinností vůči příslušnému orgánu podle právních předpisů o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo o provádění mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu, stručně řečeno v oblasti praní špinavých peněz.

Kromě těchto zákonem taxativně stanovených případů prolomení mlčenlivosti existovala podle znění zákona účinného do 30. 6. 2008 ještě čtvrtá možnost, která nepřímo vyplývala z tehdejšího znění § 6 odst. 8 ve spojení s úpravou podle zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád):

- zbavení mlčenlivosti soudem.

Po novele zákona již nemá zbavení mlčenlivosti poradce soudem zákonnou oporu.

2.1 Zbavení mlčenlivosti klientem

Prvním případem prolomení mlčenlivosti výslovně stanoveným zákonem je zbavení mlčenlivosti samotným klientem. Zákon nestanoví žádné formální náležitosti klientova úkonu, jímž daňového poradce odpovědnosti zprošťuje. Z povahy věci vyplývá, že zproštění se musí udát předem (dodatečné zproštění by mělo pouze takový význam, že klient neuplatní své případné nároky, a jen fakticky tak postup daňového poradce *ex post* schválí). Klient musí zproštění učinit svým prohlášením, které musí být adresováno přímo daňovému poradci a to výslovně tak, aby byl znám jeho rozsah. Nestačí tedy, aby klient případně zbavil povinnosti mlčenlivosti daňového poradce do protokolu orgánu činného v trestním řízení, aniž by sám tuto skutečnost písemně daňovému poradci výslovně oznámil. Toto zbavení mlčenlivosti by nebylo svou formou vyhovující a v případě, že by poradce sdělil informace, které se dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství, mohl by za toto nést disciplinární odpovědnost podle zákona nebo odpovědnost za škodu způsobenou klientovi.

Kdo je oprávněn jménem nebo za klienta zbavit daňového poradce mlčenlivosti, stanoví zvláštní právní předpisy upravující postavení subjektů oprávněných jednat za fyzické a právnické osoby. Zproštění může za klienta učinit také jím zplnomocněný zástupce. V praxi činí problém formulace, že i v případě zproštění mlčenlivosti klientem je daňový poradce povinen zachovat mlčenlivost, „pokud je to v zájmu klienta“. Dikce „v zájmu klienta“ je poměrně široká a nejednoznačná a při gramatickém výkladu se může dostat do rozporu s možností zproštění mlčenlivosti, proto je nutné zvažovat vše individuálně v každém konkrétním případě, a je tak na nositeli povinnosti mlčenlivosti zvážení všech skutečností, které by mohly klienta poškodit. Za tuto svou volní úvahu nemůže být sankcionován, pokud by nebylo prokázáno zcela účelové zneužití tohoto volního uvážení. Bezpochyby jsou tímto ustanovením myšleny skutečnosti, které by mohly vést k trestnímu stíhání klienta. Na Komoru se poměrně často obrací Policie ČR s dotazem nebo přímo žádostí o zbavení mlčenlivosti daňového poradce. Na rozdíl od některých jiných profesí, zákon tuto možnost neupravuje, a Komora tak není oprávněna poradce mlčenlivosti zbavit.

2.2 Případy zákonem uložené povinnosti přezkázat a oznámit spáchání trestného činu

Ze zákona je povinnost mlčenlivosti daňového poradce dále prolomena u případů zákonem uložené povinnosti přezkázat a oznámit spáchání trestného činu. Abychom zjistili, jakých případů se tato situace týká, je nutné nahlédnout do zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Není

rozhodující, zda pachatelem trestného činu může být sám klient nebo jiná osoba.

Povinnost překažení trestného činu se ze své podstaty vztahuje na čin, který se teprve stane nebo může stát, povinnost oznámení pak působí následně, tedy vůči trestným činům již spáchaným. Překažením činu může být podle okolností faktické zabránění skutku, ale stejně tak i oznámení orgánu uvedenému v trestním řádu. Oznámení trestného činu je pak úkonem vůči některému z orgánů činných v trestním řízení.

