



bulletin

2 / 2020

předmluva

Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 2

Rozhovor s Ing. Tomášem Podškubkou, Ph.D., MRICS

Senior manažer TPA Valuation & Advisory _____ 4

přeměny korporací

Rozhodný den při přeměnách a jeho dopady do délky účetního období

Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 6

Přeshraniční fúze v České republice v letech 2008 až 2019

Ing. Anna Suková, Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 11

Účetní a daňová regulace fúzí na Slovensku

Ing. Ivana Janičkovičová _____ 17

Nová evropská regulace přeshraničních přeměn kapitálových společností

Mgr. Daniel Lála, Ph.D., Mgr. Lucie Slavíková, JUDr. Jan Lasák, Ph.D., LL.M. _____ 22

Změna příslušnosti správce daně při přeměnách společností a družstev

Mgr. Jan Oliva, LL.M. _____ 29

ostatní

Vybrané otázky automatické výměny informací o přeshraničních daňově optimalizačních schématech podle směrnice DAC 6

JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D. _____ 32

Trendy vývoje a charakteristiky daňových správ zemí OECD a dalších zemí světa

doc. Ing. Lenka Láchová, doc. Ing. Alena Maaytová, Ph.D. _____ 40

(Ne)zvýhodnění správce daně v insolvenčním řízení – skutečně platí zásada *pari passu* pro všechny insolvenční hráče?

JUDr. Ing. Radan Tesař _____ 45

Konec s nezdaňováním korunových dluhopisů

Ing. Josef Medek _____ 55

Skutečný vlastník příjmů – víme, o čem přesně se bavíme?

Mgr. Simona Hornochová, Ing. Radek Novotný _____ 57

Aktivity Komory přešly do on-line režimu, převažuje pozitivní hodnocení i optimismus do budoucna

Ing. Radek Neužil, LL.M. _____ 72

Vážení čtenáři,

zdravím vás jménem redakční rady a doufám, že si i v této době najdete čas na přečtení našeho Bulletinu. Toto číslo jsme připravili na základě plánu schváleného v loňském roce a po dlouhé diskusi v redakční radě jsme se rozhodli do něho nezařazovat žádné „aktuality“ k současným daňovým opatřením, která souvisí se šířením koronaviru. Většina poradenských společností se předhání s Ministerstvem financí ve vydávání mimořádných newsletterů, kde podrobně rozebírají hekticky slibované, projednávané či přijímané daňové novinky.

Řada opatření se od záměru schváleného vládou do podoby realizované v zákoně značně změnila. V některých případech i schválené znění zákona nakonec nevyhovuje a opravuje se dodatečně pozměňovacími návrhy. V této souvislosti doporučujeme sledovat i náš komorový web: <https://www.kdpcr.cz/>, kde najdete celou řadu důležitých informací a můžete sledovat, jak se členové KDP ČR zapojují do legislativního procesu a naše malá či velká vítězství.

Redakční rada tedy dospěla k názoru, že budeme věrni svému cíli a náš tištěný Bulletin věnujeme i v tomto vydání nadčasovým textům, rozborům a vyjadřování odborných stanovisek k daňovým problémům. Další připravované vydání je zaměřeno na daňové problémy fyzických osob a zde se již mimořádným opatřením věnovat budeme.

Takže jaké menu jsme pro vás připravili? Cílem tohoto vydání je věnovat se daňovým a účetním souvislostem přeměn obchodních korporací. V současné praxi se již každý kolega daňový poradce s fúzí nebo rozdělením setkal. Přitom každý musel řešit celou řadu účetních a daňových problémů, které si mnohdy klient či jeho právní poradci vůbec neuvědomili. Proto redakční rada pojala záměr věnovat této problematice samostatné vydání, ve kterém jsme se rozhodli reagovat na některé problematiku body ve fúzích či rozděleních korporací. Naším cílem bylo zaměřit se i na méně obvyklá témata, jako jsou například přeshraniční fúze.

V prvním článku autorka rozebírá volbu rozhodného dne, od něhož se odvíjí účetní účinky přeměny a daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob. Správnou či nesprávnou volbou rozhodného dne může dojít ke zkrácení či prodloužení účetního období a tím i zdaňovacího období. Cílem článku je tedy upozornit na možná úskalí, která na vás čekají, pokud vybočíte ze zaběhaných kolejí a začnete experimentovat. Tedy,



přesněji řečeno, zvolíte-li za rozhodný den fúze jiný den než počátek kalendářního roku, nebo budete s přípravou přeměny otálet, takže její právní účinky nastanu až v dalším kalendářním roce. Současně autorka připomíná některé možnosti, která nám dává zákon o účetnictví, které mohou být výhodné zejména pro fúze mateřských a dceřiných společností, které převažují v drtivé většině všech realizovaných fúzích.

České obchodní právo po velké novele zákona o přeměnách, která nabyla účinnosti od 1. 1. 2012, poskytuje propracovaná pravidla pro přípravu přeshraniční fúze. Jak se tedy právě přeshraniční fúze vyvíjely čtyři roky před touto změnou a osm let po ní, je tématem druhého článku. Získáte odpovědi na otázky, zda převažují fúze ven, tedy odchody společností z ČR, nebo naopak naše země láká korporace, aby fúzovaly do ČR. Počet realizovaných přeshraničních fúzích každoročně narůstá a střet nebo spíše propojení dvou sad účetních a daňových pravidel vyžaduje vysoké odborné nasazení. K němu směřuje i další článek.

Nejčastějším partnerem českých kapitálových korporací v přeshraničních fúzích jsou slovenské korporace. Přesněji řečeno přeshraniční fúze, kdy zanikající slovenská korporace fúzuje do české nástupnické korporace, tvoří 47,23 % všech přeshraničních fúzích do ČR. Jaká je účetní a daňová úprava fúzí na Slovensku, vám přiblíží třetí článek od Ivany Janičkovičové. Možná budete překvapeni, že slovenské daňové prostředí není pro fúze ani zdaleka tak přátelské jako české, a to z důvodu zdanění přecenění aktiv zanikající či rozdělované korporace. Ba dokonce vás při čtení tohoto článku může i napadnout, že pro fúze máme v Čechách skoro daňový ráj.

Evropská komise v oblasti přeměn nezahálí. Přijala další směrnici pro přeshraniční mobilitu, která má dále zlepšit podmínky pro přeshraniční přemístění sídla, fúze či rozdělení v EU. Na implementaci této směrnice má Česká republika ještě dost času, přesto jsme vás chtěli u příležitosti tematického čísla Bulletinu na chystané novinky upozornit článkem Daniela Lály, Lucie Slavíkové a Jana Lasáka.

Poslední článek k přeměnám je věnován změně příslušnosti správce daně při přeměnách, a to zejména pokud je správcem daně Specializovaný finanční úřad. Jeho autorem je Jan Oliva.

Ráda bych vás také upozornila na další články, které už jsou v rubrice „Ostatní“.

Mám velkou radost, že se nám podařilo získat od Michala Tuláčka dlouhý článek k problematice výměny informací o přeshraničních daňově optimalizačních schématech, která se mají oznamovat správci daně (tzv. směrnice DAC 6). V čase přípravy tohoto článku vládní návrh zákona stále vyčkával na své projednání ve třetím čtení v Poslanecké sněmovně. Došlo také k vývoji na poli Evropské unie, protože v souvislosti s pandemií nemoci COVID-19 několik členských států požadovalo odložení povinností podle směrnice DAC 6. Evropská komise proto předložila návrh směrnice DAC 7 odkládající lhůty.

Zajímavá data přináší článek od Lenky Láchové a Aleny Maaytové o vývoji a charakteristice daňových správ zemí OECD a dalších zemí světa. Zajímá vás, jak probíhá digitalizace a elektronická podání v jiných zemích? Nebo věková struktura zaměstnanců finančních správ? Na všechny tyto otázky nabízí odpovědi výše zmíněný článek.

Radan Tesař ve svém článku rozebírá zásadu, že insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen či zvýhodněn, resp. že všichni věřitelé mají rovné postavení a možnosti. Insolvenční a daňové řízení v tomto textu označuje jako paralelní vesmíry.

K otázce korunových dluhopisů se vrací Jan Medek a rozebírá nový daňový postup (zavedený od 1. 1. 2020), který povede ke zdanění úroků i z dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013.

Závěr našeho Bulletinu patří rozsáhlému rozboru pojmu „skutečný vlastník příjmů“ od Simony Hornochové a Radka Novotného. V tomto textu projdete historickými kořeny tohoto pojmu, seznámíte se s jeho chápáním v českém prostředí (v judikatuře Nejvyššího správního soudu) a nahlédnete i pod pokličku komunitárního práva. Autoři jsou přesvědčeni, že

konceptu skutečného vlastníka by měla být vzhledem k nové judikatuře věnována pozornost. Dostává totiž subjekty pohybující se v daňovém prostředí do obrovské nejistoty, kterou aktuální soudní rozhodnutí spíše prohloubila. Článek by měl mimo jiné připomenout, že tento koncept byl vytvořen jako nástroj proti zneužití práva.

Vážené kolegyně, vážení kolegové, přeji vám hodně sil do nadcházejících měsíců, které nebudou lehké. Legislativní smršť všech možných daňových novinek spolu s obavou řady podnikatelů a nutnými škrty ve výdajích firem nám přinesou měsíce plné práce a nejistoty, zda tato práce bude adekvátně zaplacená. Ale snažme se na současné situaci najít i lepší stránky. Zcela jistě i vy jste byli příjemně překvapeni, jak rychle jsme dokázali na řadu věcí reagovat a přizpůsobit se novým podmínkám. Mám teď na mysli možnosti elektronických podání na úřady, převedení řady obchodních jednání do on-line prostředí, zavedení on-line seminářů a webinářů, ohromné rozšíření práce z domova.

Na závěr zařazená zpráva od Radka Neužila o tom, jak naše Komora zvládla přechod do on-line prostředí, jak jsme zorganizovali zkoušky (dobrá zpráva pro zájemce, máme přidáný další mimořádný termín na prosinec) a jak se zapojujeme do společenského dění je toho důkazem.

Doufejme tedy, že společně se nám podaří vše zvládnout a již během podzimu se budeme těšit z osobních setkání na akcích naší Komory.

Přeji vám krásné a klidné léto.

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
vedoucí redakční rady, člen Prezidia KDP ČR
daňová poradkyně, č. osvědčení 332

Rozhovor s Ing. Tomášem Podškubkou, Ph.D., MRICS

Senior manažer TPA Valuation & Advisory

Otázky kladla
Ing. Jana Skálová, Ph.D.

Ing. Tomáš Podškubka, Ph.D., MRICS

- absolvent VŠE v Praze
- 15 let praxe v oboru
- soudní znalec v oboru oceňování
- člen Královského institutu diplomovaných znalců (MRICS)
- specialista na oceňování, real estate, finanční plánování, podnikové a koncernové poradenství, transakce a přeměny obchodních společností
- publikační a lektorská činnost

■ **Jako soudní znalec v oboru oceňování a senior manažer znaleckého ústavu máte 15 let praxe v oboru. Jakým vývojem za tuto dobu prošlo znalecké oceňování u přeměn? Tedy jak se v praxi změnila požadavky na znalecké služby na ocenění jmění?**

Musím říct, a jsem za to rád, že poměrně zásadně. Na znalecké ústavy a znalce – a bude to podobné i v daňové profesi – jsou kladeny vyšší požadavky z hlediska kvality, průkaznosti a srozumitelnosti jejich výstupů. Většina kolegů si uvědomuje, že trh je malý a naše renomé je velmi zásadní. Musím přiznat, že se ve své praxi a při diskusi s kolegy daňovými poradci či auditory bohužel setkávám i s vyloženě špatně odvedenou prací znalců, kdy tyto chyby musíme u klientů napravovat. Je to ale stejné jako v jiných profesích. Jsem optimista a věřím, že se situace bude zlepšovat a spokojenost se znalci a znaleckými ústavami, kteří budou pracovat na svém rozvoji, poroste i mezi daňovými poradci.

■ **Dalo by se říci, že před 10 lety byla oblíbená přeměna např. sloučením a v posledních třech letech ji vystřídalo například odštěpení?**

V historii asi existovaly určité vlny, kdy se střídala oblíbenost fúzí a rozdělení, ale neřekl bych, že z toho lze vyvodit nějaký zajímavý závěr. Přijde mi, že oba typy přeměn mají svůj smysl. Z mé zkušenosti je odštěpení vhodné pro klienty, kteří chtějí od sebe oddělit dva typy podnikání (či více), které se nějak odlišují, například rizikem, nebo kteří jedno podnikání chtějí prodat. Fúze je zase zajímavá po akvizici či pokud je třeba změnit vlastnickou strukturu po strategickém rozhodnutí.



Řada kolegů daňových poradců, kteří pomáhají klientům při přípravě přeměny, s vámi bude také komunikovat o přípravě znaleckého posudku pro ocenění jmění pro fúzi. Na co by si měli dát pozor, na co upozornit znalce a jaká úskalí na ně mohou „vyskočit“ z důvodu např. špatně formulovaného zadání znaleckého posudku?

Nedorozumění mezi různými profesemi samozřejmě vznikají. Dal bych dvě rady, jak jim předejít, a to (i) komunikovat včas a kompletně a (ii) volit subjekt, který má s oceněním pro přeměny zkušenosti. Pokud bych měl vybrat jednu situaci, která je náročná a vyžaduje intenzivní komunikaci, tak to je zachycení ocenění do účetnictví. Znalec si musí uvědomit, že jeho posudek bude sloužit i k tomuto účelu, a přehledně a srozumitelně formulovat posudek tak, aby účetní mohli bez problémů na základě tohoto podkladu účtovat. Občas jsme zaznamenali určité problémy a vždy jsem musel dát za pravdu daňovým poradcům a účetním, že chyba rozhodně nebyla na jejich straně. Pokud bychom se bavili o ocenění například pro účely prodeje části závodu, může toto ocenění mít i daňové dopady, a proto musí být nejenom srozumitelné, ale také průkazné.

■ **Stal jste se také členem Královského institutu diplomovaných znalců (MRICS). Jak je to těžké a jaké požadavky klade tento institut na své členy? Jak vám to pomáhá v české praxi?**

Myslím, že je správné, aby se odborníci na nějakou oblast sdružovali v organizacích tohoto typu. RICS (Royal Institute of Chartered Surveyors) je celosvětová profesní organizace sdružující odborníky z různých oblastí realitního trhu. Vydává profesní standardy, etická pravidla a dbá na jejich prosazování a dodržování. Já jsem se stal členem v roce 2015, a to po poměrně náročném přípravě a za situace, kdy komise RICS posoudila moje zkušenosti a znalosti v oblasti oceňování nemovitostí. Na přelomu roku 2019/2020 se i celá divize oceňování nemovitostí v TPA stala registrovaným členem RICS. Umožňuje nám to sdílet znalosti, podílet se na vytýčení pravidel oceňování a posouvat naši profesi dále. Splnit požadavky je náročné a určitě jsme si tím svým způsobem přidělali práci. Podle mého názoru to ovšem má smysl a klienti tím získávají jistotu, že se obrazejí na partnera, který je fundovaný.

■ **Absolvoval jste Vysokou školu ekonomickou v Praze a nyní jste se na ni vrátil jako vyučující. Jaký je v současnosti zájem mladých lidí o studium v oblasti oceňování a jaké mají uplatnění v praxi?**

Zájem studentů je vysoký a patří za to velký dík mým zkušenějším kolegům z katedry, kteří příslušné předměty a specializace vytvořili a koncipovali je tak, že je studenti stále velmi pozitivně hodnotí. Uplatnění v praxi vidím dobré, nicméně s ohledem na relativně vyšší počty studentů a menší velikost trhu v ČR je dle mého mínění potřeba trochu rozkročit oblast oceňování dalšími směry. Absolventi pak získají širší okruh uplatnění. Jsem docela rád, že jsme s vedoucí mé domovské katedry financí a oceňování našli společnou řeč a spolupráci jsme vyhodnotili jako vzájemně zajímavou a prospěšnou, byť z důvodu mého pracovního vytížení tam budu působit (zatím) na menší úvazek. Již předtím jsem byl aktivní v odborné oblasti a budu se rád dále podílet na vědeckém rozvoji oboru a výuky.

■ **Jste také velmi aktivní v oblasti přednáškové činnosti pro veřejné vzdělávací agentury, našla jsem vás i mezi lektory Komory daňových poradců. Jak se liší učení na VŠE od učení pro praxi?**

Rozdíl je tam docela velký a popravdě jsem si ho začal naplno uvědomovat až v poslední době, kdy se jako zkušený praktik částečně vracím na univerzitu. Když jsem před delším časem na škole působil jako doktorand, tato perspektiva mi unikala. Jde o to, že učení pro praxi má časovou dotaci v řádu několika hodin, zatímco ve škole se například tématem oceňování nemovitostí zabýváte třeba celý semestr, někdy i dva. Když přednáším pro lidi z praxe, zajímá je závěr, často vědí, co přesně se chtějí dozvědět, a chtějí to doprovodit případovou studií a mým komentářem. Samozřejmě má to svá pro a proti a sám si ještě vyhodnocuji, jak s touto zkušeností naložím teď, když opět učím studenty na škole.

■ **Jaké otázky vám nejčastěji kladou kolegové daňoví poradci a auditoři?**

Často mi kladou otázku, zda znalecký posudek, který dostali k dispozici, je kvalitní – zda se na něj mohou spolehnout. Jak jsme se bavili na začátku našeho rozhovoru, najdou se bohužel

případy, kdy je moje odpověď moc nepotěší. A pak samozřejmě řešíme mnoho různých projektů, kde se naše profese potkávají. Jsou to zejména ocenění jmění při přeměnách, tedy pro fúze či rozdělení kapitálových korporací. Dále pak oceňujeme jednotlivá aktiva při nabytí (po nákupu obchodního závodu či po nákupu prodej souboru majetku, který není obchodním závodem), což se promítá do účetnictví a pomocí našich znaleckých posudků se tak alokuje kupní cena na jednotlivé daňové vstupní ceny pořízených aktiv. Další zaměření našich posudků jsou pro posouzení přiměřenosti cen, úroků či marží nebo pro situace, které významně ovlivňují odpovědnost statutárních orgánů. V budoucnu očekávám nárůst práce pro společnosti v souvislosti se znehodnocením některých aktiv (v účetnictví často používané slovo „impairment“.)

■ **Myslíte, že pro budoucnost znalecké profese hraje roli i často zmiňovaná digitalizace, robotizace a umělá inteligence?**

Otázka umělé inteligence v oceňování se nyní často skloňuje. V některých oblastech již brzy naši práci nahradí a je tomu tak dobře. Bude se to týkat například oceňování bytových jednotek pro hypoteční úvěry, kde existuje transparentní trh o cenách a vlastnostech bytových jednotek, a proces ocenění lze tedy automatizovat a tím také snížit náklady. Každý člověk jistě snížení nákladů v této oblasti ocení. V jiných oblastech, kde je třeba hledět na věci komplexně, z mnoha úhlů a vytvářet řešení na míru, nevidím v dohledné budoucnosti náhradu za lidský faktor – experta. Samozřejmě bude potřeba umět s umělou inteligencí pracovat, protože ta nám práci může velmi usnadnit a zefektivnit.

■ **Máte nějaký vzkaz či „poselství“ pro daňové poradce, kteří se věnují problematice přeměn korporací?**

Práce daňového poradce není lehká – stát v soukolí touhy klienta volně podnikat, snahy státní správy vybrat daně a stále se měnících pravidel hry. Přál bych jim hodně sil, optimismu a aby se jim občas podařilo se nad některými takovými úředními „blbostmi“ nadnést a vyřešit je s chladnou hlavou, bez nervů. A pokud řeší komplexní záležitosti, ať mají štěstí na odborníky z příslušných oblastí, kteří mají praxi a renomé v oboru.

Rozhodný den při přeměnách a jeho dopady do délky účetního období

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
partner TPA, VŠE v Praze¹



1 Co je to rozhodný den?

Pojem „rozhodný den“ v oblasti fúzí a rozdělení kapitálových korporací je v českém právu již od roku 2001, takže stěží najdeme někoho, kdo se s ním dosud nesešel. Jeho současné zakotvení nalezneme jak v zákoně č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), (§ 176), tak v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“), (§ 10).

Občanský zákoník ukládá, že při přeměně musí být stanoven rozhodný den, od něhož se jednání zanikající právnické osoby považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické právnické osoby. Dalšími povinnostmi zde jsou:

- Ke dni předcházejícímu rozhodný den sestaví zanikající právnická osoba nebo právnická osoba rozdělovaná odštěpením konečnou účetní závěrku.
- K rozhodnému dni sestaví nástupnická právnická osoba nebo právnická osoba rozdělovaná odštěpením zahajovací rozvahu.

Zákon o přeměnách pak informace související s rozhodným dnem doplňuje a precizuje. Zjistíme zde, že rozhodný den se určuje pouze při fúzi, rozdělení nebo převodu jmění na společníka (není tedy v případě přemístění sídla nebo změně právní formy). Při rozdělení odštěpením nastávají účinky rozhodného dne jen ve vztahu k těm jednáním, která se týkají majetku nebo dluhů, jež mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost. Za nejdůležitější doplnění je však nutno považovat třetí odstavce z § 10 zákona o přeměnách: „(3) Rozhodný den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny

do obchodního rejstříku. Jako rozhodný den může být stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku. Určí-li projekt přeměny den pozdější, považuje se za rozhodný den den zápisu přeměny do obchodního rejstříku.“

Možnost volby rozhodného dne byla zakotvena do zákona o přeměnách od 1. 1. 2012 a představuje dva koncepty přípravy fúze (rozdělení nebo převodu jmění na společníka):

- Rozhodný den je určen na počátek procesu přípravy, následuje příprava všech dokumentů, schválení přeměny valnou hromadou a proces končí právními účinky přeměny, tedy zápisem do obchodního rejstříku.
- Rozhodný den následuje po dni zpracování projektu, přičemž je ve většině případů spojen s právními účinky. Tedy příprava přeměny začíná od data poslední řádné účetní závěrky, jsou připraveny dokumenty, schválena přeměna valnou hromadou a na datum právních účinků je stanoven i rozhodný den.

První varianta převažuje v drtivé většině případů fúzí každoročně zapisovaných do obchodního rejstříku, od roku 2014 představuje více než 80 % případů. Jak se používání druhé metody objevuje v praxi, ukazuje tabulka č. 1.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“ nebo „ZoÚ“), na rozhodný den navazuje a považuje ho vždy za začátek účetního období. Podrobnou úpravu najdeme v § 3 odst. 3 ZoÚ. Pro přesnost citujeme:

Tabulka č. 1 Roční počet realizovaných fúzí

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Počet fúzí zapsaných do OR v daném roce	336	445	396	464	466	517
Z toho případy, kdy rozhodný den následoval po zpracování projektu	3%	9%	18%	13%	17%	14%

Zdroj: diplomové práce uvedené ve zdrojích

¹ Tento článek vznikl jako jeden z výstupů institucionální podpory na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze s číslem projektu IP100040.

„Účetní období při přeměně účetní jednotky

a) začíná pro nezanikající účetní jednotku rozhodným dnem stanoveným postupem podle zvláštního právního předpisu⁴¹⁾ a končí posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,

b) končí pro zanikající účetní jednotku dnem předcházejícím rozhodnému dni stanovenému postupem podle zvláštního právního předpisu⁴¹⁾.

⁴¹⁾ Například zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.“

Další důležité ustanovení ze zákona o účetnictví potvrzuje situaci, kdy se účetní období prodlužuje a trvá dobu delší než 12 měsíců: účetní závěrku nesestavují zanikající účetní jednotky k poslednímu dni účetního období po rozhodném dni, pokud se den zápisu přeměny uskuteční až v následujícím účetním období.

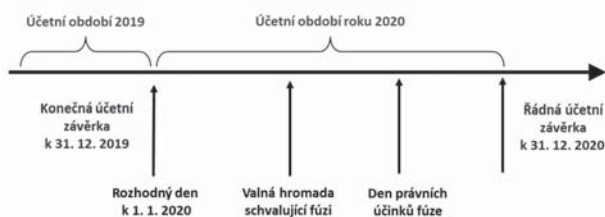
V praxi se tak můžeme setkat s řadou variant délky účetních období. Některé z nich zkusíme představit v následujícím textu.

2 Rozhodný den předchází vypracování a schválení projektu

2.1 Standardní účetní období

Nejčastěji se v praxi vyskytuje postup, kdy rozhodný den stanovují zúčastněné společnosti na počátek kalendářního roku, tedy na 1. 1. (ve všech zkoumaných letech od roku 2012 do roku 2017 byl tento den zvolen u 75 % všech realizovaných fúzí). Přípravné práce jsou pak organizovány tak, aby do konce příslušného kalendářního roku byla fúze zapsána do obchodního rejstříku (prosinec vychází z výzkumů jako měsíc, ve kterém je do obchodního rejstříku zapsáno nevíce případů fúzí, tedy kdy nabudou právních účinků).

Obrázek č. 1 Optimální časový průběh přeměny

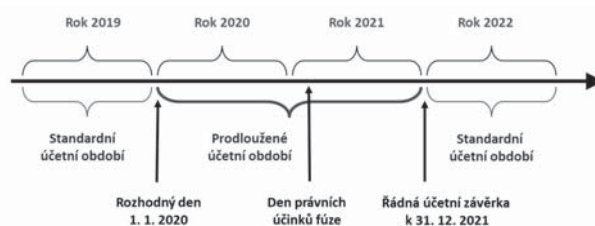


Takto připravená fúze nenaruší běžný podnikatelský život a daňové povinnosti nástupnické společnosti, nevyvolá žádné dodatečné náklady na zpracování účetních závěrek. Účetní závěrky jsou sestavovány za celé kalendářní roky, daňová přiznání na daň z příjmů právnických osob jsou podávána ve standardních lhůtách, nevzniká potřeba dalších účetních závěrek, jejich auditů, život společnosti není komplikován výpočtem daňových odpisů za zkrácené období atd.

V praxi se vyskytují situace, kdy k právním účinkům zápisu fúze do obchodního rejstříku dojde až v následujícím kalendářním roce (dle výzkumů nastávají právní účinky v lednu v cca 20 % případů). Podle zákona o účetnictví v tomto

případě dochází k prodloužení účetního období na dva kalendářní roky, protože účetní období začíná rozhodným dnem fúze a končí ke konci kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém nastaly právní účinky fúze. V tomto případě pak průběh účetních období zobrazuje následující obrázek č. 2.

Obrázek č. 2 Prodloužené účetní období na dva kalendářní roky



Prodloužení účetního a zdaňovacího období na dva kalendářní roky přinese řadu konsekvencí, které mohou být v konkrétním případě považovány za výhodu či nevýhodu. Mezi nevýhody bych zařadila, že za toto období je možno uplatnit pouze jednu roční daňové odpisy hmotného majetku, který je odpisován rovnoměrnou nebo zrychlenou metodou dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“ či „zákon o daních z příjmů“).

Za výhodu naopak řada poplatníků považuje to, že „odsune“ účinnost některých daňových změn v zákoně o daních z příjmů. Tradičně první bod přechodných ustanovení novel zákona o daních z příjmů zní: „Pro daňové povinnosti u daně z příjmů za zdaňovací období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Některá změněná nebo zrušená ustanovení tak lze „držet při životě“ ještě jeden kalendářní rok, než je bude nutno opustit. Příklady z praxe na tomto místě jistě uvádět netřeba.

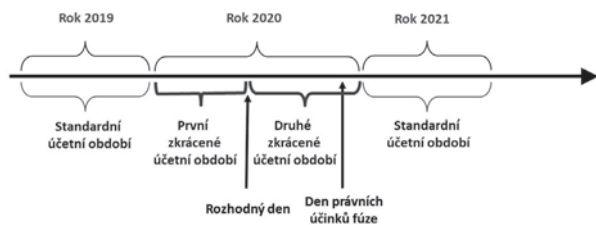
2.2 Zkrácená účetní období

Dalším případem, který je typický spíše pro rozdělení odštěpením, je stanovení rozhodného dne na počátek jakéhokoliv měsíce v průběhu kalendářního roku, např. 1. 7. K tomu často přistupují společnosti, pokud se zrodí myšlenka realizovat odštěpení v létě. Návrat a „rozdělení“ účetních případů na zůstávající a odštěpovanou část majetku zpětně k počátku účetního období není v praxi často realizovatelný, a tak společnosti zvolí rozhodný den jako nejbližší možné datum, od kterého je možno technicky realizovat a zabezpečit oddělení aktivit a účetních případů.

Pokud tímto datem je například 1. 7., pak rozdělovaná společnost účetní období započaté dnem 1. 1. ukončí konečnou účetní závěrkou ke dni předcházejícímu rozhodný den, tj. k 30. 6. Před rozhodným dnem tak bude mít rozdělovaná společnost „zkrácené účetní období“. Účetní období započaté rozhodným dnem pak může skončit do 31. 12., pokud do tohoto data bude také zapsána fúze do obchodního rejstříku, tj. nastanou právní účinky.

Tato varianta je také vhodná pro fúze mateřské a dceřiné společnosti, pokud k nabytí dceřiné společnosti dojde v průběhu prvního pololetí kalendářního roku a mateřská společnost nechce čekat na fúzi s rozhodným dnem 1. 1. následujícího roku.

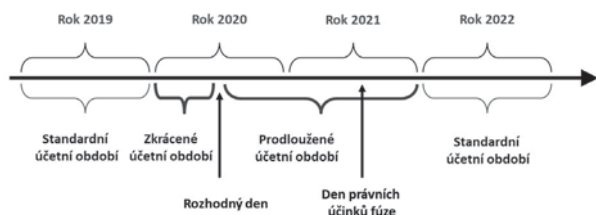
Obrázek č. 3 Dvě zkrácená účetní období v kalendářním roce



2.3 Prodloužená účetní období

Níže připojený obrázek č. 4 pak představuje další alternativu, kdy po zkráceném období nastupuje další, prodloužené. Příkladem může být stanovení rozhodného dne na datum 1. 7. Ovšem příprava fúze bude vyžadovat řadu měsíců, takže vyhotovení projektu může nastat až v dubnu následujícího kalendářního roku. Měsíc květen je pak využit k tomu, že je projekt jeden měsíc před konáním valné hromady zveřejněn, tedy uložen ve sbírce listin rejstříkového soudu. Valná hromada se koná počátkem června a do konce června musí být podán návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku. Tento časový harmonogram respektuje pravidlo, že podat návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku je nutno nejpozději do 12 měsíců od rozhodného dne. Pokud dojde k zápisu fúze do obchodního rejstříku, má nástupnická společnost účetní období delší než 12 měsíců.

Obrázek č. 4 Prodloužené účetní období následující po zkráceném účetním období



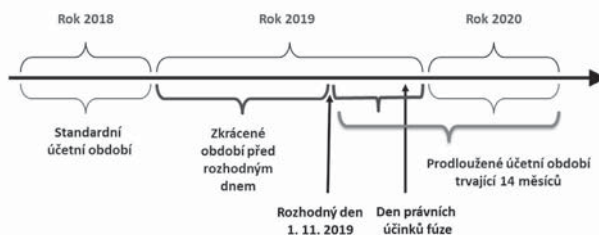
Tato alternativa nebývá zpravidla plánovaná, protože je spojena s řadou nevýhod. Jako příklad je možno uvést uplatnění poloviny ročních daňových odpisů ve zkráceném období předcházejícím rozhodnému dni a uplatnění ročních odpisů za prodloužené období, ve kterém nastaly právní účinky fúze. Za časový úsek 24 měsíců je tak uplatněno jen 1,5 ročních odpisů. Další nevýhodou je pak „čekání“ na podání daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob za zkrácené období až na schválení projektu fúze valnou hromadou (bude rozebráno podrobně dále).

V praxi jsem se setkala s touto variantou spíše v důsledku špatné přípravy či špatné organizace procesu fúze, a to pokud se datum právních účinků posune do ledna následujícího kalendářního roku.

2.4 Další možnosti spojení účetních období dle zákona o účetnictví

Zákon o účetnictví v § 3 odst. 4 písm. e) dává ještě další možnost prodloužení účetního období, a to za situace, kdy případně rozhodný den u nástupnické společnosti do období tří měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku, a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Příkladem může být stanovení rozhodného dne na datum 1. 11. a současně zápis fúze v listopadu či prosinci do obchodního rejstříku. Při dodržení všech pravidel by nástupnická účetní jednotka sestavila účetní závěrku za období od rozhodného dne do konce kalendářního roku (1. 11. až 31. 12., tj. za dva měsíce). Podle zákona o účetnictví však může spojit toto kratičké účetní období s dalším kalendářním rokem, tj. účetní období může trvat 14 měsíců. Průběh účetních období pak ukazuje obrázek č. 5.

Obrázek č. 5 Prodloužené účetní období o maximálně tři měsíce po rozhodném dnu přeměny

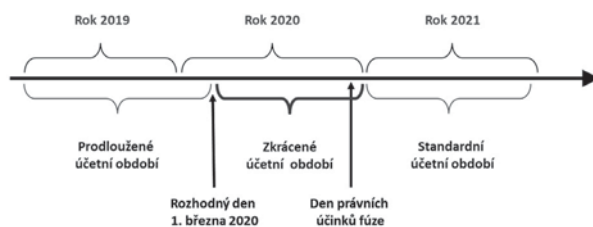


Připojením kratičkého období (tři měsíce a méně) k dalšímu kalendářnímu roku se uspoří zejména administrativní náklady na sestavení účetní závěrky, její audit a sestavení daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob. Nástupnická účetní jednotka tak bude mít prodloužené účetní období, ale může zvolit i variantu dvou zkrácených období, jak ukazoval obrázek č. 3.

Další možností, kterou poskytuje zákon o účetnictví, je situace, kdy fúzující účetní jednotky zvolí rozhodný den v čase maximálně tři měsíce po skočení standardního účetního období. Musely by pak sestavit konečnou účetní závěrku velmi rychle po řádné účetní závěrce, sestavené ke konci kalendářního nebo hospodářského roku. Příkladem může být situace, kdy účetní jednotky používají kalendářní rok a stanoví rozhodný den na 1. 3.

Pak by musely sestavit konečnou účetní závěrku k 28. 2. (ke dni předcházejícímu rozhodný den), a to tedy za zkrácené účetní období, trvající pouhé dva měsíce. Zákon o účetnictví jim proto dovoluje, aby nesestavily řádnou účetní závěrku k 31. 12., ale až konečnou účetní závěrku k 28. 2., a prodloužily si tak účetní období předcházející rozhodnému dni fúze (viz obrázek č. 6).

Obrázek č. 6 Prodloužené účetní období předcházející rozhodnému dni fúze



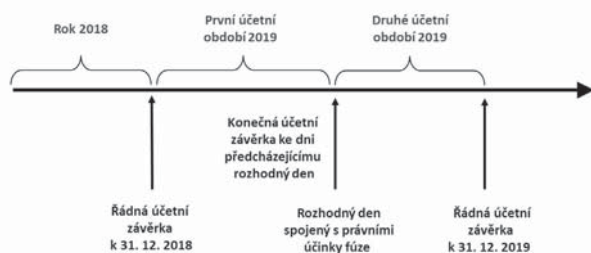
Tato alternativa může být výhodná například pro plánované fúze mateřské a dceřiné společnosti, kdy dojde k nabytí podílu na dceřiné společnosti v prvních třech měsících kalendářního roku. Pokud tedy bude koupen podíl na dceřiné společnosti např. 15. 2., pak se jeví jako vhodné zvolit jako rozhodný den fúze 1. 3. Rozhodný den musí následovat po okamžiku nabytí podílu a řada společností chce co nejrychleji po akvizici realizovat fúzi, která je v podstatě dokončením akvizičního procesu.

3 Rozhodný den následuje po vypracování a schválení projektu fúze

Pokud se společnosti rozhodnou odsunout rozhodný den až po přípravě a schválení projektu fúze, pak budou některé kroky probíhat v jiných časových souvislostech. Počátek příprav musí být spojen s účetní závěrkou, je možné využít řádné účetní závěrky k 31.12. Od této účetní závěrky startuje příprava fúze. Tedy pokud bude nutné ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti, údaje z této účetní závěrky budou poskytnuty znalci a ten zpracuje znalecké ocenění jmění k 31. 12. To bude podkladem pro vypracování projektu fúze (ze znaleckého ocenění vychází údaj o tvorbě či navýšení základního kapitálu nástupnické společnosti). Pro valnou hromadu schvalující přeměnu budou tedy připraveny účetní závěrka (závěrky všech zúčastněných společností), znalecké ocenění jmění všech zanikajících společností (pokud bude vyžadováno) a projekt fúze. Při tomto postupu není předkládána ke schválení valné hromadě zahajovací rozvaha, která bude sestavena až následně, tedy k rozhodnému dni, který bude totožný se dnem právních účinků fúze.

Obrázek č. 7 ukazuje průběh fúze, kdy je řádná účetní závěrka k 31. 12. využita pro případné ocenění jmění a přípravu projektu, ke schválení fúze dojde v červenci a právní účinky nastanou k datu 1. 8., tento den bude považován také za rozhodný den. Ke dni předcházejícímu rozhodný den bude sestavena konečná účetní závěrka všech zúčastněných společností. Zahajovací rozvaha bude sestavena k 1. 8.

Obrázek č. 7 Rozhodný den spojený s právními účinky přeměny



Kalendářní rok bude tedy rozdělen do dvou zkrácených účetních období, nevýhodou je to, že „přibude“ jedna účetní závěrka navíc. Fúzi lze naplánovat i tak, že bude rozhodný den spojen s právními účinky a posunut až na 1. 1. následujícího kalendářního roku. Jeho nevýhodou je pouze to, že efekt fúze se dostaví až po uplynutí celého kalendářního roku po závěrce, která sloužila jako podklad pro přípravu projektu.

Tento postup je v praxi používán často při fúzích spojených osob bez znaleckého ocenění jmění. Pokud je totiž oceněno jmění zanikající společnosti k 31. 12. 2019 a toto ocenění se promítne do zahajovací rozvahy a do účetnictví nástupnické společnosti k rozhodnému dni, kterým bude např. 1. 7. 2020, pak musejí statutární orgány nástupnické společnosti řešit otázku, zda v mezidobí mezi datem ocenění a rozhodným dnem nedošlo k poklesu hodnoty jmění přecházejícího na nástupnickou společnost. Tato otázka je obecná a netýká se pouze roku 2020, kdy je na jaře česká ekonomika zasažena šířením nového koronaviru.

V případě významného poklesu hodnoty jmění je celá řada „záchranných brzd“, jak připravovanou fúzi či rozdělení zastavit. Připravený projekt (uložený do sbírky listin rejstříkového soudu) je možné odmítnout na valné hromadě na základě údajů o zhoršení hodnoty jmění. Tyto údaje předkládá statutární orgán (dle § 95a zákona o přeměnách jednatel s. r. o. a dle § 122 zákona o přeměnách představenstvo v a. s.). Statutární orgán seznámí před hlasováním o schválení fúze společníky se všemi podstatnými změnami týkajícími se jmění, k nimž došlo v období od vyhotovení projektu fúze do dne konání valné hromady, která rozhoduje o fúzi, ve všech zúčastněných společnostech. Správnost oznámení o změnách týkajících se jmění musí být potvrzena auditorem, pokud společnost podléhá povinnému auditu, nebo znalcem, který prováděl ocenění jmění. Další možností je pak nepodání návrhu na zápis právních účinků fúze do obchodního rejstříku.

4 Termín pro podání daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob

4.1 Rozhodný den na počátku procesu přípravy přeměny

Pokud je časový průběh fúze či jiné přeměny připravován tak, jak ukazují obrázky č. 1 a č. 2, pak jsou termíny pro podání daňových přiznání ve standardních lhůtách platných pro tu kterou právnickou osobu zúčastněnou na přeměně.

V těchto případech může jedinou změnu přinést to, že se neauditovaná účetní jednotka účastní přeměny s auditovanou účetní jednotkou (společnost A jako malá neauditovaná fúzuje se společností B, která je malou auditovanou účetní jednotkou). V této situaci se povinnost auditu konečné účetní závěrky ze společnosti B rozšíří i na společnost A a tím dojde ke změně termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za účetní období skončené konečnou účetní závěrkou.

Obdobný postup bude uplatněn, pokud bude neauditovaná A realizovat odštěpení části svého jmění sloučením do existující nástupnické společnosti B. Konečné účetní závěrky A i B budou povinně auditované, stejně jako zahajovací rozvahy.

Pokud budeme zkoumat termíny pro podání daňových přiznání za nestandardní účetní období rozebraná výše, pak základní právní úpravu najdeme v § 38ma ZDP.

První otázkou bude podání daňových přiznání za zkrácené období předcházející rozhodný den (obrázky č. 3, 4, 5 a 7). Podle ZDP je poplatník povinen daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob také podat za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.

Při alternativách zobrazených v časových osách v obrázcích 3, 4, a 5, kdy rozhodný den je na počátku procesu přípravy, je „spouštěčem“ pro běh lhůty pro podání daňového přiznání za toto zkrácené účetní období rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace, v kapitálových korporacích tedy schválení projektu přeměny valnou hromadou.

Daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob se tedy pro tyto varianty přípravy přeměny podává nejpozději do tří měsíců od konce měsíce, do kterého spadá u obchodní korporace den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace, pokud je tento den dnem pozdějším vůči rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.

Zákon o daních z příjmů tedy předpokládá úspěšné dokončení schválené přeměny, protože zpravidla okamžitě po jejím schválení valnou hromadou dochází k podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku. Pokud by se úspěch nedostavil a přeměna nebyla zapsána, pak je nutno „vše uvést do původního stavu“. Tedy zrušit konečnou účetní závěrku, znovu otevřít účetní knihy a pokračovat ve vedení účetnictví všech zúčastněných účetních jednotek až do konce kalendářního roku. Toto „celoroční“ účetnictví pak bude podkladem pro sestavení daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za celý kalendářní rok.

Zákon o daních z příjmů k nedokončené přeměně uvádí: Podáním daňového přiznání za zkrácené období není splněna povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období, pokud nedojde k zapsání přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku.

Časté dotazy směřují k tomu, zda je nutno podat daňové přiznání za skončený první kalendářní rok, pokud se přeměna „protáhla“, resp. „přepadla“ do dalšího kalendářního roku (obrázek č. 2). Důvodem, proč nelze podat daňové přiznání, je vazba na účetní období a skutečnost, že nemáme podklady, není sestavena žádná účetní závěrka. Přesněji to uvádí § 17 odst. 3 ZoÚ: účetní závěrku nesestavují zanikající účetní jednotky k poslednímu dni účetního období po rozhodném dni, pokud se den zápisu přeměny uskuteční až v následujícím účetním období.

4.2 Rozhodný den spojený s právními účinky přeměny

Pokud je rozhodný den spojen s právními účinky přeměny a současně není rozhodný den prvním dnem účetního období (obrázek č. 7), pak se podává daňové přiznání k dani z příjmů

právnických osob za zkrácené období předcházející rozhodnému dni do tří měsíců ode dne, který je posledním dnem období, za které se daňové přiznání podává. Srozumitelněji řečeno, pokud započalo účetní období dne 1. 1. a rozhodný den je spojen s právními účinky a nastane dne 1. 7., řešíme termín podání daňového přiznání za období od 1. 1. do 30. 6. K datu 30. 6. je sestavena konečná účetní závěrka. Za toto období je tedy nutno podat daňové přiznání do konce měsíce září (tedy do tří měsíců po datu 30. 6., které je posledním dnem období, za které se podává daňové přiznání).

5 Kdy nefunguje rozhodný den?

V oblasti přeměn můžeme najít dvě situace, které se dají souhrnně označit jako situace, kdy „nefunguje“ rozhodný den. Tedy přesněji, projekt přeměny obsahuje rozhodný den, ale jeho funkce jako dne, od něhož bude jednání zanikající společnosti přičteno z účetního hlediska nástupnické společnosti, je potlačena. Nastupuje pohled preferující zánik obchodní korporace, a to v situacích

- a) přeshraniční fúze do zahraničí, kdy nástupnická zahraniční společnost na území ČR ukončí aktivitu a již nebude provozovat činnost;
- b) převzetí jmění korporace společníkem, který je fyzickou osobou.