Seznam trestných činů, na které se obě povinnosti vztahují, nalezneme v trestním zákoníku, výčet je taxativní, a to v § 367 a 368. Nový trestní zákoník s účinností od 1. 1. 2010 významně rozšířil okruh trestných činů, na něž se povinnost je překazít (a podobně je oznámit) vztahuje. Ve výčtu nalezneme některé ekonomické trestné činy, i když v jejich kvalifikované podobě, tedy při vyšší způsobené škodě (např. úvěrový podvod, pojistný podvod, zneužití informace a postavení v obchodním styku apod.) je z pohledu daňového poradce legalizace výnosů z trestné činnosti a především zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 3 trestního zákoníku významným trestným činem. Je pravda, že tento trestný čin se dostal do výčtu až v jeho třetím odstavci, tedy při škodě velkého rozsahu, což je škoda nad 5 mil. Kč, ale tímto tato novela zásadně zasahuje nejen do profese daňového poradce.

Nadále ale platí, že pokud by se jednalo o čin, u kterého je podle těchto ustanovení mlčenlivost prolomena, musí daňový poradce, sám posoudit, zda se o takový čin jedná, a záleží tak velmi na individuálním posouzení všech skutečností daného skutku. Problémem této úpravy je tedy skutečnost, že poradce je nucen posuzovat takový čin nejen z hlediska naplnění jeho skutkové podstaty podle trestního zákoníku, ale i posouzení toho, zda se jedná o čin přísněji kvalifikovaný, tedy zda v případě ekonomických trestných činů dochází k vyšší škodě. Toto vše platí pro případ, kdy trestný čin spáchal klient poradce, a protože poradce se může velmi snadno v případě páchaní trestné činnosti klienta dostat do pozice účastníka na trestném činu, musí daňový poradce přísně vážit, zda vůbec a jakým způsobem může dále s klientem, který je podezřelý z páchaní trestné činnosti, spolupracovat tak, aby se sám nedopustil např. trestného činu nadržování. V takovém případě je vhodné doporučit poradci využít práva podle § 6 odst. 3 zákona, tedy odstoupení od smlouvy s klientem při dodržení zákoně podmínky učinit všechny neodkladné úkony ve stanovené lhůtě tak, aby eliminoval pro klienta nežádoucí důsledky plynoucí z tohoto ukončení smluvního vztahu.

2.3 Prolomení mlčenlivosti v oblasti boje proti legalizaci výnosů z trestné činnosti

V roce 2004 byla přijata důležitá novela zákona č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci

výnosů z trestné činnosti, která se přímo dotkla také mlčenlivosti daňového poradce. Tato novela zařadila mezi povinné osoby tohoto zákona proti legalizaci výnosů z trestné činnosti také daňové poradce a zároveň zakotvila přímo do zákona další případ prolomení mlčenlivosti. Tuto úpravu zachoval i nový zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále jen „zákon č. 253/2008 Sb.“).

V souvislosti s mlčenlivostí je nutné upozornit na povinnost poradce oznámit podezřelý obchod. Podezřelý obchod tento zákon definuje taxativními i demonstrativními znaky. Přímou zákon č. 253/2008 Sb. upravuje pro daňové poradce výjimku z oznamovací povinnosti, výklad tohoto ustanovení není bohužel v praxi zcela jednoznačný: „§ 26 – Zvláštní ustanovení o auditorech, účetních, soudních exekutorech a daňových poradcích

(1) Ustanovení § 18 odst. 1 (tj. oznamovací povinnost – pozn. autorů) a § 24 (tj. informační povinnost – pozn. autorů) se nevztahují na auditora, účetního, soudního exekutora nebo daňového poradce, pokud jde o informace, které získá od svého klienta nebo které získá o svém klientovi během zjišťování jeho právního postavení, během jeho zastupování v soudním řízení anebo v souvislosti s takovým řízením, včetně poradenství ohledně zahájení takového řízení nebo vyhnutí se takovému řízení, bez ohledu na to, zda jsou takové informace získány před tímto řízením, během něj nebo po něm.