5.1 Přeshraniční fúze

Pokud je při přeshraniční fúzi nástupnickou korporací zahraniční osoba a z tuzemské právnické osoby se stane organizační složka zahraničního subjektu, pak rozhodný den „funguje“ jako ve všech ostatních případech a tímto dnem začíná účetní období nástupnické korporace. Česká právnická osoba se dle zákona o účetnictví „přemění“ do zahraniční právnické osoby podnikající na území ČR [tedy z účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. a) ZoÚ vznikne účetní jednotka podle § 1 odst. 2 písm. b) ZoÚ]. V této situaci tedy nástupnická zahraniční osoba neotevřít ke dni zahájení své činnosti účetní knihy, ale pokračuje ve vedení účetnictví zaniklé české korporace po úpravách provedených v souladu s metodami přeměny s účinky od rozhodného dne.

Jiná situace ale nastává, pokud česká právnická osoba zanikne přeshraniční fúzí a na území ČR nezůstane nic. Tedy zahraniční nástupnická korporace převezme majetek a dluhy a vše zjednodušeně řečeno odstěhuje.

Pro tuto situaci pak zákon o účetnictví v § 17 odst. 5 ukládá zanikající české korporaci uzavřít účetní knihy ke dni zániku. Na to navazuje § 38ma ZDP, kde je stanovena povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů za období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku za zanikající obchodní korporaci, u které je právním nástupcem poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým nerezidentem a který nemá ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku stálou provozovnu na území České republiky.

Termín pro podání daňového přiznání je dle § 38ma nejpozději do tří měsíců od konce měsíce, do kterého spadá den, který je posledním dnem období, za které se daňové přiznání podává.

5.2 Převzetí jmění fyzickou osobou

Pro převzetí jmění společníkem stanoví zákon o účetnictví v § 17 odst. 4 pravidlo, že při převodu jmění na přejímajícího společníka, který nevede účetnictví, zúčastněná zanikající účetní jednotka uzavírá účetní knihy ke dni předcházejícímu den zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku. Zanikající korporace tak vede účetnictví od rozhodného dne do dne svého zániku.

Na toto ustavení navazuje § 38ma odst. 1 písm. f) ZDP. Poplatník (přejímající společník) je povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zanikajícího poplatníka, který je obchodní společností, jedná-li se o převod jmění obchodní společnosti na společníka, který je fyzickou osobou, a nebylo-li dosud za toto období daňové přiznání podáno.

Termín pro podání daňového přiznání je shodný s výše uvedeným příkladem přeshraniční fúze, a to nejpozději do tří měsíců od konce měsíce, do kterého spadá den, který je posledním dnem období, za které se daňové přiznání podává.

6 Závěr

Vhodnou volbou rozhodného dne pro plánovanou přeměnu mohou zúčastněné společnosti proces přípravy výrazně zjednodušit či naopak zkomplikovat. Je užitečné znát všechny možnosti, které nabízí současné právo, a na ně navazující účetní povinnosti. S účetním obdobím je spjato i zdaňovací období pro daň z příjmů právnických osob a povinnost podat daňové přiznání.

Zdroje:

- [1] LIŠKA, T. *Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2015*. Diplomová práce obhájená v roce 2016.
- [2] NOVÁK, D. *Fúze realizované v roce 2012 – komparativní analýza*. Diplomová práce obhájená v roce 2013.
- [3] SLÁDKOVÁ, S. *Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2016*. Diplomová práce obhájená v roce 2018.
- [4] VANÍČKOVÁ, V. *Komparativní analýza realizovaných fúzí v roce 2014*. Diplomová práce obhájená v roce 2015.
- [5] ZDERADIČKOVÁ, J. *Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2017*. Diplomová práce obhájená v roce 2018.
- [6] ŽEREBNÝ, J. *Komparativní analýza realizovaných fúzí v roce 2013*. Diplomová práce obhájená v roce 2014.

Přeshraniční fúze v České republice v letech 2008 až 2019

Ing. Anna Suková¹

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
partner TPA, VŠE v Praze

Přeshraniční fúze se staly nedílnou součástí života českých obchodních korporací od roku 2008, kdy od 1. 7. 2008 nabyl účinnosti zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“). Česká republika tímto zákonem splnila povinnost implementovat do českého práva směnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností. Od té doby již byla napsána řada článků na téma, jak připravit přeshraniční fúzi. Námí připravený text shrnuje dlouholetý výzkum charakteristických rysů a trendů v rámci



přeshraničních fúzí, realizovaný na půdě Vysoké školy ekonomické v Praze.

1 Sběr vstupních dat

Po vyhotovení projektu přeshraniční fúze je legislativou státu zúčastněné korporace vyžadováno jeho zveřejnění. V České republice je projekt zveřejněn ve sbírce listin obchodního

¹ Ing. Anna Suková vystudovala obor Ekonomické lyceum na Obchodní akademii Dušní, Praha. Začátkem roku 2020 zakončila magisterské studium titulem inženýr na oboru Účetnictví a finanční řízení podniku Vysoké školy ekonomické v Praze. Při studiu pracovala tři roky jako účetní a asistentka auditora. V současné době pracuje na pozici asistentky daňového poradce.

rejstříku. Informace o zveřejnění projektu přeshraniční fúze je vyhlášena v *Obchodním věstníku* na portálu veřejné správy. *Obchodní věstník* byl proto stěžejním zdrojem pro zjištění konkrétních korporací zúčastněných na přeshraničních fúzích v jednotlivých letech. Vzhledem k délce zkoumaného období byla vstupní data o konkrétních korporacích zapojených do přeshraničních fúzích získána z několika diplomových prací (Suková, Plucarová a Floriánová).

Projekty přeshraničních fúzích jsou zařazeny do jednotlivých let podle oznámení jejich zveřejnění v *Obchodním věstníku*. U všech oznámených fúzích bylo sledováno, zda byly řádně dokončeny, a to i v dalším kalendářním roce po oznámení či později. Zejména v prvních letech výzkumu se počet oznámených a dokončených fúzích lišil, některé fúze nebyly dokončeny nikdy – ty pak byly z výzkumu vyřazeny.

2 Analýza celkového počtu projektů

Prvním analyzovaným údajem byl celkový počet projektů přeshraničních fúzích založených do sbírky listin obchodního rejstříku v jednotlivých letech. Je vhodné připomenout, že jde pouze o takové přeshraniční fúze, na kterých je účastna korporace se sídlem v České republice. Bylo také zjišťováno, zda převažoval typ fúze splynutím, či sloučením (viz graf č. 1).

V horizontu 12 let bylo do sbírky listin obchodního rejstříku založeno celkem 329 projektů přeshraničních fúzích. Jejich nízký počet v začátcích sledovaného období lze přisoudit jak působení finanční krize, tak nové právní úpravě přeshraničních fúzích. Dlouhodobý trend přeshraničních fúzích je bezesporu rostoucí. Výraznější nárůst lze sledovat po roce 2012. Jednou z příčin může být i rozsáhlá novela zákona o přeměnách z roku 2012, která umožňuje české korporaci stanovit rozhodný den flexibilně s ohledem na legislativní úpravu subjektů z jiných zemí.

Pokud jde o typ přeshraničních fúzích, v naprosté většině případů byla plánována fúze sloučením. Ze všech analyzovaných projektů se fúze splynutím objevila pouze ve dvou případech, a to v roce 2010 a 2013. Hlavní příčinou tohoto jevu je skutečnost, že pokud je fúze realizována formou sloučení a zároveň nedochází ke zvýšení základního kapitálu nástupnické korporace, není nutno přeceňovat jmění zanikající korporace znalcem. Toto tvrzení je jednoznačně potvrzeno v druhé části článku, kde jsou analyzovány projekty se zanikající českou korporací.

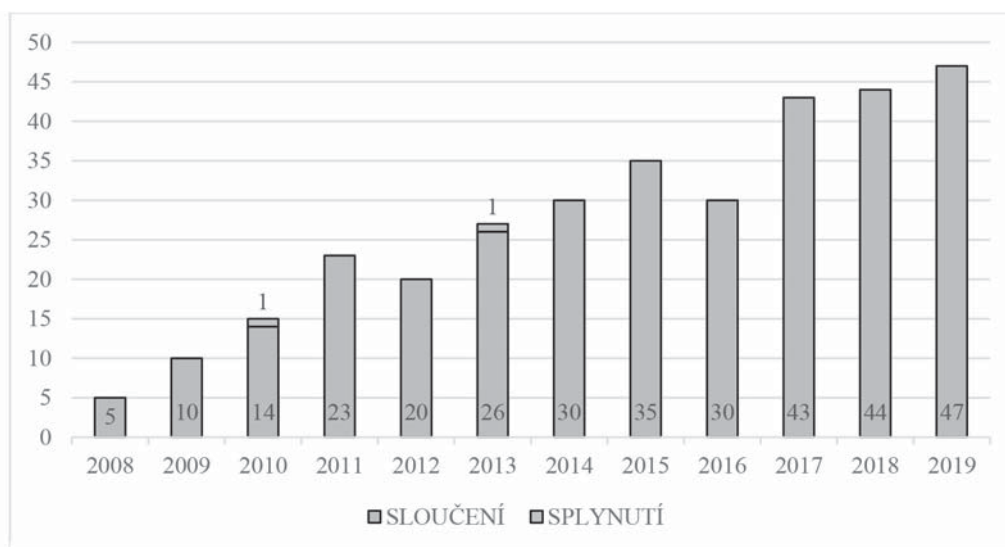
Hlavním zájmem výzkumu však bylo zjištění, zda se české korporace nacházejí v postavení zanikajícího subjektu, nebo nástupnického subjektu, tedy zda z České republiky spíše korporace odchází, či naopak zda do České republiky spíše přicházejí zahraniční korporace. V grafu č. 2 je zobrazena i situace, kdy česká korporace je v postavení nástupnického subjektu a alespoň jedna ze zanikajících korporací je také česká; to zobrazuje řádek „zanikající i nástupnická“. Jde tedy o fúzi více než dvou korporací. Tento typ fúze nastal v rámci sledovaného období v 16 projektech přeshraničních fúzích.

Z grafu vývoje preferencí postavení české korporace lze usuzovat, že Česká republika je celkově považována za atraktivnější v roli nástupnické korporace. Volba české korporace jako nástupnického subjektu není jednoznačná, avšak převládá od roku 2012.

Na předešlou analýzu logicky navazuje otázka, do kterých, resp. z kterých členských států Evropské unie byla provedena fúze. Nejprve byla pozornost zaměřena na to, z kterých států nejčastěji fúzují zahraniční korporace s českou nástupnickou korporací. Byla analyzována sídla veškerých zanikajících korporací v projektech přeshraničních fúzích za posledních 12 let. Všechny identifikované státy jsou členy Evropské unie.

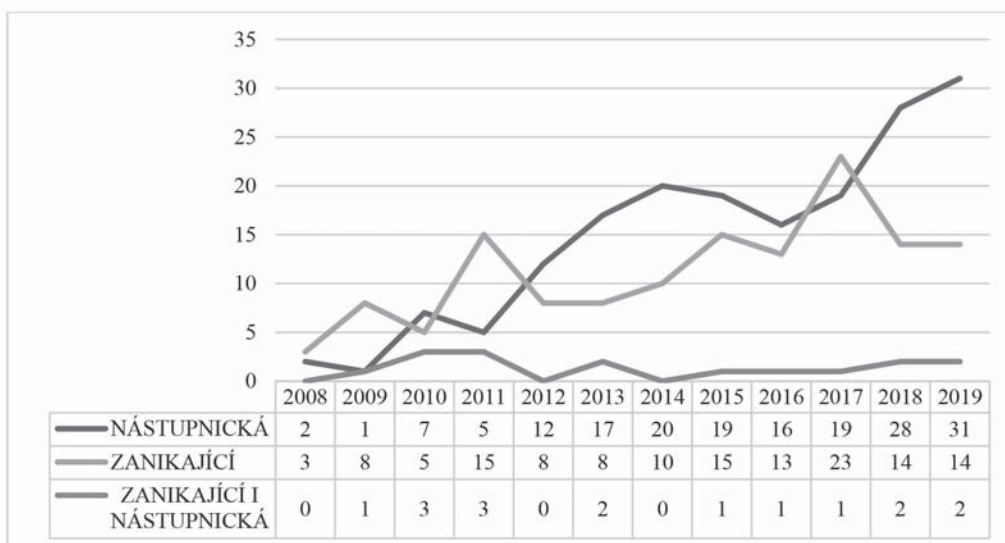
Z tabulky jasně vyplývá převaha Slovenska. Ze Slovenské republiky mířila v rámci projektů přeshraničních fúzích do České republiky téměř polovina všech zanikajících

Graf č. 1 Počet a druh přeshraničních fúzích



Zdroj: vlastní zpracování

Graf č. 2 Postavení českých korporací



Zdroj: vlastní zpracování

zahraničních korporací. Důvody jsou zřejmé, a to zejména téměř nulová jazyková bariéra a podobnost právních, účetních a daňových legislativ obou států. Druhou nejčastější zemí zanikající korporace je Kypr, následuje Polsko a Nizozemsko.

Opačný pohled, tedy pohled na spektrum zemí nástupnických korporací, do kterých fúzuje česká zanikající korporace, přináší graf č. 4.

Dalším zkoumaným parametrem bylo, kolik korporací se účastní jedné přeshraniční fúze. Na více než 86 % analyzovaných projektů přeshraničních fúzí byly účastny pouze dvě obchodní korporace. Důvod této dominance lze pozorovat například v časté realizaci fúze mateřské a 100% dceřiné společnosti. S jednou nástupnickou a dvěma zanikajícími obchodními korporacemi pracovalo 24 projektů přeshraničních fúzí, tedy zhruba 7,3 % všech zveřejněných projektů. Více než čtyři subjekty byly v průběhu let účastny pouze v ojedinělých případech.

Z hlediska počtu zúčastněných subjektů obvyklý standard překračuje projekt přeshraniční fúze zveřejněný v roce 2014. Na této fúzi sloučením bylo účastno celkem 11 subjektů. Sloučeno bylo 10 zanikajících korporací, všechny se sídlem v České republice, s nástupnickou korporací sídlící v Lucembursku. Projektem přeshraniční fúze s druhým nejvyšším počtem zúčastněných korporací byl v roce 2019 projekt předpokládající fúzi sloučením sedmi zanikajících slovenských korporací s nástupnickou korporací na území ČR.

V následující analýze jsou předmětem zájmu právní formy zúčastněných obchodních korporací. Bylo zkoumáno jak zastoupení právních forem na straně zanikající i nástupnické společnosti, tak i srovnání změn či zachování právní formy v rámci jednotlivých projektů přeshraničních fúzí.

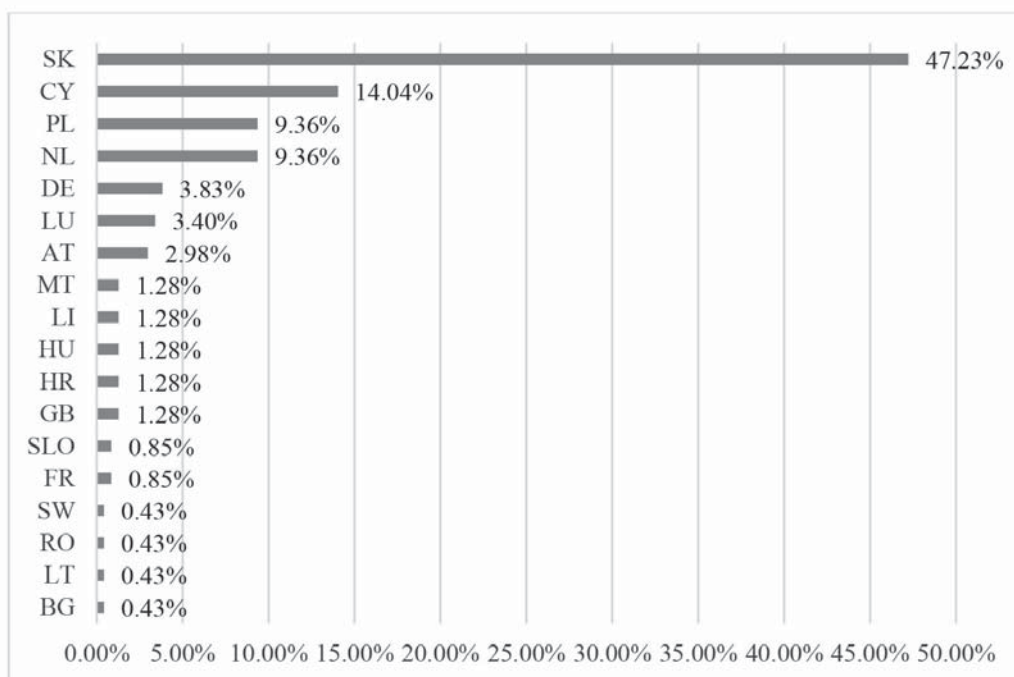
Tabulka č. 1 Právní forma zúčastněných korporací

PRÁVNÍ FORMA	CELKEM
A. S.	211
jako nástupnická korporace	99
jako zanikající korporace	112
S. R. O.	511
jako nástupnická korporace	202
jako zanikající korporace	309
DRUŽSTVO	4
jako nástupnická korporace	2
jako zanikající korporace	2
SE	26
jako nástupnická korporace	26
jako zanikající korporace	0

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud jde o rozbor právních forem zúčastněných korporací, jednoznačně převažují společnosti s ručením omezeným, a to v 68 % případů zkoumaných korporací. V případě české nástupnické korporace lze atraktivitu právní formy společnost s ručením omezeným přisuzovat i novele zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích), účinné od 1. 1. 2014, která výrazně zjednodušila postup založení právě této formy obchodní korporace. Evropská společnost je v rámci analyzovaných projektů pouze v pozici nástupnické korporace, a to v zastoupení 8 % nástupnických subjektů. K přeshraniční fúzi družstev došlo za sledované období pouze ve dvou případech, a to v roce 2014 a 2019. Analýza kombinace právních forem zanikajících a nástupnických korporací odhalila, že více než polovina všech přeshraničních fúzí je uskutečněna mezi společnostmi s ručením omezeným.

Graf č. 3 Země zanikajících korporací



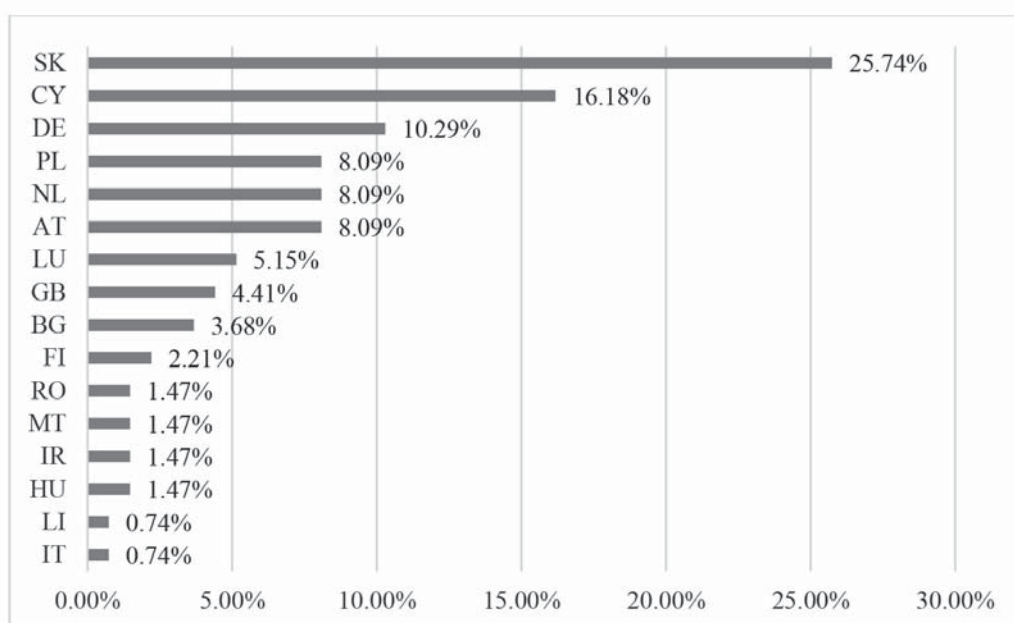
Zdroj: vlastní zpracování

3 Analýza projektů českých zanikajících korporací

Druhá část naší analýzy je zaměřena na užší vzorek projektů přeshraničních fúzí, a to konkrétně na projekty se zanikající českou korporací na straně jedné a nástupnickou korporací v zahraničí. Tato předdefinovaná kritéria byla splněna celkem 133 projekty.

Výstupy z jednotlivých analýz za období 12 let jsou v této části článku pro lepší přehlednost prezentovány v rozdělení na tři fáze, vždy po čtyřech letech. První fázi, představující roky 2008–2011, lze charakterizovat jako samotný počátek realizace přeshraničních fúzí ze strany českých korporací a období prvních pokusů. Následující období mezi roky 2012 a 2015 bylo ovlivněno především rozsáhlou novelou zákona o přeměnách, která umožnila hladší průběh přeshraničních fúzí. Prozatím poslední fázi v letech 2016 až 2019 lze

Graf č. 4 Země nástupnických korporací



Zdroj: vlastní zpracování

přirovnat k určitému rozkvětu přeshraničních fúzí, které se tak stávají běžnou součástí života českých obchodních korporací.

Na základě provedených analýz je možné uvést, že projekty se poměrně často opakovaly nebo si byly velmi podobné, pokud jde o podobu, strukturu a detailnost uváděných informací. Stejně tak lze uvést, že pouze minorita všech zveřejněných projektů přeshraničních fúzí obsahovala i konečné účetní závěrky zúčastněných jednotek. Pokud byla nástupnickou korporací slovenská korporace, objevilo se několik případů, kdy byl projekt přeshraniční fúze v českém obchodním rejstříku zveřejněn pouze ve slovenském jazyce.

První analyzovanou informací je stanovení rozhodného dne. České obchodní korporace mají díky novele zákona o přeměnách ze dne 1. 1. 2012 ve stanovení rozhodného dne flexibilitu, tedy možnosti

- stanovení rozhodného dne na datum předcházející právním účinkům fúze,
- stanovení rozhodného dne a okamžik nabytí právních účinků ke stejnému datu.

Z účetního hlediska dnem předcházejícím rozhodnému dni končí účetní období a rozhodným dnem je započato účetní období nové. Vzhledem k dalším účetním povinnostem souvisejícím s rozhodným dnem je pro výše uvedenou variantu a) z důvodu snížení administrativních nároků (zejména aby nebylo nutno sestavovat další účetní závěrky) a zjednodušení celého procesu fúze předpokládáno, že rozhodný den bude volen na počátek účetního období.

Varianta b), kdy je jako rozhodný den vhodné stanovit den nabytí právních účinků fúze, je používána tehdy, pokud je jedním ze zúčastněných subjektů korporace ze země EU, jejíž legislativa nedovoluje pro účetní a právní účinky fúze rozdílný okamžik.

V analyzovaných projektech převažovalo stanovení rozhodného dne na 1. 1. daného roku. Na druhém místě v pořadí četností jsou projekty, v nichž je rozhodným dnem některý jiný den v průběhu roku. Pokud byl rozhodný den stanoven v průběhu roku, byl ve většině případů zvolen začátek daného měsíce. Pouze v 15 % zkoumaných projektů byl rozhodný den stanoven až na den nabytí právních účinků fúze v zemi nástupnické korporace (viz tabulka č. 2).

Další analyzované části projektů spolu vzájemně souvisejí. Jedná se o zjištění, zda bylo v projektech plánovaných přeshraničních fúzí předpokládáno zvýšení základního kapitálu (ZK) nástupnické korporace, zda byl stanoven výměnný poměr podílů zanikající společnosti za podíly na nástupnické a zda bylo provedeno ocenění jmění zanikajícího nebo zanikajících subjektů znalcem. O všech třech sledovaných parametrech lze obecně říci, že v naprosté většině analyzovaných projektů bylo uvedeno, že jejich provedení či stanovení není zamýšleno. Procentuální zastoupení kladných odpovědí výše položených otázek se pohybuje v rozmezí 7,5–16,5 % analyzovaných projektů. Nejtěsnější závislost lze sledovat mezi navýšením základního kapitálu nástupnické korporace a znaleckým oceněním jmění zanikající korporace, a to z toho důvodu, že ocenění znalcem je legislativou v některých zemích vyžadováno právě za předpokladu, že základní kapitál nástupnické společnosti bude navýšován (viz tabulka č. 3).

Zvýšení základního kapitálu nástupnické korporace předpokládá pouze 16 ze 133 zkoumaných projektů. Z tohoto zjištění lze vyvodit, že zúčastněné subjekty preferují ponechání základního kapitálu nástupnické korporace v původní výši z důvodu vyhnutí se povinnosti přecenění jmění zanikající korporace. Pokud není vyžadováno znalecké ocenění, přináší to zúčastněným subjektům výhody v podobě snížení administrativní náročnosti prováděné fúze a úspory nákladů na znalce.

Tabulka č. 2 Rozhodný den

ROZHODNÝ DEN	Fúze realizované v letech			CELKEM
	2008–2011	2012–2015	2016–2019	
1. 1.	15	23	24	62
DEN PRÁVNÍ ÚČINNOSTI	0	8	12	20
JINÝ	16	9	26	51
CELKEM	31	40	62	133

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3 Zvýšení ZK nástupnické korporace

ZVÝŠENÍ ZK	Fúze realizované v letech			CELKEM
	2008–2011	2012–2015	2016–2019	
ANO	4	8	4	16
NE	27	32	58	117
CELKEM	31	40	62	133

Zdroj: vlastní zpracování

Z 16 kladných odpovědí na zvýšení základního kapitálu došlo v 10 případech i ke znaleckému ocenění jmění. Ve zbylých šesti projektech je obsažena informace, že ocenění jmění zanikajícího subjektu znalcem nebylo použito. Toto rozhodnutí je ve všech projektech odůvodněno následovně:

- zemí nástupnické korporace není přecenění jmění vyžadováno (ve čtyřech projektech);
- nedochází k přecenění, protože účetní hodnota převáděných aktiv a pasiv zanikající korporace již odpovídá jejich reálné hodnotě;
- všichni akcionáři, resp. společníci zúčastněných korporací vyslovili souhlas s tím, že zpráva o znaleckém ocenění nebude vypracována (viz tabulka č. 4).

Při bližším pohledu na výsledky analýzy, která měla přinést odpověď na otázku, zda bylo oceněno znalcem jmění zanikající korporace, lze dojít k obdobným závěrům jako při analýze zvyšování základního kapitálu. Deset projektů přeshraniční fúze uvádí, že bylo provedeno přecenění, a ve všech případech je důvodem navýšení základního kapitálu nástupnického subjektu. Z analýzy je evidentní snaha zúčastněných subjektů obejít nutnost znaleckého ocenění.

Povinný údaj o zapojení zaměstnanců a dopadu přeshraniční fúze na zaměstnance zúčastněných korporací byl obsažen ve všech zkoumaných projektech. Vzhledem k nepřekročení stanovených kritérií neměla většina zúčastněných korporací

povinnost zabývat se pravidly pro zapojení zaměstnanců do záležitostí nástupnické korporace.

Analýzou dopadu přeshraniční fúze na zaměstnance zanikající korporace bylo zjištěno, že ve většině případů zanikající korporace žádné zaměstnance nemá. Tato situace nastala ve více než 68 % analyzovaných projektů. Situace, kdy zanikající korporace sice zaměstnance má, ale přeshraniční fúze na ně nebude mít žádný vliv, byla součástí 36 projektů. Pouze v šesti projektech přeshraničních fúzí měla tato změna na zaměstnance zanikající korporace negativní dopad znamenající ukončení pracovního poměru (viz tabulka č. 5).

Jako poslední byl vyhodnocován samotný důvod zamýšlené realizace přeshraniční fúze uvedený ve vybraných projektech. Obecně platí, že fúze musí být ekonomicky odůvodněná a ve výsledku by měla mít vždy pouze pozitivní dopady na všechny zúčastněné korporace. V prvním kroku bylo zkoumáno, zda v projektech je, či není uveden důvod, proč by se měla zamýšlená přeshraniční fúze realizovat. Jak vyplývá z tabulky č. 6, více než 43 % zkoumaných projektů obsahuje důvod, resp. důvody pro provedení přeshraniční fúze.

V druhém kroku byly zkoumány konkrétní důvody. Většina důvodů se překrývala a v podstatě byla totožná, nejčastěji bylo za účel přeshraniční fúze považováno zjednodušení

Tabulka č. 4 Přecenění jmění zanikající korporace

PŘECENĚNÍ JMĚNÍ	Fúze realizované v letech			CELKEM
	2008–2011	2012–2015	2016–2019	
ANO	3	5	2	10
NE	28	35	60	123
CELKEM	31	40	62	133

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 5 Dopad na zaměstnance

DOPAD NA ZAMĚSTNANCE	Fúze realizované v letech			CELKEM
	2008–2011	2012–2015	2016–2019	
ŽÁDNÝ	9	12	15	36
NEMÁ ZAMĚSTNANCE	19	27	45	91
UKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU	3	1	2	6
CELKEM	31	40	62	133

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 6 Uvedení důvodu přeshraniční fúze

DŮVOD	Fúze realizované v letech			CELKEM
	2008–2011	2012–2015	2016–2019	
UVEDENO	14	17	27	58
NEUVEDENO	17	23	35	75
CELKEM	31	40	62	133

Zdroj: vlastní zpracování

vlastnické struktury v kombinaci se snížením administrativních nákladů. Uváděny byly také tyto důvody:

- rozšíření podnikatelských aktivit do dalších oblastí a teritorií;
- zabezpečení právní jistoty a přístupu k mezinárodnímu kapitálu;
- posílení organizační, administrativní a logistické činnosti, optimalizace podnikatelské činnosti;
- celková restrukturalizace skupiny za účelem zjednodušení organizační, administrativní a logistické struktury aktivit;
- snížení administrativních a celkových nákladů;
- racionalizace kontroly nad činnými společnostmi;
- odstranění současné ekonomicky nefunkční struktury;
- zlepšení ekonomické efektivity;
- koncentrace aktivit a posílení postavení nástupnické korporace;
- synergické efekty pro celou skupinu a centralizace podnikání;
- sjednocení jazyka a měny;
- získání nových kapacit pro inovace;
- příprava na vstup budoucího obchodního partnera a dalšího společníka umožňující rozvoj celé skupiny;
- optimalizace vnitropodnikového toku finančních prostředků;

- zjednodušení právního a zákonného rámce skupiny;
- racionalizace a harmonizace nabídky produktů;
- budoucí společné podnikatelské aktivity.

4 Závěr

Z provedených analýz vyplývá závěr, že české obchodní korporace v průběhu 12 let stále více využívají přeshraniční fúze jako jednu ze strategií zajištění budoucího růstu korporace. Jednoznačně je preferována přeshraniční fúze formou sloučení, s českou korporací častěji na pozici nástupnického subjektu a se zanikající korporací nejčastěji ze Slovenska. V rámci přeshraničních fúzí směrem ven z České republiky je zřejmý trend ponechání základního kapitálu nástupnické korporace v původní výši a s tím související nepřecenění jmění zanikající korporace znalcem. Vzhledem k implementaci zdanění při odchodu jednotlivými státy EU vyvstává otázka, jaký bude mít tato daň vliv na počet a průběh prováděných přeshraničních fúzí, a to vzhledem k samotné podstatě této daně, ale i k riziku vzniku nesouladů při implementaci pravidel do národních legislativ států. Státy Evropské unie byly povinny implementovat zdanění při odchodu, které je součástí směrnice ATAD, do konce roku 2019.

Účetní a daňová regulace fúzí na Slovensku

Ing. Ivana Janičkovičová

Nejčastější typ přeshraničních fúzí je možno definovat jako slovensko-českou fúzi, kdy zanikající společnost má sídlo na Slovensku a nástupnická v České republice. Důvodem pro vysokou frekvenci těchto typů přeshraničních fúzí je neexistence jazykové bariéry, podobnost účetních, daňových i právních systémů a silné obchodní vazby mezi státy. Přesto je vhodné upozornit na některé odlišnosti, které obsahuje slovenská účetní a daňová legislativa pro přípravu fúzí. Seznámení se s těmito odlišnostmi zajistí, aby na straně českých společníků nedošlo k nemilému překvapení, „až bude fúze hotova“.



1 Účetní úprava fúzí – postup u zanikající slovenské společnosti

1.1 Rozhodný den

Nejpodstatnější informací pro účely účetnictví je rozhodný den, který je stanoven společnostmi ve smlouvě¹ o sloučení nebo o splynutí společností. Počínaje rozhodným dnem jsou skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví zanikající společnosti, součástí účetnictví a účetní závěrky nástupnické společnosti.

¹ Smlouva o sloučení nebo splynutí je obsahově totožná s českým projektem fúze.

Rozhodný den nemůže být stanoven později než den nabytí účinku sloučení nebo splynutí. Nabytí právních účinků je podle slovenského zákona č. 513/1991 Zb., obchodný zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), ke dni právních účinků zápisu této přeměny do obchodního rejstříku. Rozhodný den může ale být určen i před termínem zrušení společnosti (před schválením smlouvy nebo projektu), ke dni zrušení společnosti nebo po dni zrušení společnosti. Nejdřívější datum, k němuž může být rozhodný den určen, je první den účetního období, ve kterém byl vypracován návrh smlouvy o sloučení nebo splynutí.

Je-li rozhodný den stanoven právě k nejdřívějšímu možnému datu, musí splňovat podmínku, že účetní závěrka sestavená ke dni předcházejícímu tomuto dni ještě nebyla schválena. Pro představu: Je-li účetním obdobím společnosti kalendářní rok 2020 a v jeho průběhu vypracují zúčastněné společnosti návrh smlouvy o sloučení společností, rozhodný den může společnost zpětně určit k 1. 1. 2020 za předpokladu, že účetní závěrka k 31. 12. 2019 ještě nebyla schválena. Společnost pak bude muset k 31. 12. 2019 sestavit mimořádnou účetní závěrku z důvodu zrušení společnosti bez likvidace. Slovenský zákon č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve (dále jen „zákon o účetnictví“), povoluje znovu otevřít již uzavřené účetní knihy a zaúčtovat účetní případy související se zánikem podniku a s ohledem i na tyto účetní případy sestavit mimořádnou účetní závěrku, která bude zároveň považována za řádnou účetní závěrku. Kdyby ale původně sestavená závěrka k 31. 12. 2019 byla již schválena, není možné stanovit rozhodný den zpětně k 1. 1. 2020.

Zanikající účetní jednotka vede své účetnictví do dne předcházejícího rozhodnému dni. Ke stejnému dni budou uzavřeny účetní knihy a následně bude sestavena mimořádná účetní závěrka, která se může považovat i za řádnou účetní závěrku, je-li tento den posledním dnem řádného účetního období.

1.2 Mimořádná účetní závěrka

Mimořádná účetní závěrka se všeobecně sestavuje v případech, kdy v účetní jednotce nastane mimořádná událost, jež je na základě zákona o účetnictví důvodem pro sestavení účetní závěrky. Jednou z těchto událostí je i zrušení společnosti z důvodu fúze. Proto jsou to právě zanikající společnosti, které v případě splynutí či sloučení sestavují mimořádnou účetní závěrku. Která ze zúčastněných společností má povinnost sestavit mimořádnou účetní závěrku ke dni předcházejícímu rozhodnému dni, je znázorněno na obrázku č. 1 níže.

Pro mimořádnou účetní závěrku ke dni předcházejícímu rozhodnému dni platí stejná pravidla jako pro řádnou účetní závěrku. Jejím sestavení musí předcházet inventarizace majetku a závazků a zaúčtování všech závěrkových operací. Mimořádná účetní závěrka musí obsahovat rozvahu, výkaz zisků a ztrát a přílohu („poznámky“). V závislosti na její velikostní skupině (mikro, malá nebo velká) postupuje účetní jednotka při sestavování účetní závěrky dle příslušného opatření Ministerstva financí, kterým se ustanovují podrobnosti o individuální účetní závěrce a rozsahu údajů ze závěrky určených pro zveřejnění.

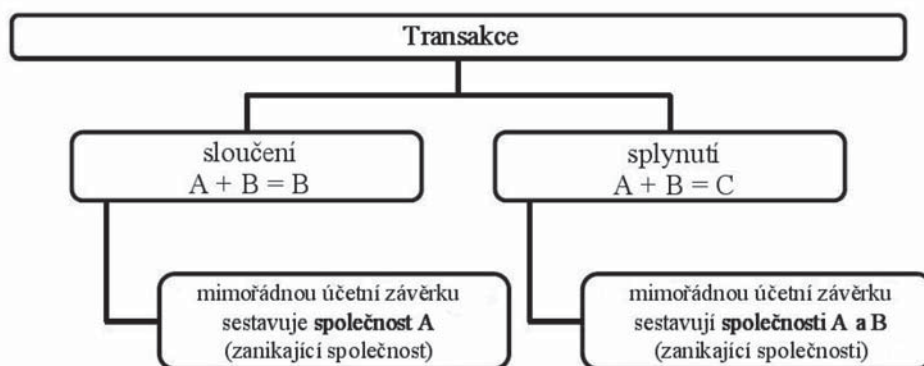
1.2.1 Ocenění reálnou hodnotou

Slovenská zanikající společnost ke dni předcházejícímu rozhodnému dni oceňuje svůj majetek a závazky za účelem jejich vykazání v mimořádné účetní závěrce na reálnou hodnotu. Tato povinnost ocenění reálnou hodnotou se týká i mikro účetních jednotek, které jinak při sestavení běžné účetní závěrky svůj majetek a závazky reálnou hodnotou neoceňují.

Reálná hodnota je definována jako:

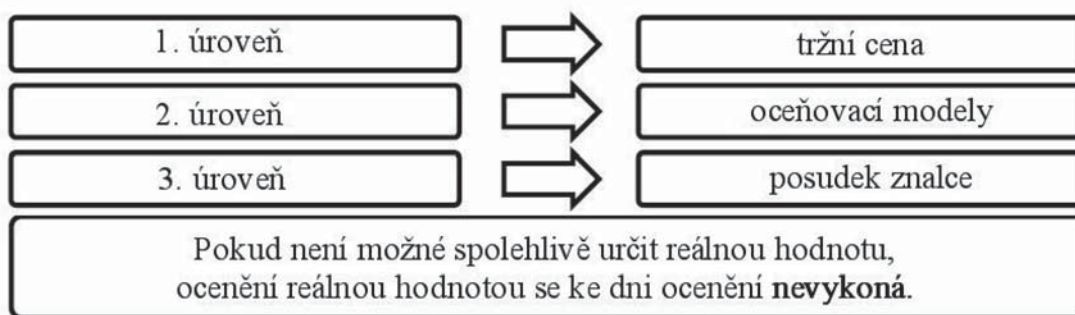
- **tržní cena**, kterou je závěrečná cena vyhlášená na burze v den ocenění nebo nejpočetnější cena nabídky, resp. medián cen v den ocenění;
- **hodnota zjištěná oceňovacím modelem**, který využívá informace z operací nebo kotací na aktivním² nebo jiném trhu;

Obrázek č. 1 Povinnost sestavení mimořádné účetní závěrky



² Aktivním trhem se rozumí trh, který současně splňuje následující tři charakteristiky: obchoduje se na něm s majetkem podle druhu majetku s obdobnými vlastnostmi za obdobných podmínek, jsou na něm obvykle osoby ochotné koupit a prodat a informace o cenách je dostupná veřejnosti.

Obrázek č. 2 Hierarchie forem reálné hodnoty



- **posudek znalce**, není-li pro účel ocenění možné zjistit tržní cenu nebo není-li dostupný oceňovací model.

Tyto oceňovací veličiny je možno považovat za formy reálné hodnoty, přičemž zákon o účetnictví stanovuje hierarchii použití forem reálné hodnoty, kde rozlišuje její tři úrovně v závislosti na způsobu získávání údajů pro její kvantifikaci – tj. nejdříve se snažíme ocenit tržní cenou, pokud není k dispozici, zkoušíme to oceňovacím modelem atd. Hierarchii použití forem reálné hodnoty znázorňuje obrázek č. 2.

Především platí, že pro každý druh majetku nebo závazku se zvolí ta forma reálné hodnoty, která nejkvalitněji zabezpečí pravdivé, věrné a poctivé zobrazení skutečností v mimořádné účetní závěrce zanikající společnosti.

Přeceněním vznikají rozdíly mezi oceněním majetků a závazků v reálné hodnotě a jejich účetní hodnotou, kterou rozumíme:

- hodnotu majetku po zohlednění odpisů vytvořených ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka;
- ocenění metodou ekvivalence při cenných papírech a podílech oceňovaných touto metodou ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka;
- hodnotu majetku po zohlednění opravných položek vytvořených ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka za bezprostředně předcházející účetní období;
- hodnotu rezerv vytvořených ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka za bezprostředně předcházející období.

Nutno podotknout, že i když postupy účtování definují účetní hodnotu, jak je uvedeno výše, účetní jednotka musí vycházet ze skutečného stavu hodnot majetku a závazků, např. účtuje-li jednotka tvorbu opravných položek nebo rezerv měsíčně, účetní hodnota tohoto majetku bude odpovídat skutečné hodnotě po zohlednění těchto položek v účetnictví.

Se vzniklými rozdíly způsobenými přeceněním na reálnou hodnotu je důležité správně naložit.

U majetku, je-li jeho reálná hodnota nižší než jeho účetní hodnota, se rozdíl zaúčtuje na účet opravných položek. Při jejich účtování se odhaduje ekonomický užitek z daného majetku v nástupnické jednotce. Tato opravná položka tedy v podstatě plní dvě funkce – přecenění na reálnou hodnotu

a odhad hodnoty předpokládaných ekonomických užitků nástupnické jednotky z daného majetku.

Rozdíly u cenných papírů, podílů a derivátů jsou buďto zúčtovány na účty finančních nákladů nebo výnosů (jsou-li určeny k obchodování), anebo do vlastního kapitálu (účet oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků).

U závazků, je-li jejich reálná hodnota vyšší než účetní hodnota, např. z důvodu nezaúčtovaných závazků, se rozdíl zaúčtuje na účet rezerv s ohledem na tvorbu rezerv u nástupnické společnosti. Závazky s určitým časovým vymezením a vyšší se účtují na příslušný účet závazku.

V ostatních případech slouží k zúčtování rozdílů mezi účetní a reálnou hodnotou účet vlastního kapitálu 416-Oceňovací rozdíly z přecenění při sloučení, splnutí. Před samotným účtováním se nesmí zapomenout na rozpuštění opravných položek. Ke dni sestavení mimořádné účetní závěrky se opodstatnění opravných položek k majetku již neposuzuje, protože ocenění reálnou hodnotou odráží jeho skutečnou hodnotu k tomuto datu.

Má-li zanikající účetní jednotka sestavující mimořádnou účetní závěrku povinnost účtovat o odložené dani, zaúčtuje odloženou daň, která vznikla z důvodu přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu, také na účet 416-Oceňovací rozdíly z přecenění při sloučení, splnutí souvztažně s účtem odloženého daňového závazku nebo pohledávky.

Zanikající společnost sestavením mimořádné účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni končí jako účetní jednotka a počínaje rozhodným dnem se již její aktivity projevují v účetnictví nástupnické účetní jednotky. Mimořádnou účetní závěrku a ostatní dokumenty do rejstříku účetních závěrek za zanikající účetní jednotku uloží nástupnická účetní jednotka, případně je může do dne účinku splnutí nebo sloučení uložit zanikající jednotka.

2 Daňové souvislosti fúzí v dani z příjmů právnických osob

Jedním z nejvýznamnějších faktorů při transakcích, jako jsou sloučení či splnutí společností, jsou daňové implikace pro zúčastněné strany této transakce – a to především z hlediska

daně z příjmů právnických osob. Základní odlišností slovenské daňové úpravy od české je zahrnutí přecenění na reálnou hodnotu do základu daně z příjmů právnických osob.