(2) Má-li auditor, účetní, soudní exekutor nebo daňový poradce za to, že klient žádá o právní poradenství za účelem legalizace výnosů z trestné činnosti nebo za účelem financování terorismu, odstavec 1 se nepoužije.“

Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí: „Pro některé profese musí být v zájmu zajištění ústavních práv zachovány výjimky z povinnosti ohlašovat informace získané před soudním řízením, během něj či po něm, nebo v průběhu zjišťování právního postavení klienta. Při právním poradenství je tak nadále uplatňováno profesní tajemství, ledaže se poradce účastní praní peněz nebo financování terorismu, nebo poradce ví, že klient vyhledal právní poradenství za účelem praní peněz nebo financování terorismu.“

Klíčovým posouzením pro výjimku z oznamovací povinnosti je tak výklad sousloví „zjišťování právního postavení“. Protože daňové poradenství je ze své zákonné definice ale i jeho obsahu poradenstvím právním, lze dojít k výkladu, že daňový poradce zjišťuje právní postavení svého klienta prakticky v celém průběhu poskytování poradenství, protože v průběhu celé spolupráce zjišťuje skutečnosti, které jsou z hlediska poskytování jeho služby významné. Finančně analytický útvar Ministerstva financí (dále jen „FAÚ“) vykládá tuto výjimku úzce, kdy pod pojem „zjišťování právního postavení“ zahrnuje jen fázi před uzavřením a při samotném uzavření smluvního vztahu s klientem, ale gramatickým výkladem dotyčného

ustanovení k tomuto závěru nelze dojít. Komora proto nyní zadala právní stanovisko k rozsahu této výjimky.

Výjimka z oznamovací povinnosti se ale samozřejmě nevztahuje na případy, kdy je daňovému poradci známo, že klient žádá o poradenství za účelem legalizace výnosů z trestné činnosti nebo financování terorismu, anebo pokud se daňový poradce sám účastní takové činnosti.

I s ohledem na zákonnou mlčenlivost přinesl oproti předchozí úpravě zákon č. 253/2008 Sb. jednu zásadní změnu, kdy poradce podezřelý obchod již neoznamuje FAÚ, ale oznámí jej Komoře daňových poradců. Komora přezkoumá, zda oznámení splňuje náležitosti zákona a nevztahuje se na něho výjimka z oznamovací povinnosti podle § 26 odst. 1. V případě, že oznámení daňového poradce splňuje podmínky zákona č. 253/2008 Sb., postoupí ho Komora FAÚ. Ani uvnitř Komory není jednoznačný názor na výklad postupu Komory v souvislosti s výjimkou z oznamovací povinnosti poradce podle § 26 odst. 1, proto i tato otázka bude předmětem právního posouzení.

Bohužel i v této oblasti existuje značný tlak na vyšší podíl spolupráce daňových poradců při odhalování případů legalizace výnosů z trestné činnosti, který by ale v praxi znamenal další omezení mlčenlivosti.

3 Aktuální situace v nastavení mlčenlivosti

Kromě již zmíněného tlaku na omezování mlčenlivosti nejen daňových poradců v oblasti boje proti praní špinavých peněz dalším takovým případem je Zpráva Globálního fóra OECD pro transparentnost a mezinárodní výměnu informací pro daňové účely zpracovaná v letech 2011 a 2012 (dále jen „hodnotící zpráva“). OECD je významnou mezinárodní institucí v oblasti boje proti daňovým únikům, v rámci kterého je důležitým prostředkem mezinárodní výměna informací mezi daňovými správami jednotlivých zemí.

Hodnotící zpráva se dotýká i profese daňového poradce a jeho profesní mlčenlivosti. Zpráva upozorňuje na příliš – z pohledu hodnotitelů – rozsáhlou mlčenlivost advokáta a daňového poradce v právní úpravě České republiky a uvádí, že rozsah této výsady u těchto profesí v ČR je výrazně vyšší „než výsady poskytované podle mezinárodních standardů“ a tento rozsah by mohl bránit účinné výměně daňových informací. Komora proti závěrům Hodnotící zprávy podala zásadní připomínky, výsledkem čehož je zpracování mezinárodní analýzy institutu mlčenlivosti daňových poradců, která nyní probíhá, jejímž cílem je zjistit reálnou situaci v dalších evropských zemích. Tuto analýzu zpracovává Komora ve spolupráci s Ministerstvem financí. Bez ohledu na různorodé nastavení regulace či deregulace daňového poradenství

v mezinárodním kontextu je nutné zasadit českou úpravu do tradice zákonem regulované profese, která je obdobně zavedena ve všech státech sousedících s Českou republikou. Pokud se tedy bude posuzovat mezinárodní úprava a aplikace mlčenlivosti v zahraničí, je třeba toto srovnání provést zejména v nám nejbližším okolí. Očekává se, že výsledky této mezinárodní analýzy vyvrátí některé závěry Hodnotící zprávy týkající se rozsahu mlčenlivosti daňového poradce.