K vyčíslení základu daně společností zúčastněných na fúzi je směrodatné ocenění majetku při realizaci fúze. To může být realizováno buďto v reálných hodnotách, nebo v původních cenách. Je nutno podotknout, že ocenění v původních cenách se může uplatnit pouze u přeshraničních fúzí, i to však jen za splnění zákonem stanovených podmínek – zejména jde o zachování stále provozovny na území Slovenské republiky. Ve všech ostatních případech se sloučení nebo splynutí pro daňové účely oceňuje výhradně v reálných hodnotách.

Při sestavení daňového přiznání se musejí účastníci fúze také dohodnout, jak naloží s oceňovacími rozdíly z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu – do základu daně je musí zahrnout pouze jeden z nich.

2.1 Daňové povinnosti subjektu zrušeného bez likvidace

Je-li plátcе daně zrušen bez likvidace, je povinen on nebo jeho právní nástupce podat daňové přiznání ve lhůtě do tří měsíců ode dne předcházejícího rozhodnému dni. Daňové přiznání je sestaveno na základě mimořádné účetní závěrky ke stejnému dni. Vyměřenou daň za zániklou právnickou osobu je povinen zaplatit právní nástupce.

Pokud si oceňovací rozdíly z přecenění na reálnou hodnotu zahrnuje do základu daně zanikající společnost, upraví základ daně jednorázově o rozdíly vykázané na účtu 416-Oceňovací rozdíly z přecenění při sloučení, splynutí a rozdělení. Dále se základ daně zanikajícího plátce upravuje o rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou odpisovaného hmotného majetku a jeho daňovou zůstatkovou cenou, rozdíl mezi reálnou hodnotou neodpisovaného majetku nabytého darem a jeho vstupní cenou a také o goodwill anebo záporný goodwill ještě nezahrnutý do základu daně.

Základ daně se také snižuje o sumu rezerv, které budou převedeny na právního nástupce, či o rozdíl ve výši vytvořených opravných položek a opravných položek již zahrnutých do základu daně.

Pokud právnímu nástupci se sídlem v zahraničí nezůstane majetek a závazky zrušené společnosti jako součást stále provozovny na území Slovenské republiky, je povinen uplatnit pro ocenění majetku a závazků pouze reálné hodnoty a oceňovací rozdíl z přecenění při sloučení nebo splynutí je plátcе daně povinen zahrnout do základu daně zanikající společnosti jednorázově.

Pro společníky fúzujících společností není předmětem daně z příjmů příjem plynoucí z důvodu nabytí a výměny akcií a podílů při zrušení společnosti bez likvidace.

2.2 Daňové povinnosti právního nástupce

Právní nástupce na Slovensku oceňuje majetek a závazky v reálných hodnotách.

Pokud si oceňovací rozdíly z přecenění majetku na reálnou hodnotu nezahrnul do svého základu daně zanikající subjekt, zohlední je ve svém základu daně nástupnická společnost. Na výběr má ze dvou způsobů: buďto je zahrne jednorázově v zdaňovacím období, ve kterém nastal rozhodný den, nebo je bude do základu daně zahrnovat postupně. Maximální možný počet zdaňovacích období povolených k zohlednění oceňovacích rozdílů je sedm, počínaje obdobím, ve kterém nastal rozhodný den. Minimální částka, která musí být za jedno období zahrnuta do základu daně, je alespoň sedmi-na celkových oceňovacích rozdílech.

Dojde-li během let, do nichž se zahrnují oceňovací rozdíly do základu daně, ke zvýšení základního kapitálu, vyplacení dividend, k prodeji nebo jinému vyřazení více než 50 % reálné hodnoty hmotného a nehmotného majetku, ke kterému se vztahují tyto oceňovací rozdíly, právní nástupce je povinen zahrnout celou zůstávající část oceňovacích rozdílů do základu daně ve zdaňovacím období, ve kterém tyto skutečnosti nastanou. Zůstávající část oceňovacích rozdílů se musí zahrnout do základu daně také tehdy, pokud dochází k zrušení společnosti (s likvidací nebo bez ní), prodeji či nepeněžnímu vkladu do jiného podniku, nebo při vyhlášení konkurzu.

Nabyvatel může při daňovém odpisování hmotného majetku:

- odpisovat hmotný majetek z reálné hodnoty jako nově pořízený majetek standardním způsobem nebo
- pokračovat v odpisování hmotného majetku z reálné hodnoty, jsou-li oceňovací rozdíly z přecenění zahrnuty do základu daně zrušeného plátce nebo zahrnuty jednorázově právním nástupcem ve zdaňovacím období, ve kterém nastal rozhodný den.

Nástupnická společnost také nesmí opomenout do základu daně zahrnout daňový odpis goodwillu nebo záporného goodwillu upraveného dle účetních předpisů, a to až do jeho úplného zahrnutí, nejdéle však do doby sedmi bezprostředně po sobě následujících zdaňovacích období v minimální výšce jedné sedminy, počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém nastal rozhodný den.

Co se týče odpočtu daňové ztráty převzaté od zrušeného plátce daně: Vznikl-li nárok na odpočet daňové ztráty nebo již bylo odpočítání začato, právní nástupce může pokračovat v jejím uplatňování. Musí ale být splněna podmínka, že účelem zániku subjektu nebylo snížení daňové povinnosti nebo vyhnutí se jí.

Při zrušení plátce daně bez likvidace se sídlem v zahraničí, jehož právním nástupcem je plátcе daně se sídlem na území Slovenska a jemuž z tohoto důvodu vzniká mimo území SR stálá provozovna, může slovenský právní nástupce při vyčíslení základu daně stále provozovny použít původní hodnoty zrušeného plátce v případě, že stát, ve kterém měla zrušená společnost sídlo, umožňuje převzetí majetku a závazků nabytých právním nástupnictvím jen v původních cenách nebo dává plátcі možnost volby způsobu ocenění. V tomto případě právní nástupce pokračuje v tvorbě rezerv, opravných položek a časového rozlišení a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, pokud se tyto položky vztahují k majetku a závazkům této stále provozovny.

2.3 Poslední novinky v dani z příjmů

Slovenský zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), prošel významnou novelou účinnou od 1. 1. 2018 se zásadním dopadem na daňové aspekty fúzí. Nejvlivnější novinkou byla změna v možnosti volby ocenění při realizaci fúze. Mezi další změny patřilo i zavedení tzv. exit tax. Tyto změny v zákoně o dani z příjmů měly zásadní implikaci – počínaje rokem 2018 je zdanění přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu za účelem fúze, a to jak vnitrostátní, tak přeshraniční, téměř nevyhnutelné.

Při fúzích v rámci Slovenska bylo daňově neutrální řešení v podobě realizace sloučení nebo splynutí v původních daňových cenách postaveno mimo zákon a už není možné. Novela celkově použití této metody výrazně omezila, a to nejen při přeměnách, ale i u nepeněžitého vkladu. V naprosté většině případů je nutné použít při realizaci fúze pouze reálné hodnoty a zdanit vzniklé rozdíly.

Před touto novelou záviselo zcela na rozhodnutí společnosti, jestli bude pro daňové účely přeměna realizována v původních cenách, nebo v reálných hodnotách. Tato volba platila jak pro přeměny společností v rámci Slovenska, tak i pro přeshraniční fúze. Ocenění v původních cenách bylo daňově neutrálním řešením, kde přecenění majetku a závazků v účetnictví nemělo daňové dopady na zanikající ani nástupnickou společnost.

Výsledkem je, že veškeré fúze, až na výjimky uvedené níže, se realizují pouze v reálných hodnotách, a tedy rozdíl, který vznikne z přecenění majetku a závazků, je předmětem daně z příjmů právnických osob. Převzatý majetek v reálné hodnotě pak nástupnická společnost daňově odepisuje jako nově pořízený majetek.

Od nástupu účinnosti novely dovoluje zákon použít ocenění v původních cenách pouze při přeshraničních reorganizacích, a to výhradně za splnění následujících podmínek:

- právní nástupce subjektu zrušeného bez likvidace má sídlo v členském státě Evropské unie nebo státě, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru;
- majetek a závazky zrušeného subjektu zůstávají funkčně spojeny se stálou provozovnou právního nástupce umístěnou na území Slovenské republiky;
- členský stát EU nebo Dohody o EHP, ve kterém sídlí nástupce, umožňuje ocenění majetku a závazků nabytého právním nástupnictvím v původních cenách a právní nástupce v nich nabytý majetek a závazky také ocení.

Nejsou-li u přeshraničních fúzí splněny tyto podmínky, zrušený subjekt realizuje fúzi v reálných hodnotách a nesmí použít ocenění v původních cenách. V případě, že podmínka stálé provozovny splněna byla, ale právní nástupce se následně po uskutečnění fúze rozhodne přesunout majetek nebo celou podnikatelskou činnost mimo území SR, uplatní se tzv. zdanění při odchodu, tj. exit tax. Pokud si tedy zahraniční

nástupce nechce nechat na území Slovenska stálou provozovnu, zdanění se nevyhne.

Novela se dotkla i daňového posouzení výplaty oceňovacích rozdílů z přecenění při použití reálných hodnot. Dojde-li k jejich vyplacení dříve, než byly zdaněny, právní nástupce je povinen zahrnout do základu daně tu část vyplacených oceňovacích rozdílů, která ještě neprošla zdaněním a bude se vyplácet. Stejný postup se uplatní, dochází-li k výplatě oceňovacích rozdílů, které byly využity ke zvýšení základního kapitálu nebo byly účtovány jako součást kapitálového fondu.

Zajímavým doplňkem je stanovení všeobecného pravidla, že sloučení, splynutí a rozdělení společností realizované v původních hodnotách se nesmí použít, pokud je hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů realizace fúze snížení daňové povinnosti nebo vyhnout se jí. Tedy pokud se fúze nekoná z řádných obchodních důvodů, jako jsou restrukturalizace nebo racionalizace činností, platí předpoklad, že hlavním důvodem této fúze bylo právě toto snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti.

Když už je řeč o změnách v slovenských zákonech s dopadem na fúze, nelze opomenout novelu obchodního zákoníku, také platnou od 1. 1. 2018, která přinesla významné zpřísnění podmínek realizace fúzí. Postihuje spekulativní firemní fúze, realizované například za účelem zbavování se dluhů, které obcházely standardní procesy likvidace a konkurzů na úkor jejich věřitelů. Ve smyslu novely již nebude možné sloučení nebo splynutí obchodních společností, pokud by výsledkem fúze byla společnost v úpadku.

Negativní vliv především novely daňového zákona pociťují zejména společnosti využívající sloučení, splynutí nebo rozdělení společností jako nástroj reorganizace v rámci skupiny. Někteří odborníci tyto novinky v zákoně považují za špatné rozhodnutí, které Slovensko negativně odliší od ostatních zemí Evropské unie a může způsobit i pokles atraktivity pro investory. Dopad výše zmíněných změn v legislativě byl ale na Slovensku viditelný v přímém přenosu, kdy mezi roky 2017 a 2018 klesl počet vnitrostátních fúzí o polovinu.

3 Na co tedy pamatovat?

I když rozdílů mezi českou a slovenskou účetní a daňovou legislativou není mnoho, u tak komplikovaných transakcí, jako jsou fúze, může i sebemenší odlišnost způsobit problémy. Nesmíme zapomenout, že zanikající společnost na Slovensku přeceňuje ve své mimořádné účetní závěrce veškerý majetek a závazky na reálnou hodnotu. Oceňovací rozdíly si pak do základu daně zahrne buďto zanikající, nebo nástupnická společnost. Fúze musejí být realizovány v reálných hodnotách. Jedinou výjimkou, kdy je povoleno realizovat fúzi v původních účetních hodnotách, je v případě přeshraniční fúze taková fúze, kdy je zachována stálá provozovna na území SR.

Nová evropská regulace přeshraničních přeměn kapitálových společností

Mgr. Daniel Lála, Ph.D.
advokátní kancelář Kocián Šolc Balaščík,
advokátní kancelář, s.r.o.

Mgr. Lucie Slavíková
Ministerstvo spravedlnosti ČR

JUDr. Jan Lasák, Ph.D., LL.M.
advokátní kancelář Kocián Šolc Balaščík,
advokátní kancelář, s.r.o.



Na unijní úrovni byla přijata nová směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2121 ze dne 27. 11. 2019, kterou se mění stávající směrnice (EU) 2017/1132, pokud jde o přeshraniční přemístění sídla, fúze a rozdělení (dále jen „Směrnice“), a členským státům nyní běží do 31. 1. 2023 transpoziční lhůta k tomu, aby uvedly své vnitrostátní právní předpisy do souladu se Směrnicí. Česká republika tak má ještě téměř tři roky na to, aby Směrnicí implementovala do českého právního řádu, zejména do zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přeměnách“ nebo „PřemZ“). Lze tudíž očekávat, že podle nových či částečně upravených pravidel pro přeshraniční přeměny budou společnosti postupovat nejdříve od začátku roku 2023. Předkládaný příspěvek představuje novou regulaci přeshraničních přeměn a upozorňuje na některé nejasnosti Směrnice, jakož i na některé změny či problémy, které implementace Směrnice do českého právního řádu přinese.

1 Důvody a cíle nové regulace

Ačkoliv zákon o přeměnách již v současné době obsahuje pravidla nejen pro přeshraniční fúze, nýbrž i pro přeshraniční rozdělení a přeshraniční přemístění sídla obchodních korporací, je česká právní úprava v porovnání s ostatními členskými státy EU spíše výjimečná. Většina členských států EU výslovnou úpravu přeshraničních rozdělení ani přeshraničních přemístění sídla nemá, ačkoliv z unijní svobody usazování by bylo možné právo národních korporací uskutečňovat

přeshraniční rozdělení či přeshraniční přemístění sídla dovozovat. To je do jisté míry způsobeno tím, že úprava přeshraničních rozdělení a přeshraničních přemístění sídla nebyla na evropské úrovni před přijetím Směrnice vůbec harmonizovaná. Pouze dílčí harmonizaci úpravy přeshraničních fúzí obsahovala před přijetím Směrnice směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 ze dne 14. 6. 2017 o některých aspektech práva obchodních společností (dále jen „Kodifikovaná směrnice“), respektive původně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES ze dne 26. 10. 2005 o přeshraničních fúzích kapitálových společností (dále jen „Směrnice o přeshraničních fúzích“). Kromě toho Kodifikovaná směrnice harmonizuje úpravu vnitrostátních fúzí a rozdělení (v návaznosti na původní „třetí“, respektive „šestou“ směrnici).

Zatímco český zákonodárce upravil některá pravidla platná pro přeshraniční fúze obsažená v Kodifikované směrnici, resp. původně ve Směrnici o přeshraničních fúzích i pro další typy přeshraničních přeměn, většina ostatních členských států EU takto iniciativní nebyla. Povolí-li přitom přeshraniční přeměnu jen některé členské státy, je reálný dopad takové možnosti omezený. Aby přeshraniční přeměna mohla být realizována, je nezbytné, aby takovou operaci připouštěly právní řády obou (všech) zúčastněných členských států. Harmonizace pravidel pro přeshraniční přeměny je významným předpokladem reálné možnosti realizace přeshraniční přeměny. Proto absence pravidel pro uskutečnění ostatních typů přeshraničních přeměn významně znesnadňuje realizaci těchto typů přeměn a ve svém důsledku může omezovat mobilitu společností v rámci EU.¹ To lze demonstrovat

¹ Ačkoliv je tudíž přeshraniční rozdělení v českém právním řádu upraveno, není autorům znám jediný případ přeshraničního rozdělení za účasti české společnosti. Odhlížíme přitom od toho, že přeshraničního rozdělení lze do jisté míry dosáhnout, alespoň korporálně, vkladem části jmění do základního kapitálu zahraniční společnosti či mimo něj.

na údajích o počtu realizovaných přeshraničních fúzí před harmonizací pravidel pro uskutečnění přeshraničních fúzí a po této harmonizaci. Z vyhodnocení dopadů úpravy přeshraničních fúzí na evropské úrovni vyplynulo, že mezi léty 2008 a 2012² byl zaznamenán nárůst počtu přeshraničních fúzí o 173 % a v tomto období se uskutečnilo 1 227 přeshraničních fúzí.³ Obdobný efekt by proto podle názoru Evropské komise mohla vyvolat i harmonizace úpravy přeshraničních rozdělení a přeshraničních přemístění sídla obsažená ve Směrnici. Hlavním cílem Směrnice je tudíž v tomto směru podpořit mobilitu společností na vnitřním trhu (srov. zejména body odůvodnění Směrnice č. 1, 2 a 5), jakkoliv podobný nárůst ostatních přeshraničních přeměn (jako v případě přeshraničních fúzí) zcela neočekáváme.

Vedle podpory mobility společností v rámci vnitřního trhu Směrnice v rámci jednotlivých typů přeshraničních přeměn více zohledňuje i oprávněné zájmy různých skupin osob, které mohou být přeshraniční přeměnou dotčeny. Na rozdíl od stávající úpravy přeshraničních fúzí, obsažené v Kodifikované směrnici, harmonizuje Směrnice i nástroje ochrany společníků a věřitelů. Cílem Směrnice je tak rovněž zajistit i dostatečnou ochranu dotčených skupin osob, které mohou být v důsledku přeshraničních přeměn negativně dotčeny (srov. zejména body odůvodnění Směrnice č. 5, 6 a 7).

Konečně třetím, avšak neméně významným cílem Směrnice je posílení využívání on-line nástrojů v právu obchodních společností, aby se navrhovatelé přeshraniční přeměny nemuseli osobně dostavit k jakémukoli orgánu členskému státu, který přeshraniční přeměnu přezkoumává (srov. bod odůvodnění č. 41 Směrnice). Současně by všechny relevantní dokumenty a informace měly být veřejně dostupné v obchodním rejstříku nebo případně na internetových stránkách společnosti a mezi členskými státy by tyto dokumenty a informace měly být sdíleny prostřednictvím systému propojení obchodních rejstříků (tzv. BRIS – *Business Register Interconnection System*). Uvedené by rovněž mělo vést k dalšímu usnadňování realizace přeshraniční přeměny.

2 Působnost Směrnice

Směrnice reguluje přeshraniční přemístění sídla, fúze a rozdělení společností uvedených v příloze č. II Kodifikované směrnice (srov. čl. 86a odst. 1 Směrnice, čl. 118 Kodifikované směrnice a čl. 160a odst. 1 Směrnice). Směrnice tak dopadá na kapitálové společnosti – společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti podle českého právního řádu. Společnost vzniklá přeshraniční přeměnou musí mít opět formu kapitálové společnosti uvedené v příloze č. II Kodifikované směrnice. Směrnice tedy neupravuje přeshraniční přeměny osobních společností ani družstev.

Zákon o přeměnách na druhou stranu již v současné době připouští přeshraniční přeměny všech forem obchodních korporací, tedy i osobních společností a družstev [srov. § 180 písm. a), § 336a písm. b) a § 384f PřemZ] a lze se domnívat, že tato úprava bude zachována i po transpozici Směrnice do českého právního řádu. S ohledem na skutečnost, že obdobnou vnitrostátní úpravu nemusejí mít či v návaznosti na přijetí Směrnice přijmout jiné členské státy EU, nelze vyloučit, že přeshraniční přeměny osobních společností a družstev budou i v budoucnu vzhledem k absencující harmonizaci problematické. Na druhou stranu jsme však v praxi (alespoň v podmínkách ČR) nezaznamenali žádnou významnou poptávku osobních společností či družstev, pokud jde o realizace přeshraničních přeměn.

Z působnosti Směrnice jsou současně výslovně vyloučeny přeshraniční přeměny společností, které jsou v likvidaci a již začaly rozdělovat likvidační zůstatek mezi své společníky. Členské státy se navíc mohou rozhodnout, že neumožní přeshraniční přeměny mimo jiné těch kapitálových společností, které jsou v insolvenčním řízení, nebo společností, u kterých již byla zahájena likvidace (tedy i dříve, než společnost začne rozdělovat likvidační zůstatek). V současné době zákon o přeměnách taková omezení neobsahuje. V souladu s § 4 odst. 1 PřemZ jsou v některých případech přípustné přeměny i těch společností, které jsou v likvidaci, pokud nebylo započato s rozdělováním likvidačního zůstatku. Tuto úpravu považujeme za korektní a nedomníváme se, že je nutné v tomto směru zavádět další omezení přeshraničních přeměn. Ostatně v důsledku přeshraniční přeměny společnosti může dojít i k ozdravení společnosti či přeshraniční přeměna může mít jiný pozitivní efekt na věřitele – „*například pokud by právo některého členského státu obsahovalo určité pravidlo, které by vedlo k nakumulování nového kapitálu ve společnosti (například povinná příplatková povinnost), zatímco právo jiného členského státu by uvedené nepřipouštělo (například ani na bázi dobrovolného příplatku)*“⁴, nebo „*pokud by se společnost v úpadku přemístila do členského státu, kde je většina věřitelů, čímž by mohlo dojít k zlevnění insolvenčního procesu*“⁵. Přeshraniční přeměna společností, které jsou v insolvenčním řízení, tak může být v některých případech dokonce žádoucí.

Pokud jde o přeshraniční rozdělení, Směrnice reguluje pouze přeshraniční rozdělení se vznikem nových (kapitálových) společností. Směrnice tak neharmonizuje pravidla pro přeshraniční rozdělení, při kterém kapitálová společnost převádí jmění na jednu nebo více existujících společností (rozdělení sloučením, popřípadě kombinované rozdělení). Podle bodu odůvodnění č. 8 Směrnice jsou tyto formy rozdělení z působnosti Směrnice vyňaty, „*protože tyto případy byly považovány za příliš složité, jelikož vyžadují zapojení příslušných orgánů z několika členských států a znamenají další rizika z hlediska obcházení unijních a vnitrostátních pravidel*“.

² Úprava přeshraničních fúzí byla na evropské úrovni zavedena Směrnicí o přeshraničních fúzích, kterou měly členské státy povinnost implementovat do 15. 12. 2007. Uváděná data tak sledují roky bezprostředně poté, kdy společnosti mohly podle nových pravidel postupovat.

³ Srov. pracovní dokument Komise obsahující hodnocení dopadu regulace k návrhu Směrnice – dokument COM (2018) 239 final, s. 18, dostupný zde: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0141&from=EN>.

⁴ DĚDIČ, J., LÁLA, D. a L. SLAVÍKOVÁ. Nad návrhem směrnice o přeshraničních přeměnách. *Obchodní právo*. 2018, (12), s. 437.

⁵ Tamtéž.

Tuzemský zákon o přeměnách nicméně již v současné době připouští i přeshraniční rozdělení, při kterém nevzniká nový subjekt, nýbrž při kterém část jmění společnosti přechází na již existující společnost; předvídá přeshraniční rozdělení sloučením, ať již ve formě rozštěpení, či odštěpení [srov. § 336a ve spojení s § 243 PřemZ]. S ohledem na absentující harmonizaci této úpravy však nelze vyloučit, že přeshraniční rozdělení sloučením budou problematická, pokud jiné členské státy tento typ přeshraničního rozdělení výslovně neupraví.

Směrnice na druhou stranu přichází se (z pohledu českého práva) zcela novou přeměnou ve formě rozdělení. Vedle přeshraničního rozdělení rozštěpením a přeshraničního rozdělení odštěpením připouští nově i přeshraniční rozdělení vyčleněním (*division by separation*). Při přeshraničním rozdělení vyčleněním převádí (vyčleňuje) rozdělovaná společnost část svého jmění na jednu či více nově vznikajících nástupnických společností, a to „výměnou“ za cenné papíry nebo podíly nástupnických společností. Na rozdíl od (přeshraničních) rozdělení rozštěpením nebo odštěpením se společníky nástupnické společnosti nestanou společníci rozdělované společnosti, nýbrž samotná rozdělovaná společnost. Jde tak o obdobu vytvoření dceřiné společnosti v zahraničí. Je tudíž otázkou, nakolik bude tento způsob rozdělení, typický v některých evropských zemích, pro české společnosti atraktivní. Na druhou stranou by této formy přeměny bylo možné zřejmě využít i v rámci „národního“ rozdělení. Jinými slovy, nedává smysl, aby rozdělení vyčleněním bylo možné pouze v rámci přeshraniční přeměny, nikoliv v rámci vnitrostátních přeměn. Z uvedeného důvodu považujeme jediné za rozumné, aby se rozdělení vyčleněním stalo též plnohodnotnou vnitrostátní přeměnou.

3 Proces přeshraniční přeměny

3.1 Vyhotovení projektu přeměny, jeho přezkum a zveřejnění, jakož i práva zaměstnanců a věřitelů

Směrnice harmonizuje celý proces přeshraničních přeměn, přičemž vychází z dosavadní koncepce aplikované pro přeshraniční fúze. Na počátku přeshraniční přeměny je vyhotovení projektu přeshraniční přeměny. Směrnice přitom stanovuje minimální podstatné náležitosti projektu přeshraniční přeměny. S ohledem na ochranu potenciálně dotčených osob, která je jedním ze základních cílů Směrnice, musí projekt mimo jiné obsahovat informace o ochranných opatřeních nabízených věřitelům (například zástavy), podrobnosti o nabídce peněžité náhrady pro společníky, kteří mají právo vystoupit ze společnosti (slovy Směrnice – právo na zcizení podílu), či informace o pravděpodobných dopadech přeshraniční přeměny na zaměstnanost společnosti.

Projekt přeshraniční přeměny musí být veřejně přístupný alespoň měsíc před konáním valné hromady, která jej má schválit, a to buď v obchodním rejstříku, nebo na internetových stránkách společnosti (pokud tuto možnost připustí vnitrostátní právo), stejně, jako je tomu v současnosti. Nově musí být veřejně přístupné i oznámení informující společníky, věřitele a zaměstnance (resp. zástupce zaměstnanců), že

mohou zúčastněné společnosti nejpozději pět pracovních dnů přede dnem konání valné hromady podat připomínky k projektu.

Od zveřejnění projektu přeshraniční přeměny se mohou věřitelé společnosti, jejichž pohledávky vznikly před zveřejněním projektu a v okamžiku zveřejnění ještě nebyly splatné, obracet na vnitrostátním právem určený orgán, v českém právu na soud, se žádostí o přiměřená ochranná opatření. Věřitelé však musejí spolehlivě prokázat, že v důsledku přeshraniční přeměny bude ohroženo uspokojení jejich pohledávek a že od společnosti neobdrželi žádná přiměřená ochranná opatření. Je otázkou, zda a v jaké podobě bude moci být ponechána v platnosti stávající úprava chránící věřitele, podle níž mohou věřitelé požadovat poskytnutí dostatečné jistoty ještě před zápisem přeměny do obchodního rejstříku, jestliže prokážou, že se podstatným způsobem v důsledku přeměny sníží dobytost jejich pohledávky (srov. § 35 odst. 3 PřemZ).

Zdánlivě se jedná o obdobné znění jako ve Směrnici, avšak s tím rozdílem, že podle zákona o přeměnách může – alespoň v teoretické rovině – dotčený věřitel proces přeměny zablokovat – před poskytnutím dostatečné jistoty by nemělo být, podle českého práva, možné přeměnu zapsat do obchodního rejstříku, tedy neměla by v takovém případě nabytí účinnosti (jakkoliv s ohledem na možnost notářů přeměny zapisovat do obchodního rejstříku je tato možnost omezená). Na jednu stranu je možné uvedené interpretovat tak, že je pravidlo v rozporu se Směrnicí, na druhou stranu by jej bylo možné interpretovat jako pravidlo jdoucí nad rámec Směrnice a spočívající v požadavku vyšší míry jistoty o ohrožení pohledávky věřitele. Poskytnutí dostatečné jistoty by pak mohlo být opřeno o ustanovení o vydávání osvědčení předcházejícího přeměně (více viz níže), kdy by notář nevydal osvědčení do doby poskytnutí dostatečné jistoty. Již nyní je zřejmé, že v rámci transpozice Směrnice bude třeba pečlivě zvažovat nastavení ochrany věřitelů tak, aby na jednu stranu byli věřitelé efektivně chráněni, na druhou stranu aby se proces přeshraniční přeměny nestal takřka nemožným.

V zájmu zajištění ochrany věřitelů může navíc vnitrostátní právo určit, že správní nebo řídicí orgán společnosti učiní prohlášení o stávající finanční situaci společnosti, které se zveřejní spolu s projektem přeshraniční přeměny. V prohlášení by měl příslušný orgán uvést, že na základě informací mu dostupných ke dni uvedeného prohlášení a po provedení přiměřeného šetření si není vědom žádného důvodu, proč by společnost po nabytí účinnosti přeshraniční přeměny neměla být schopna dostát svým závazkům v době jejich splatnosti. V současné době zákon o přeměnách žádné obdobné prohlášení nevyžaduje a je otázkou, zda k uvedenému český zákonodárce přistoupí. Příslušná zpráva nezvyšuje ochranu věřitelů společnosti; může však vést k odpovědnostním nárokům vůči společnosti, resp. vůči členům statutárního orgánu společnosti, zejména pokud by bylo vystavení nepravdivého prohlášení zákonodárcem sankcionováno.

Projekt přeshraniční přeměny musí zpravidla přezkoumat nezávislý znalec, který vypracuje znaleckou zprávu určenou společníkům. Zpráva musí být společníkům zpřístupněna nejpozději měsíc před konáním valné hromady, na které se schvaluje projekt přeshraniční přeměny, přičemž vnitrostátní

právo může rovněž určit, že zpráva musí být i veřejně přístupná v obchodním rejstříku; v takovém případě společnost nemusí zveřejňovat ty části zprávy, které obsahují důvěrné informace. Součástí této zprávy je především posouzení, zda peněžitá náhrada určená společníkům, kteří využijí svého práva vystoupit ze společnosti, a v případě přeshraniční fúze a rozdělení i výměnný poměr jsou přiměřené. Znalecké přezkoumání projektu přeshraniční přeměny se nebude vyžadovat v případě, že s tím budou souhlasit všichni společníci, popřípadě má-li společnost jediného společníka (za podmínky, že tuto výjimku zakotví příslušné vnitrostátní právo).

3.2 Zpráva pro společníky a zaměstnance

Vedle projektu přeshraniční přeměny a případného prohlášení o finanční situaci společnosti musí správní nebo statutární orgán přeměňované společnosti vyhovit i zprávu pro společníky a zaměstnance, ve které zdůvodní právní a ekonomické aspekty přeshraniční přeměny a vysvětlí její dopady na zaměstnance. Správní nebo statutární orgán může vyhotovit buď jednu zprávu, která obsahuje dva samostatné oddíly, nebo dvě samostatné zprávy – jednu pro společníky, druhou pro zaměstnance.

Zpráva pro společníky musí vysvětlovat zejména výši peněžité náhrady určené pro společníky, kteří mají právo vystoupit ze společnosti, jakož i metodu použitou k jejímu stanovení, dále dopady přeshraniční přeměny na společníky a práva a nástroje ochrany, které mají společníci při přeshraniční přeměně (kromě práva na vystoupení ze společnosti například také právo požadovat dorovnání v případě, že peněžitá náhrada při vystoupení ze společnosti není dostatečná, a v případě přeshraničních fúzí a rozdělení rovněž právo na dorovnání, jestliže výměnný poměr není přiměřený). V případě přeshraničních fúzí a rozdělení musí zpráva obsahovat i informace o případném výměnném poměru podílů a metodě použité ke stanovení výměnného poměru podílů.

Zpráva pro zaměstnance pak vysvětlí zejména dopady přeshraniční přeměny na pracovní vztahy a případná opatření přijatá k ochraně těchto vztahů, veškeré podstatné změny platných podmínek zaměstnání nebo míst podnikání společnosti a případné dopady na dceřiné společnosti.

Ke zprávě pro zaměstnance, případně i ke zprávě pro společníky mohou zaměstnanci společnosti podávat svá stanoviska, o kterých musí správní nebo statutární orgán informovat společníky rozhodující o přeshraniční přeměně a připojit je ke zprávě (či ke zprávám). Tímto způsobem Směrnice zapojuje zaměstnance do procesu přeshraniční přeměny a umožňuje jim ovlivnit výsledek přeshraniční přeměny, resp. dopady přeshraniční přeměny na zaměstnance společnosti. Směrnice ostatně zdůrazňuje, že zaměstnanci společnosti mají právo být informováni o přeměně a přeměna by s nimi měla být projednána.

Za určitých okolností se vyhotovení zprávy, resp. zpráv nevyžaduje. Zpráva pro společníky se nevyžaduje, pokud s tím souhlasí všichni společníci, popřípadě ani tehdy, když má společnost jediného společníka (pokud tuto výjimku zakotví vnitrostátní právo). Uvedené výjimky naleznou své uplatnění zejména v rámci vnitroskupinových přeshraničních přeměn,

kteří jsou ostatně v tuzemských podmínkách v zásadě pravidlem. Zpráva pro zaměstnance se pak nevyžaduje v případě, že přeměňovaná společnost ani její případné dceřiné společnosti nemají žádné zaměstnance.

3.3 Schválení přeshraniční přeměny valnou hromadou a právo společníka vystoupit ze společnosti

Následně schvaluje projekt přeshraniční přeměny valná hromada (nejvyšší orgán). Než však valná hromada projekt schválí, musí vzít na vědomí (mít k dispozici) zprávu, resp. zprávy statutárního (správního) orgánu pro společníky a zaměstnance, zprávu nezávislého znalce, který přezkoumal projekt přeměny, pokud se vyžaduje, a rovněž případná stanoviska zaměstnanců ke zprávě pro společníky a zaměstnance, resp. připomínky věřitelů, zaměstnanců a společníků k projektu přeshraniční přeměny. Je otázkou, do jaké míry mohou mít stanoviska a připomínky dotčených osob vliv na rozhodování společníků. Lze se domnívat, že ve většině případů budou společníci přeměňované společnosti pouze formálně seznámeni s případnými stanovisky a připomínkami zaměstnanců a dalších osob a rovnou se přistoupí k projednávání a schvalování samotného projektu přeshraniční přeměny a případných změn zakladatelského právního jednání. Praktické dopady stanovisek a připomínek zaměstnanců a dalších osob tak budou (z pohledu české praxe) zpravidla minimální.

Směrnice předepisuje počet hlasů společníků potřebný pro schválení přeshraničního přemístění sídla a přeshraničního rozdělení. Členské státy musejí potřebnou většinu určit v rozmezí dvou třetin až 90% hlasů přítomných společníků. Zároveň však většina vyžadovaná pro schválení přeshraničního přemístění sídla a přeshraničního rozdělení nesmí být vyšší, než je většina vyžadovaná pro schválení přeshraniční fúze. Směrnice ani Kodifikovaná směrnice na druhou stranu nepředepisují, jakou většinou má být schválena přeshraniční fúze. Není zřejmé, z jakého důvodu obsahuje Směrnice v případě přeshraničních fúzí odlišný přístup než v případě zbylých dvou typů přeshraničních přeměn, pravděpodobně nebyla vůle zasahovat do stávajících pravidel regulujících přeshraniční fúze. Nicméně i pro přeshraniční fúze platí princip formulovaný v bodu odůvodnění č. 16 Směrnice, že je potřeba, aby „požadovaná většina pro toto hlasování byla dostatečně velká, aby se zajistilo, že rozhodnutí bude přijato přesvědčivou většinou“.

Pokud některé ustanovení projektu přeshraniční přeměny nebo jakákoli změna zakladatelského právního jednání přeměňované společnosti nicméně vede ke zvýšení ekonomických závazků určitého společníka vůči společnosti nebo třetím stranám (například společníku je uložena příplatková povinnost), mohou členské státy požadovat, aby s tímto ustanovením nebo s touto změnou zakladatelského právního jednání souhlasil dotčený společník, jestliže nemůže vystoupit ze společnosti. Ani uvedené pravidlo se přitom nepoužije v případě přeshraničních fúzí.

Pro účely transpozice Směrnice do českého právního řádu lze doporučit, aby se u všech typů přeshraničních přeměn vyžadovala stejná většina pro schválení projektu přeshraniční

přeměny. Tak tomu je již v současné době, kdy zákon o přeměnách obsahuje v rámci obecné úpravy jednotná pravidla pro schválení přeměny, a to bez ohledu na konkrétní typ přeměny, jakož i bez ohledu na to, zda jde o přeměnu přeshraniční, či vnitrostátní (srov. § 17 odst. 2 a § 21 odst. 2 a 3 PřemZ). V návaznosti na Směrnici však bude nezbytné tato vnitrostátní pravidla částečně modifikovat, zejména bude třeba stanovit nejvyšší přípustný horní limit počtu hlasů, který může určit zakladatelské právní jednání kapitálové společnosti pro schválení přeshraniční přeměny. Po transpozici Směrnice do českého právního řádu tak zřejmě již nebude například přípustné, aby se vyžadoval souhlas všech společníků (výjimku by mohl představovat leda případ, kdy by se zvyšovaly ekonomické závazky všech společníků, a přitom by společníci neměli právo ze společnosti vystoupit). V zájmu usnadnění realizace přeshraniční přeměny proto dojde k částečnému potlačení smluvní svobody společníků (zejména pokud jde o společnosti s ručením omezeným).

V návaznosti na schválení přeshraniční přeměny mohou někteří společníci uplatnit právo vystoupit ze společnosti (zcizit podíl za přiměřenou náhradu). Toto právo mají mít společníci, kteří hlasovali proti schválení projektu přeshraniční přeměny, avšak pouze za podmínky, že by v důsledku přeshraniční přeměny měli nabýt nebo by drželi podíly ve společnosti, která se řídí právem jiného členského státu (pro přeshraniční fúzi a rozdělení tak je výslovně stanoveno, pro přeshraniční přemístění sídla to platí *per se*). Vnitrostátní právo však může toto právo přiznat i dalším společníkům.

Přestože zákon o přeměnách v současné době přiznává v případě některých přeměn akciových společností akcionářům právo ze společnosti vystoupit (srov. např. § 22 odst. 4, § 159 odst. 1, § 318 odst. 1, § 318a odst. 1, § 376 odst. 1 a § 382 odst. 1 PřemZ), tato úprava není zcela v souladu se Směrnicí a bude třeba ji korigovat. Právo vystoupit ze společnosti bude rovněž třeba přiznat i společníkům společností s ručením omezeným. Při úvahách, jakým společníkům přizná zákon o přeměnách právo vystoupit, by měl zákonodárce zohlednit, že v kapitálových společnostech mohou být vydávány podíly bez hlasovacího práva.¹ V zájmu zajištění ochrany společníků bez hlasovacího práva je proto třeba buď přiznat těmto společníkům pro účely hlasování o projektu přeshraniční přeměny hlasovací právo, nebo jim umožnit ze společnosti vystoupit, aniž by společníci hlasovali proti projektu přeshraniční přeměny.

V případě, že společníci nepovažují nabízenou peněžitou náhradu za přiměřenou, mohou se domáhat u orgánu určeného vnitrostátním právem dorovnáni. Směrnice stanoví, že rozhodným právem je právo výchozího členského státu, resp. právo fúzující či rozdělované společnosti, přičemž pravomoc řešit případné spory má tentýž členský stát.

V případě přeshraničních fúzí a rozdělení se navíc mohou společníci, kteří neměli právo vystoupit ze společnosti nebo toto své právo neuplatnili a považují výměnný poměr podílů stanovený v projektu přeshraniční přeměny za nepřiměřený,

domáhat dorovnáni. Možnost domáhaní se dorovnáni obsahuje již stávající úprava zákona o přeměnách (srov. § 45 a násl. PřemZ), přičemž tuto úpravu lze považovat za plně vyhovující požadavkům Směrnice.

3.4 Osvědčení předcházející přeshraniční přeměně

Společnost zúčastněná na přeshraniční přeměně musí následně získat osvědčení předcházející přeshraniční přeměně, které v tuzemských podmínkách již známe v rámci přeshraničních přeměn. Za tím účelem musí každý členský stát určit jeden nebo více orgánů (například soud, notáře, finanční úřad atd.) příslušných ke kontrole zákonnosti přeshraniční přeměny s ohledem na tu část postupu, která se řídí právem výchozího členského státu, resp. právem fúzující či rozdělované společnosti. Úkolem příslušného orgánu je potvrdit, že byly splněny všechny relevantní podmínky a postupy stanovené vnitrostátním právem tohoto členského státu. V závislosti na vnitrostátní úpravě může příslušný orgán přezkoumávat například i uspokojení nebo zajištění peněžitých či nepeněžitých závazků vůči veřejným subjektům.

K žádosti o získání osvědčení musí společnost provádějící přeshraniční přeměnu předložit všechny relevantní dokumenty, tedy projekt přeměny, zprávu pro společníky a zaměstnance, případná stanoviska a připomínky zaměstnanců, věřitelů či společníků, jakož i informace o schválení projektu přeměny valnou hromadou. Vnitrostátní právo může požadovat, aby k žádosti byly připojeny i další informace, například informace o počtu zaměstnanců společnosti atd. Tyto informace mohou být relevantní pro posouzení, zda jsou dodržena pravidla pro účast zaměstnanců v dozorčím nebo správním orgánu společnosti či společností vzniklých přeshraniční přeměnou.

Příslušnou kontrolu zákonnosti musí příslušný orgán provést zpravidla do tří měsíců od obdržení všech relevantních listin. Pokud zjistí, že všechny podmínky byly splněny a rovněž všechny nezbytné postupy byly dokončeny, vydá osvědčení předcházející přeshraniční přeměně. V opačném případě osvědčení nevydá a informuje společnost o důvodech svého rozhodnutí; v takovém případě může společnost poskytnout možnost splnit podmínky či postupy dodatečně, k čemuž jí poskytne přiměřenou lhůtu.

Směrnice však současně předvídá i situaci, kdy přeshraniční přeměna může mít zneužívající nebo podvodný účel, který povede nebo má vést k vyhýbání se unijním nebo vnitrostátním právním předpisům či k jejich obcházení anebo k páchaní trestné činnosti. V souladu s bodem odůvodnění č. 35 Směrnice může jít o případy „*obcházení práv zaměstnanců, vyhýbání se platbám sociálního zabezpečení nebo daňovým povinnostem, anebo k páchaní trestné činnosti. Je třeba zakročit zejména proti tzv. schránkovým nebo prázdným společnostem zřizovaným s cílem obcházet nebo porušovat unijní nebo a vnitrostátní právní předpisy či se jim vyhýbat*“. Přestože příslušný bod odůvodnění vyjmenovává několik

⁶ Srov. např. LÁLA, D. *Druhy podílů v kapitálových společnostech*. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 75–92; DĚDIČ, J. a J. LASÁK. Vlastnictví více podílů a druhy podílů ve společnosti s ručením omezeným. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*. 2015, (3), s. 46; LASÁK, J. O limitech lidské představivosti: glosa k akciím bez hlasovacího práva (jiným než prioritním). *Právní rozhledy*. 2017, (2), s. 59–62; ŠTENGL-ová, I. Lze akcionářům odejmout zákonem přiznaná práva aneb kdy přestává být akcie akcií? *Bulletin advokacie*. 2017, (12), s. 21.

příkladů podvodného nebo zneužívajícího účelu přeshraniční přeměny, není Směrnice v tomto ohledu vůbec jasná, respektive není jasné, jakým způsobem se bude v praxi takový účel přeshraniční přeměny dokazovat.

Vydání osvědčení předcházejícího přeměně je podmíněno splněním všech postupů v členském státě před přeměnou, a to včetně případného uspokojení nebo zajištění peněžitých či nepeněžitých závazků vůči veřejným subjektům, tedy i plateb sociálního zabezpečení nebo daňových povinností. Pokud členský stát může podmínit vydání osvědčení předcházejícího přeměně uspokojením nebo zajištěním všech plateb vůči veřejným subjektům, není zřejmé, jakým způsobem by přeshraniční přeměna měla vést k obcházení těchto pravidel, pokud tedy diskrece nabízené Směrnicí využije.

Pouze stěžít si lze představit, že na základě předložených dokumentů bude příslušný orgán (orgány) schopen zjistit, že přeshraniční přeměna má vést k páčání trestné činnosti. Podle bodu odůvodnění č. 36 Směrnice „by měl [příslušný orgán] vzít v úvahu alespoň orientační faktory týkající se charakteristiky usazení v členském státě, v němž mají být společnost či společnosti po provedení přeshraniční přeměny zapsány v rejstříku, včetně záměru přeměny, odvětví, investic, čistého obrátu a hospodářského výsledku, počtu zaměstnanců, strukturu rozvahy, daňové rezidence, majetku a jeho umístění, vybavení, skutečných majitelů společnosti, obvyklých míst výkonu práce zaměstnanců a zvláštních skupin zaměstnanců, místa, kam jsou odváděny příspěvky na sociální zabezpečení, počtu vyslaných zaměstnanců v roce předcházejícím přeshraniční přeměně ve smyslu nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 a směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES, počtu zaměstnanců pracujících současně ve více než jednom členském státě ve smyslu nařízení (ES) č. 883/2004 a obchodních rizik, která na sebe společnost nebo společnosti přijaly před přeshraniční přeměnou a po jejím uskutečnění. ... rovněž relevantní skutečnosti a okolnosti týkající se práv účasti zaměstnanců, zejména pokud jde o vyjednávání o těchto právech, která byla zahájena z důvodu dosažení čtyř pětina použitelné vnitrostátní prahové hodnoty. Všechny tyto prvky by se měly při celkovém posuzování považovat pouze za orientační, a nelze je tedy posuzovat samostatně. Příslušný orgán může mít za to, že pokud přeshraniční přeměna vede k tomu, že společnost má místo své skutečné správy nebo své hospodářské činnosti v členském státě, v němž mají být společnost nebo společnosti zapsány do rejstříku po provedení přeshraniční přeměny, naznačuje to neexistenci okolností vedoucích ke zneužívajícímu nebo podvodnému jednání“. Ani po zohlednění všech těchto skutečností však nebude podle našeho názoru zpravidla zřejmé, zda přeshraniční přeměna má zneužívající nebo podvodný účel.

Přestože se Směrnice snaží zřejmě předejít extrémním případům zneužití, je otázkou, do jaké míry najdou uvedené

pravidla své uplatnění v praxi. Do velké míry bude záležet na konkrétní podobě transpozice do vnitrostátního práva, protože identifikace zneužívajícího nebo podvodného účelu má v souladu s čl. 86m odst. 8, čl. 127 odst. 8 a čl. 160m odst. 8 Směrnice vycházet z vnitrostátního práva (srov. textaci těchto pravidel – „pokud je v souladu s vnitrostátním právem zjištěno, že přeshraniční přemístění sídla/fúze/rozdělení má zneužívající nebo podvodný účel...“). Zejména pak bude záležet na tom, jaké všechny postupy či údaje bude příslušný orgán přezkoumávat, co všechno bude zjišťovat, s kým bude oprávněn spolupracovat atd.

Navíc členské státy musejí respektovat rozhodovací praxi Soudního dvora EU, který dovedl, že „umístění statutárního či skutečného sídla společnosti v souladu s právními předpisy některého členského státu s cílem využít výhodnějších právních předpisů [jiného členského státu] není jako takové zneužitím“.⁷ Tedy ani přeshraniční přeměna, jejímž jediným účelem bude využít výhodnějších podmínek podnikání v jiném členském státě, nemůže představovat zneužívající nebo podvodný účel ve smyslu Směrnice.

V současné době vydává podle českého práva osvědčení předcházející přeměně notář. Příliš si nedokážeme představit, že notář bude na základě projektu přeměny a dalších příslušných zpráv a dokumentů schopen zjistit, že přeměna má zneužívající nebo podvodný účel. Ostatně uvedené není ani v kompetenci notáře. Aby byl naplněn smysl a účel pravidla, bylo by třeba do případného „vyšetřování“ zapojit i další subjekty včetně soudu, policejních orgánů, Finančního analytického úřadu atd. To by proces přeshraničních přeměn neúměrně zkomplikovalo, prodloužilo (ostatně přezkum přeshraniční přeměny v případě vážného podezření na podvodný nebo zneužívající účel přeshraniční přeměny může být prodloužen až na šest měsíců) a šlo v konečném důsledku proti smyslu a účelu Směrnice jako celku, kterým je podpora mobility kapitálových společností napříč EU. Přestože při transpozici je třeba vyhovět požadavku Směrnice, a je proto třeba příslušná pravidla transponovat do českého právního řádu, domníváme se, že půjde spíše o mimořádně aplikovanou úpravu, pravidlo poslední záchrany, které najde své uplatnění v případě zjevných excesů. Ostatně i za stávající situace by v případě zjevných excesů pravděpodobně mohl notář nevyhotovit osvědčení předcházející přeměně, neboť by nepovažoval všechny náležitosti a postupy za splněné.

3.5 Kontrola zákonnosti přeshraniční přeměny

Poté, co společnost zúčastněná na přeshraniční přeměně obdrží osvědčení předcházející přeshraniční přeměně, je třeba ještě přezkoumat zákonnost dokončení přeshraniční přeměny s ohledem na tu část postupu, která se uskuteční v jiném (popřípadě v jiných) členském státě, kam společnost přemísťuje své sídlo nebo kde bude mít sídlo společnost

⁷ Rozsudek *Polbud-Wykonawstwo*, C-106/16, bod 40. Obdobně v rozsudku *Centros*, C-212/97, se v bodě 27 uvádí, že „skutečnost, že se státní příslušník členského státu, který si přeje založit společnost, rozhodne umístit ji v tom členském státě, jehož předpisy pro zakládání společnosti mu připadají méně omezující, a založit pobočky v jiných členských státech, nepředstavuje sama o sobě zneužití práva usazování“. Rovněž v rozsudku *Inspire Art*, C-167/01, se v bodě 96 uvádí, že „the fact that the company was formed in a particular Member State for the sole purpose of enjoying the benefit of more favourable legislation does not constitute abuse even if that company conducts its activities entirely or mainly in that second State“, tedy (podle překladu autorů) „skutečnost, že společnost byla založena v určitém členském státě výhradně s cílem využít výhodnějších právních předpisů, nepředstavuje zneužití ani v tom případě, že tato společnost provozuje svou činnost zcela nebo zejména v druhém státě“.

vzniklá fúzí či rozdělením, a to příslušným orgánem nebo orgány toho (těchto) členského státu (států) (dále jen „Přijímající stát“).

Příslušný orgán Přijímajícího státu má zejména zajistit, že nástupnická společnost dodrží právní předpisy Přijímajícího státu, pokud jde o zakládání společností (například požadavky na minimální výši základního kapitálu, přítomnost skutečného sídla v Přijímajícím státě, požadavky na osoby ve volených orgánech atd.⁸), a že byla dodržena i pravidla pro účast zaměstnanců v dozorčích či správních orgánech nástupnické společnosti. Částečně odlišný rozsah přezkumu zakotvuje ve vztahu k přeshraničním fúzím Kodifikovaná směrnice (a tento rozsah není Směrnicí změněn), která výslovně nepožaduje, aby Přijímající stát zkoumal, zda budou dodrženy právní předpisy Přijímajícího státu pro zakládání společností. Namísto toho požaduje, aby příslušný orgán Přijímajícího státu přezkoumal, zda fúzující společnosti schválily společný projekt přeshraniční fúze ve stejném znění (srov. čl. 128 odst. 1 Kodifikované směrnice); uvedené však plyne z odlišnosti fúze od ostatních typů přeměn. Není zřejmé, z jakého důvodu je znění Kodifikované směrnice (které Směrnice nemění) stanovující rozsah přezkumu Přijímajícím státem odlišné. Je však nepochybné, že i v případě přeshraničních fúzí je třeba zajistit, aby nástupnické společnosti splňovaly podmínky Přijímajícího státu pro založení a zápis společnosti. Jen stěží si lze představit, že by v důsledku přeshraniční fúze mohla vzniknout například akciová společnost, která by neměla základní kapitál alespoň ve výši 2 000 000 Kč, resp. 80 000 EUR, jak vyžaduje § 246 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů. Uvedený závěr potvrzuje bod odůvodnění č. 44 Směrnice, který stanoví, že „*přeshraniční přemístění sídla, přeshraniční fúze ani přeshraniční rozdělení společnosti by však neměly vést k obcházení požadavků na založení společnosti v členském státě, v němž má být společnost po provedení dané přeshraniční přeměny zapsána do rejstříku*“. Jelikož však Směrnice (případně Kodifikovaná směrnice v případě přeshraničních fúzí) stanoví pouze minimální požadavky na přezkum příslušným orgánem Přijímajícího státu, je určení rozsahu přezkumu v konečném důsledku na vnitrostátní právní úpravě Přijímajícího státu.

Za účelem přezkumu je společnost povinna příslušnému orgánu Přijímajícího státu předložit projekt přeshraniční přeměny, přičemž společnost musí mít možnost učinit tak online. Osvědčení předcházející přeshraniční přeměně společnost nepředkládá, protože to si příslušné orgány jednotlivých členských států budou zasílat prostřednictvím BRIS. Příslušný orgán Přijímajícího státu přitom není oprávněn přezkoumávat správnost vydaného osvědčení; musí se spolehnout, že tuto část přezkumu řádně provedl orgán, který osvědčení předcházející přeshraniční přeměně vydal.

Pro posouzení zákonnosti přeměny Přijímajícím státem Směrnice nestanoví žádnou lhůtu. Směrnice pouze stanoví, že příslušný orgán přeshraniční přeměnu schválí, jakmile shledá, že byly řádně splněny všechny příslušné podmínky a náležitosti ve státě, jehož právem se má řídit společnost

vzniklá přeshraniční přeměnou. Lze však předpokládat, že by to nemělo trvat déle, než je nezbytně nutné.

Pokud je Česká republika Přijímajícím státem, vykonává v současné době tuto kontrolu notář v souladu s § 59z PřemZ. Kontrola podle zákona o přeměnách vychází z rozsahu přezkumu vyžadovaného pro přeshraniční fúze podle čl. 128 Kodifikované směrnice, přičemž podle našeho názoru tato kontrola vyhovuje i požadavkům Směrnice.

3.6 Zápis do obchodního rejstříku a nabytí účinnosti přeshraniční přeměny

Po provedení kontroly přeshraniční přeměny Přijímajícím státem by měl příslušný orgán zapsat společnost vzniklou přeshraniční přeměnou do svého obchodního rejstříku. Příslušný orgán původního členského státu společnosti nebo společností provádějících přeshraniční přeměnu vymaže společnost ze svého rejstříku teprve po obdržení informace o tomto zápisu prostřednictvím BRIS. Do obchodních rejstříků všech společností provádějících přeshraniční přeměnu se musí rovněž uvést informace, že společnost vznikla nebo zanikla v důsledku přeshraniční přeměny, kdy se tak stalo, a rovněž některé údaje o dalších společnostech provádějících přeshraniční přeměnu (v případě přeshraničních fúzí například název a právní forma každé z fúzujících společností a číslo zápisu, název a právní forma společnosti vzniklé fúzí).

Den nabytí účinnosti se v případě přeshraničního přemístění sídla určuje podle práva cílového členského státu, v případě přeshraniční fúze podle práva státu, kterým se řídí společnost vzniklá přeshraniční fúzí, a v případě přeshraničního rozdělení podle práva státu, kterým se řídí rozdělovaná společnost. Podmínkou nabytí účinnosti přeshraniční přeměny je však vždy provedení kontroly orgány všech příslušných členských států.

4 Závěr a některé další úvahy pro transpozici

V obecné rovině lze kvitovat záměr evropského zákonodárce harmonizovat pravidla o přeshraničních přeměnách a podpořit tak mobilitu společností napříč EU. Na druhou stranu je třeba podotknout, že Směrnice není prostá některých výkladových problémů či nedotažeností, které bude třeba odstranit při její transpozici. Zvláště nejasné se jeví odhalování přeshraničních přeměn uskutečňovaných za podvodným nebo zneužívajícím účelem. Stejně tak není zřejmé, z jakého důvodu se v případě přeshraničních fúzí uplatňují některá odlišná pravidla než v případě přeshraničních rozdělení či přemístění sídla, když pro odchýlnou úpravu nenacházíme věcné důvody.

Ačkoli zákon o přeměnách již v současné době upravuje všechny Směrnicí regulované typy přeshraničních přeměn, vyžádá si transpozice Směrnice rozsáhlé změny zákona o přeměnách. To je ostatně způsobeno i tím, že řada pravidel, která se použijí při vnitrostátních přeměnách, se použije i při

⁸ Srov. bod odůvodnění č. 44 Směrnice.

přeshraničních přeměnách (například nástroje ochrany věřitelů či společníků, požadavky na schválení přeměny atd.). Český zákonodárce tak stojí před otázkou, zda pravidla pro přeshraniční přeměny a vnitrostátní přeměny rozpojí, nebo zda modifikuje i pravidla pro vnitrostátní přeměny. My se kloníme k závěru, že v obecné rovině by měla být pravidla regulující proces přeměn i nástroje ochrany dotčených osob shodná jak pro vnitrostátní, tak pro přeshraniční přeměny.

Zvláštní pravidla pro přeshraniční přeměny by se měla uplatnit až v případě, kdy to vyžaduje povaha přeshraniční přeměny (například právo vystoupit ze společnosti by mohlo být konstruováno šířeji v případě přeshraničních přeměn, protože společníci jsou zasaženi již tím, že se změní právní řád společnosti, jejíž podíly drží). Pokud se prosadí tento postup, bude v zásadě třeba přijmout nový zákon o přeměnách, nebo alespoň jeho rozsáhlou novelizaci.

Změna příslušnosti správce daně při přeměnách společností a družstev

Mgr. Jan Oliva, LL.M.

Metodik správy daní – Finanční správa ČR



Přeměny obchodních společností mají přirozeně dopad i do sféry správy daní. Krom určení toho, která osoba nabude převáděná práva a povinnosti, je třeba i stanovit, který finanční úřad bude předmětná práva a povinnosti spravovat, tedy který z nich bude nástupnickým společností nebo družstvům nově příslušným správcem daně. Existuje však rozdílná úprava pro běžné daňové subjekty a pro ty, které spadají pod režim § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o Finanční správě“), tj. ty, které spravuje Specializovaný finanční úřad. Tento článek se zabývá jen určením příslušnosti správce daně po fúzi a rozdělení.

jen „DŘ“ nebo „daňový řád“), tedy stejně jako u jakéhokoliv nově vznikajícího daňového subjektu. Správa daní zaniklých subjektů náleží správci daně právního nástupce (lze např. ještě do tří let od přeměny podat dodatečné daňové přiznání). S tím je samozřejmě spjata i nutnost striktně rozlišovat, o povinnost kterého z těchto subjektů se jedná, což se běžně odráží v označení daňového subjektu v hlavičce rozhodnutí.

1 Obecná úprava místní příslušnosti

Dojde-li k přeměně obchodní společnosti či družstva, není třeba místní příslušnost zúčastněných osob na přeměně nijak upravovat. Je pouze nutné rozlišovat mezi všeobecnou správou daní, kterou provádí místně příslušný správce daně, a zúženou správou některých daňových povinností vzešlých ze zákonem definovaného rozsahu, který představuje výjimku z obecného pravidla (např. dokončení daňové kontroly, správa daní osoby zaniklé bez likvidace).

Výjimku může představovat např. zahájená daňová kontrola, kterou může na základě § 87 odst. 1 DŘ dokončit dosavadní správce daně, odvolací řízení, které provede správce daně, jenž napadené rozhodnutí vydal podle § 111 odst. 5 DŘ, či daňová exekuce prodejem movitých nebo nemovitých věcí podle § 185 odst. 3 DŘ, kterou dokončí správce daně, který ji nařídil. Tím je také dosavadní správce daně.

Pokud má přeměna formu rozdělení, jsou obecná pravidla zachována. Při odstěpení zůstává správcem daně rozdělované právnické osoby dosavadní místně příslušný finanční úřad, při rozštěpení tato osoba zaniká. Nástupnické společnosti či družstva, které převezmou část rozdělované společnosti nebo družstva, zůstávají registrovány u svého dosavadního místně příslušného správce daně, nově vzniklým společností nebo družstvům je místní příslušnost jejich správce daně určena podle § 13 DŘ.

Právnické osoby, které zaniknou při fúzi, ať už sloučením, či splynutím, mají vždy právě jednoho právního nástupce. Ten buď zůstává u svého dosavadního správce daně v případě sloučení, nebo se při splynutí určí místní příslušnost právního nástupce podle § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále

Rozdíl oproti fúzi je v tom, který finanční úřad spravuje daňovou povinnost, jež přešla na právního nástupce. V tomto rozsahu správa nepřísluší místně příslušnému správci daně nástupnických společností, ale tomu, který doposud daňovou povinnost rozdělované společnosti nebo družstva spravoval (bez ohledu na to, zda v důsledku přeměny zanikla, či

nikoliv) na základě § 240b odst. 3 DŘ. Jak podotkl zákonodárce v důvodové zprávě k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., nemá tato úprava pro přeměnu formou fúze věcný smysl. Přesto není pro účely správy daní v tomto směru prakticky rozdíl mezi sloučením při fúzi a při rozštěpení.

2 Úprava příslušnosti Specializovaného finančního úřadu

Při přeměnách obchodních společností, v nichž jsou některé ze zúčastněných osob spravovány Specializovaným finančním úřadem (správa družstva u něj není příliš pravděpodobná), dochází k odlišnostem oproti obecné úpravě příslušnosti správce daně, neboť díky celorepublikové působnosti Specializovaného finančního úřadu nelze na přeměněnou společnost aplikovat § 13 DŘ, týkající se místní příslušnosti. Použije se jen analogicky podle § 11 odst. 4 zákona o Finanční správě (např. právě v § 87 DŘ nebo § 111 odst. 5 DŘ), jinak se užije zvláštní úprava v § 11 odst. 2 zákona o Finanční správě. Ta stanoví osobní příslušnost buď na základě obrátu ve výši 2 mld. Kč dosaženého za zdaňovací období daně z příjmů podle specifické právní povahy subjektu (např. banka, investiční fond, poplatník daně z hazardních her v rozsahu této daně), nebo členství ve skupině podle zákona o dani z přidané hodnoty. Odchytky od obecné úpravy příslušnosti správce daně se objevují právě v případech určení výše obrátu, jelikož ustanovení § 11 odst. 3 věta druhá zákona o Finanční správě stanoví, že se jím rozumí i obrát dosažený právním předchůdcem. Ostatní důvody registrace ke Specializovanému finančnímu úřadu týkající se statusu daňového subjektu není třeba rozebírat, neboť ta je závislá jen na splnění podmínek stanovených zvláštním zákonem, a to buď příslušností k určitému stavu, nebo skupině DPH.

3 Fúze

U fúzí lze příslušnost nástupnické společnosti určit snadno. Pokud zaniklá osoba, bez ohledu na to, zda se jedná o sloučení, či splynutí, dosahovala ročního obrátu nad 2 mld. Kč, spravuje právního nástupce nadále Specializovaný finanční úřad na základě § 11 odst. 3 věty druhé zákona o Finanční správě. Do fúze v takovém případě vždy vstupuje alespoň jeden subjekt s obrátem nad 2 mld. a pak jeden a více subjektů s nenulovými obráty. Na vzniklou situaci lze pohlížet tak, že po přeměně se bere v potaz kumulovaný obrát všech právních předchůdců nebo že nástupnická společnost přejímá jen nejvyšší z obrátů svých právních předchůdců. I když jde jen o teoretickou otázku, první varianta je opodstatněnější, neboť smyslem této úpravy je vytvoření kvalifikovaného odhadu, jaký obrát bude v budoucnu mít nástupnická společnost a zda její správu v rámci hospodárnosti ponechat na Specializovaném finančním úřadě. Na druhou stranu by tento přístup vyžadoval ověřování těžké skutečnosti i u fúze „podobratových“ daňových subjektů, aby byl vyhodnocen budoucí obrát. K tomu však v praxi nedochází, neboť s tím zákon zjevně nepočítá. V případě fúzí je tedy zřejmé, že obrát pro účely příslušnosti správce daně nástupnické společnosti přesáhne součet obrátů všech zúčastněných osob před přeměnou.

V této souvislosti je ovšem důležité si uvědomit, že stanovení hranice výše obrátu 2 mld. Kč pro určení příslušnosti ke Specializovanému finančnímu úřadu je čistě administrativní hodnota. Důvodová zpráva k § 11 zákona o Finanční správě uvádí, že limit 2 mld. Kč byl zvolen „s ohledem na kapacitní zatížení SFÚ“. Neznamená to tedy, že by každý subjekt s relativně vyšším obrátem musel být nutně spravován Specializovaným finančním úřadem nebo by naopak každý subjekt s nižším obrátem bylo nutno odstěhovat na jiný finanční úřad. Předmětné rozdělení podle obrátu bylo navrženo pouze proto, aby byla definována množina s konečným počtem daňových subjektů, kterým je Specializovaný finanční úřad příslušným správcem daně. Proto hranice 2 mld. Kč není sama o sobě tolik podstatná.

4 Rozdělení

U přeměny rozdělením je postup poněkud složitější. Pokud má rozdělovaná společnost obrát nad 2 mld. Kč a část jejího majetku je převedena do jiných společností, mají i nástupnické společnosti *de iure* obrát také nad 2 mld. bez ohledu na to, jakou poměrnou část při přeměně nabydou.

5 Rozdělení rozštěpením se vznikem nové společnosti

Prvním ze způsobů je rozdělení rozštěpením. Při tomto typu přeměny rozdělovaná společnost zaniká a objevují se vždy nejméně dvě nástupnické společnosti, přičemž na určení příslušnosti správce daně nemá vliv, zda se jedná o vznik nových společností, o sloučení do již existujících společností, nebo o kombinaci obou typů. To platí pro všechny způsoby rozdělení.

Rozdělení společnosti rozštěpením se vznikem nových společností představuje fúzi splynutím v obráceném směru, kdy vzniká jedna společnost ze dvou, zatímco při tomto rozštěpení vznikají dvě nové společnosti z jedné. Podle výkladu § 11 odst. 3 věty druhé zákona o Finanční správě se při takovém rozdělení daňového subjektu s obrátem nad 2 mld. Kč zaregistrují nástupnické společnosti na Specializovaném finančním úřadě. Nicméně zatímco fúzí došlo k navýšení obrátu nástupnické společnosti, v případě rozdělení do několika dalších subjektů přirozeně dojde k jeho rozředění do nástupnických společností. Pakliže bude po přeměně obrát nástupnické společnosti za následující zdaňovací období daně z příjmů nižší než 2 mld. Kč, bude podle § 11 odst. 7 zákona o Finanční správě třeba čekat po dobu následujících tří let, než budou moci společnosti nesplňující žádnou z podmínek § 11 odst. 2 zákona o Finanční správě být přestěhovány k jinému správci daně, přičemž nastalou situaci lze samozřejmě řešit i delegací. Nicméně jak je uvedeno výše, není nežádoucím jevem, pokud rozdělení povede k tomu, že Specializovaný finanční úřad bude ještě tři roky místně příslušným daňovým subjektům, které objektivně nemohou hranici obrátu nad 2 mld. Kč dosáhnout.

Otázkou je, a to se týká i fúzí, zda výši obrátu za poslední tři roky vztahovat i na právní předchůdce právních předchůdců nebo také zda má být obrát právního předchůdce posuzován

až tři roky zpětně před přeměnou. Odpověď je zřejmě ano na obě otázky, jelikož zákon o Finanční správě nestanoví opak a zjevným účelem tohoto ustanovení je kontinuita daňových povinností. Pro účely § 11 odst. 3 věty druhé zákona o Finanční správě považuje každý subjekt obrat svého právního předchůdce za svůj a jako vlastní ho také přenechává i svému právnímu nástupci.

Dále je třeba znovu upozornit na ustanovení § 240b odst. 3 DŘ, podle něhož bude spravovat daňovou povinnost zaniklé rozdělované společnosti nadále Specializovaný finanční úřad v rámci nástupnických společností, a to buď podle projektu přeměny na základě § 250 odst. 1 písm. l) zákona č. 152/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“), nebo subsidiárně určením správcem daně podle § 240b odst. 1 DŘ. Zároveň by ale právní nástupci, již by tato práva a povinnosti nabyli, byli podle § 11 odst. 3 věty druhé zákona o Finanční správě registrováni na Specializovaném finančním úřadě, takže veškeré daňové povinnosti každého právního nástupce vyplývající z přeměny by byly koncentrovány u jednoho správce daně. Úprava v daňovém řádu je samozřejmě obecnější a platí i pro případy, v nichž určení příslušnosti není závislé na obratu subjektu, avšak dopad bude mít očividně jen v případech, kdy rozdělovaná společnost není vybraným daňovým subjektem, což se již ovšem obejde bez vlivu ustanovení § 11 odst. 3 zákona o Finanční správě, a to i kdyby jiné než rozdělované společnosti byl příslušným správcem daně Specializovaný finanční úřad.

6 Rozdělení rozštěpením sloučením

Rozdělení daňového subjektu s obratem nad 2 mld. Kč rozštěpením sloučením je možné připodobnit k vícenásobné fúzi sloučením z pozice zanikajícího subjektu. Nástupnickým společností, do nichž přešla část jmění, bude na základě § 11 odst. 3 věty druhé zákona o Finanční správě příslušným správcem daně Specializovaný finanční úřad. Daňová povinnost rozdělované společnosti bude spravována na Specializovaném finančním úřadě v rámci nástupnických společností opět podle projektu přeměny na základě § 250 odst. 1 písm. l) zákona o přeměnách, eventuálně určením správcem daně podle § 240b odst. 1 DŘ. V ostatních otázkách týkajících se určení příslušnosti nástupnických společností odpovídá situace rozdělení rozštěpením se vznikem nových společností.

7 Rozdělení odštěpením

Rozdíl rozdělení odštěpením oproti rozštěpení je v tom, že rozdělovaná společnost zůstává vždy na Specializovaném finančním úřadě bez ohledu na to, kolik jmění ze sebe vydala. V případě rozdělení odštěpením sloučením dochází k situaci, kdy žádná ze zúčastněných společností nezaniká a zároveň nevzniká žádná nová společnost. Právní nástupnictví (a od toho i odvozený status právního předchůdce) znamená určení osoby, která nastupuje, do práv a povinností jiného. U dosavadních případů přeměn vždy došlo k zániku alespoň jedné společnosti, a její práva a povinnosti tím přecházely cele na nástupnickou společnost. Jednalo se tedy o univerzální sukcesí. Jestliže však rozdělovaný subjekt nezaniká, jedná se o tzv. singulární sukcesí, při níž dochází k převodu jen některých práv a povinností. V pochybnostech, zda i v singulární sukcesí je obsažen institut právního předchůdce, lze odkázat na vyjádření Nejvyššího soudu v rozsudku ze dne 6. 3. 2018, sp. zn. 28 Cdo 5344/2017. Přestože se jednalo o převod restitučních nároků, je toto rozhodnutí aplikovatelné i na přeměny obchodních společností: „... zákonodárcem použitý právní pojem ‚právní předchůdce‘, jakož i jemu korespondující právní pojem ‚právní nástupce‘, obecně vzato nevystihují toliko právní vztah subjektů práv vzniklý poté, co mezi nimi podle hmotného práva došlo k přechodu veškerých práv a povinností formou univerzální sukcese (např. v důsledku dědění nebo zániku právnické osoby s právním nástupnictvím), nýbrž též právní vztah těch subjektů práv, mezi nimiž dle hmotného práva došlo k přechodu či převodu toliko některých práv a povinností formou sukcese singulární (např. na základě postoupení pohledávky)“.

V tomto případě je tudíž Specializovaný finanční úřad stále příslušným správcem daně a stejně tak budou nástupnické společnosti, do nichž přešla část jmění, u tohoto správce daně registrovány podle § 11 odst. 3 věty druhé zákona o Finanční správě.

Je-li předmětem přeměny daňového subjektu s obratem nad 2 mld. Kč rozdělení odštěpením se vznikem nových společností, opět zůstává rozdělovaná společnost na Specializovaném finančním úřadě a stejně tak u něj bude registrována nově vzniklá společnost na základě § 11 odst. 3 věty druhé zákona o Finanční správě. V ostatním není tato přeměna pro účely určení příslušnosti správce daně odlišná od předchozích způsobů rozdělení.

Vybrané otázky automatické výměny informací o přeshraničních daňově optimalizačních schématech podle směrnice DAC 6

Selected Issues of Automatic Exchange of Information on Cross-Border Tax Optimization Schemes Under the DAC 6 Directive

JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D.¹

Článek obsahuje stručné představení nově zaváděného okruhu automaticky vyměňovaných informací podle směrnice DAC 6 a shrnuje dosavadní legislativní proces transpozičního návrhu. Dále se podrobněji zabývá souvisejícími vybranými otázkami, konkrétně jde o přeshraniční účinky daňově optimalizačních schémat, test hlavního přínosu a o povinnosti zachovat profesní mlčenlivost v kontextu této výměny.

1 Úvod

Nově připravovaný okruh automatické výměny informací podle tzv. směrnice DAC 6,² která novelizuje směrnici o správní spolupráci v oblasti daní,³ přináší ještě před svým spuštěním velké množství otázek a budí přinejmenším rozpaky. V tomto článku se nebudu zabývat rozsáhlým představením tohoto



opatření jako celku, to jsem učinil na jiných místech.⁴ Namísto toho se podrobněji zaměřím na několik problematických oblastí, na které jinak s ohledem na rozsah článku zpravidla nezbývá místo. Tento článek není v žádném případě vyčerpávající, ale reaguje na otázky, které vyvstávají při odborných debatách souvisejících s transpozicí směrnice DAC 6.

Směrnice DAC 6 vzbuzuje rozpaky nejen na domácí scéně. Někteří zahraniční autoři dokonce mají za to, že zasahuje do základních práv plynoucích z Listiny základních práv Evropské unie,⁵ například do práva na ochranu osobních údajů, a to ne s cílem podchytit nelegální činnost, ale spíše se zaměřením na činnost „ještě ne zcela nelegální, ale již politicky nepřijatelnou“, a tedy doporučují přistupovat k požadavkům směrnice s vysokou mírou obezřetnosti.⁶

Mě osobně jako legislativce, který se na přípravě její transpozice podílel, pak dráždí skutečnost, že některé klíčové pojmy, zejména samotný předmět výměny, směrnice DAC 6 nevymezuje, což nemůže skončit jinak než sérií předběžných otázek podaných Soudnímu dvoru Evropské unie ihned poté, co budou v jednotlivých členských státech uloženy první pokuty za nesplnění oznamovací povinnosti a oznamovatelé věc předloží soudům.⁷ S tímto na paměti je také třeba číst tento článek, protože je možné, že některé v něm uvedené názory se do této očekávané judikatury nestrefí a aplikační praxe se nakonec vydá jiným směrem.

¹ Autor působí jako vedoucí oddělení Obecná daňová legislativa na Ministerstvu financí, kde se podílel na přípravě návrhu legislativy transponující směrnici DAC 6, a dále přednáší na Vysoké škole podnikání a práva a spolupracuje s Právnickou fakultou Univerzity Karlovy. Názory prezentované v tomto článku jsou přičitatelné výlučně autorovi, a nejde tak o oficiální stanovisko institucí, ve kterých působí.

² Směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. 5. 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat.

³ Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (v textu označovaná jako tzv. směrnice DAC).

⁴ TULÁČEK, M. Co je daňově optimalizační schéma? *Daně a finance*. 2019, 27(1–2), s. 4–8; TULÁČEK, M. DAC 6 aneb automatická výměna informací o přeshraničních daňově optimalizačních schématech. *DAUC – Daňový expert / Expertní příspěvky* [online]. 2020, (v přípravě).

⁵ Úřední věstník C 202, 7. 6. 2016, s. 391–407.

⁶ BLUM, D. W. a A. LANGER. European Union – At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1. *European Taxation*. 2019, 59(6), s. 313–319; BLUM, D. W. a A. LANGER. European Union – At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 2. *European Taxation*. 2019, 59(7), s. 313–319.

2 Stručné představení nového okruhu automatické výměny informací

Předmětem automatické výměny informací podle směrnice DAC 6 jsou informace o uspořádání s přeshraničním účinkem, které obsahují alespoň jeden z vymezených charakteristických znaků, což jsou vlastnosti nebo rysy, jež jsou indikátory potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem. Pojem uspořádání, byť jej používá jak směrnice DAC 6, tak transpoziční zákon⁸, je však podle mého názoru bezobsažný, a proto namísto něj budu používat v tomto článku pojem daňově optimalizační schéma, protože lépe vystihuje jeho podstatu.

Přesnějším vymezením toho, co je to daňově optimalizační schéma, se budu zabývat dále. Na tomto místě postačí konstatovat, že jde o určitý předpis chování, u kterého hrozí, že by mohlo být využito k vyhýbání se daňovým povinnostem. Slovo „hrozí“ je velmi podstatné, protože skutečnost, že určitý postup obsažený například v doporučení vydaném daňovým poradcem naplní definici daňově optimalizačního schématu, **bez dalšího neznamená, že k vyhýbání se daňovým povinnostem dojde**. V žádném případě tedy nelze jako důkaz toho, že dochází k vyhýbání se daňovým povinnostem, použít bez dalšího pouze to, že dané jednání probíhá na základě oznámeného daňově optimalizačního schématu. Stejně tak ale absence reakce ze strany daňových orgánů na učiněné oznámení sama o sobě neznamená, že bylo z jejich strany toto jednání aprobováno, což směrnice DAC 6 stanoví výslovně.⁹ Vládní návrh zákona tuto skutečnost původně nezakotvoval, avšak ne proto, že by existoval záměr se v této věci odchýlit od směrnice, ale naopak z toho důvodu, že z ničeho nevyplývá obecné pravidlo, že by absence kvalifikované reakce znamenala potvrzení daného postupu, od kterého by se bylo nutné odchýlovat. Při přípravě panovaly obavy, aby výslovné uvedení zvláštního pravidla nevedlo k tomu, že bude v praxi *a contrario* dovozeno ono pravidlo obecné, tedy že by absence kvalifikované reakce znamenala potvrzení daného postupu. Nakonec však byl vládní návrh rozšířen o ustanovení, které tuto otázku řeší navázáním na jiný institut automatické výměny informací, což by mělo vést k tomu, že uvedenému riziku bude předejito.¹⁰

Směrnice DAC 6 rozlišuje dva druhy daňově optimalizačních schémat. Prvním jsou typizovaná daňově optimalizační schémata, která jsou vytvořena bez vazby na konkrétního uživatele, lze je uvést do praxe bez podstatných úprav a která lze obrazně řečeno používat jako tzv. krabicový software, který stačí pouze zakoupit a nainstalovat.¹¹ V případě typizovaných daňově

optimalizačních schémat se neoznamuje pouze samotné schéma, ale také se pravidelně oznamují aktualizované informace o uživateli tohoto schématu. Druhým jsou pak daňově optimalizační schémata na míru, což jsou všechna schémata, která nejsou typizovaná.¹²

Daňově optimalizační schémata mají svého tvůrce – mohou být buď připravena pro svého uživatele jinou osobou, zprostředkovatelem, kterým může být nejen daňový poradce, ale také kdokoliv jiný (bez ohledu na to, zda je oprávněn takové služby poskytovat), nebo mohou být připravena přímo svým uživatelem. V případě, že je zprostředkovatel mimo prostor Evropské unie, přistupuje se k daňově optimalizačnímu schématu stejně, jako by jej navrhl sám jeho uživatel.

Pokud je ve vztahu k daňově optimalizačnímu schématu možné nalézt zprostředkovatele, bez ohledu na to, v kterém členském státě Evropské unie se tak stane, dopadá oznamovací povinnost na tohoto zprostředkovatele. To by však bez nějakého dalšího korektivu znamenalo zásadní průlom do povinnosti mlčenlivosti, zejména u daňových poradců nebo u advokátů. Protože by takový průlom nebyl přijatelný, připouští směrnice DAC 6 profesní mlčenlivost respektovat (ale připouští také do ní plně zasáhnout) – blíže k tomu v dalším textu. V případě, kdy podání oznámení brání profesní mlčenlivost, musí oznamovací povinnost plnit jiní zprostředkovatelé daného daňově optimalizačního schématu, pokud alespoň jeden z nich profesní mlčenlivostí není vázán, nebo tato povinnost přechází na uživatele uspořádání. Zprostředkovatel, který je vázán profesní mlčenlivostí, musí o této skutečnosti vyzkoušet ostatní jemu známé zprostředkovatele a uživatele uspořádání. Více k tomuto tématu je uvedeno dále v samostatné části článku.

Směrnice DAC 6 zakotvuje nepravě retroaktivní právní úpravu, podle které bude nutné oznámit také daňově optimalizační schémata, jejichž první krok byl zaveden mezi dnem vstupu směrnice DAC 6 v platnost (25. 6. 2018) a dnem účinnosti vládního návrhu zákona.

Obdobně jako v případě jiných druhů automatické výměny informací podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, při kterých jsou vyměňované informace nejprve oznamovány správci daně, bude působnost v této oblasti svěřena Specializovanému finančnímu úřadu.¹³

Informace o získaných daňově optimalizačních schématech se prostřednictvím ústředního kontaktního orgánu, kterým je Generální finanční ředitelství, vymění s ostatními členskými státy Evropské unie prostřednictvím centrálního zabezpečovacího rejstříku. V souladu se směrnicí DAC 6 má k těmto údajům, avšak v anonymizované podobě, přístup také Evropská komise, a to zejména z důvodu hodnocení účinnosti

⁷ Proto také směrnici DAC 6 sám pro sebe neformálně označuji jako generátor předběžných otázek.

⁸ Vláda. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací daňových předpisů Evropské unie a v oblasti zamezení dvojímu zdanění*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2011. Sněmovní tisk 572/0, 8. volební období. Dostupné také z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=572&CT1=0> (dále také označen jako „vládní návrh zákona“).

⁹ Čl. 8ab odst. 15 směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6.

¹⁰ § 14o zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění vládního návrhu zákona (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“).

¹¹ Čl. 3 bod 24 směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6.

¹² Čl. 3 bod 25 směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6.

¹³ § 8 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

automatické výměny informací. Vládní návrh zákona stanovuje, že ke stejným údajům, ke kterým má přístup Evropská komise, má přístup i Ministerstvo financí, protože je orgánem, který zabezpečuje provádění mezinárodní spolupráce při správě daní¹⁴.

Předpokládá se, že získané informace budou využity zejména při analýze slabín daňového systému v mezinárodním prostředí.¹⁵ Získané poznatky mohou podle své závažnosti vést například ke změně stávající praxe nebo ke změně daňové legislativy. Nelze ale vyloučit ani použití získaných informací v daňovém řízení u konkrétního daňového subjektu, který dané daňově optimalizační schéma používá. Není však bez zajímavosti, že s ohledem na zákaz sebeobvinění je patrně vyloučeno požadovat podání oznámení obsahujícího informace o uživateli daňově optimalizačního schématu, jehož použitím by naplňovalo skutkovou podstatu trestného činu.

V dalších podrobnostech lze odkázat na již citované články¹⁶ nebo na důvodovou zprávu k vládnímu návrhu¹⁷.

3 Několik poznámek k legislativnímu procesu

Stejně jako v případě všech ostatních novel směrnice DAC s výjimkou směrnice DAC 5¹⁸ bude směrnice DAC 6 transponována do zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. V době přípravy tohoto článku ještě není transpoziční legislativa přijata, vládní návrh zákona stále vyčkává na své projednání ve třetím čtení v Poslanecké sněmovně. Podle aktuálního harmonogramu obou komor Parlamentu,¹⁹ který však vznikl před krizí vyvolanou nemocí COVID-19, není reálné, že by přijatý transpoziční zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů před koncem srpna 2020. Nejenže je tedy transpoziční proces zpožděn, protože podle čl. 2 odst. 1 směrnice DAC 6 měl být transpoziční zákon vyhlášen ve Sbírce zákonů do 31. prosince 2019, ale velmi pravděpodobně nebude stíhnut termín pro nabytí účinnosti, který směrnice DAC 6

stanoví na 1. 7. 2020. Vládní návrh zákona má podle čl. IX písm. b) nabytí účinnosti k 1. 7. 2020, přičemž toto datum není ovlivněno pozměňovacími návrhy. Pokud by došlo k vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů až po 1. 7. 2020, což je v tuto chvíli reálně očekávatelné, musel by zákon nutně nabytí účinnosti později, protože ustanovení o účinnosti by v takovém případě bylo absolutně neaplikovatelné a namísto něj by se uplatnilo obecné ustanovení o účinnosti podle § 3 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv (dále jen „zákon o Sbírce zákonů“).²⁰ Ten byl však k 31. 12. 2019 novelizován a byla zavedena jednotná data účinnosti, buď k 1. 1., nebo k 1. 7. Na vládní návrh zákona se však v souladu s přechodným ustanovením novely zákona o Sbírce zákonů stále vztahuje dřívější právní úprava účinnosti,²¹ protože byl předložen Poslanecké sněmovně v průběhu roku 2019. Jednotná data nabytí účinnosti se tak neuplatní, a pokud už bude transpoziční zákon ve Sbírce zákonů publikován po 1. 7. 2020, nabude účinnosti patnáctým dnem po jeho vyhlášení.²²

Aktuálně také došlo k vývoji na poli Evropské unie, protože v souvislosti s pandemií nemoci COVID-19 několik členských států požadovalo odložení povinností podle směrnice DAC 6.²³ K takovému odložení by mohlo dojít pouze přijetím novely směrnice DAC 6. Evropská komise proto dne 8. 5. 2020 předložila návrh směrnice DAC 7 s transpoziční lhůtou do 31. 5. 2020,²⁴ což je termín více než ambiciózní a patrně zcela nestihnutelný. Podle návrhu této novely se termín pro nahlášení historických daňově optimalizačních schémat má posunout na 30. 11. 2020.²⁵ Současně se navrhuje posun počátečního dne lhůty pro oznámení daňově optimalizačních schémat, u kterých začátek lhůty pro jejich oznamování nastane mezi 1. 7. 2020 a 30. 9. 2020. Tato lhůta začne běžet dne 1. 10. 2020.²⁶ První aktualizace údajů o typizovaném daňově optimalizačním schématu má pak podle návrhu směrnice DAC 7 proběhnout do 31. 1. 2021.²⁷ První mezinárodní výměna informací se má uskutečnit do 31. 1. 2021.²⁸ Současně má dojít k posunu termínu pro výměnu informací o oznamovaných finančních účtech podle směrnice DAC 2.²⁹ Návrh směrnice DAC 7 dále zmocňuje Evropskou komisi k vydání

¹⁴ § 4 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

¹⁵ Bod odůvodnění č. 2 směrnice DAC 6.

¹⁶ TULÁČEK, M., op. cit., 2019; TULÁČEK, M., op. cit., 2020.

¹⁷ Vláda. Důvodová zpráva. In: *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací daňových předpisů Evropské unie a v oblasti zamezení dvojímu zdanění*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2019. Sněmovní tisk 572/0, 8. volební období. Dostupné také z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=572&CT1=0>.

¹⁸ Směrnice Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. 12. 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz.

¹⁹ Senát. Návrh orientačního harmonogramu pravidelných akcí na 1. pololetí roku 2020. *Senát Parlamentu České republiky* [online]. Praha: Senát, c2020 [cit. 2020-05-09]. Dostupné z: https://senat.cz/cinnost/harmonogram/harmonogram1-2020.php?ke_dni=9.5.2020&O=12.

²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2008, čj. 4 Ans 5/2007-650 (publikováno pod č. 1791/2009 Sb. NSS).

²¹ Čl. LXV zákona č. 277/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

²² § 3 odst. 3 zákona o Sbírce zákonů ve znění do 30. 12. 2019.

²³ Bod odůvodnění č. 2. In: European Commission. *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU to address the urgent need for deferring certain time limits for the filing and exchange of information in the field of taxation due to the COVID-19 pandemic*. Brusel: Úřad pro publikace EU, 2020. COM(2020) 197 final. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=COM:2020:197:FIN> (návrh je dále v textu označen jako „návrh směrnice DAC 7“).

²⁴ Čl. 2 návrhu směrnice