Dalším možným zásahem do mlčenlivosti právních profesí, který i přes logickou účelnost v obecném kontextu není v souvislosti s očekávanou úlohou a rolí právních poradců příliš obhajitelný, je návrh novely trestního zákoníku, který rozšiřuje podmínky trestní odpovědnosti u trestného činu zkrácení daně na fázi přípravy tohoto trestného činu (mj. v případě krácení daně původně ve výši 5 mil. Kč a po připomínkovém řízení již od 500.000 Kč). I přesto, že z obecného pohledu je logické bojovat proti daňovým podvodům, které se odehrávají například v oblasti spotřebních daní, paušalizace problému zde však není zcela na místě. Kriminalizace vztahu daňového poradce a jeho klienta může v praxi vyústit ve zcela opačný efekt, než který navrhovatel předpokládal, a řada sporných situací tak může zůstat zcela mimo odborné a kvalifikované poradenství. Bez ohledu na evidentní tendence a snahy o nabourání profesní mlčenlivosti daňových poradců je třeba opakovaně vysvětlovat, že pro pozici daňového poradce v České republice, postavenou na jeho nezávislosti a poslání chránit práva svých klientů, je povinnost zachovávat mlčenlivost klíčovým parametrem pro výkon profese a zákonem uloženého rozsahu činnosti, která je nedílně spojena i s právem klienta na poskytnutí právní pomoci.

4 Závěr

Z rozboru vyplývá, že ačkoliv zákon věnuje povinnosti mlčenlivosti pouhý jeden odstavec, je její nastavení poměrně široké a její aplikace v určitých případech ne vždy jednoznačná. Protože poradce se v případě porušení mlčenlivosti vystavuje nejen disciplinárnímu postihu ze strany Komory, ale i dalším právním následkům za porušení této povinnosti, např. náhradě škody, měl by vždy pečlivě zvážit, jaké informace zpřístupní třetím stranám.

Předchozí text také upozorňuje na zřejmý postupný trend, který má svůj mezinárodní rozměr a spočívá ve snaze vedoucí k postupnému omezování mlčenlivosti obecně právních profesí, a tedy i daňového poradce. Tento trend souvisí jednak s ekonomickou globalizací, ale také s bojem proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a terorismu. Oprávněné a především zákonné zájmy daňového poradce na poli mlčenlivosti tak nelze hájit pouze individuálně a úlohou samosprávné Komory musí být pozici daňových poradců vysvětlovat a v případě potřeby ji i proti těmto nastupujícím trendům hájit.



Oznámení o svolání Valné hromady

Prezidium Komory daňových poradců ČR svolává v souladu se zákonem 21. řádnou Valnou hromadu na 8. 11. 2013, která se uskuteční v Brně v Městském divadle Brno. Podrobné informace o programu Valné hromady budou zveřejněny s dostatečným předstihem, nejpozději 30 dnů před jejím konáním.

Ing. Martin Tuček
prezident KDP ČR

Ing. Petra Pospíšilová
viceprezidentka KDP ČR

**Prezidium Komory daňových poradců ČR
Vás srdečně zve na muzikálové představení KOČKY,
které se uskuteční v pátek 8. 11. 2013.**

Místo konání: Městské divadlo Brno, Lidická 16, Brno
Začátek: 19:30 hod.

Po představení jsou návštěvníci zváni na skleničku vína.

Předpokládaný konec: 22:00 hod.
Vstupné: 400 Kč/osoba

Podrobné informace o organizaci divadelního představení budou zveřejněny s dostatečným předstihem společně s materiály k Valné hromadě.

Tištěný čtvrtletník

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: kdp@kdpcr.cz, www.kdpcr.org, www.kdpcr.cz

IČ: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová,

Ing. Jana Skálová, Ph.D., prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.,

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

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanoviskem KDP ČR.

Datum předání do tisku: 13. září 2013

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U Nákladového nádraží 6
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová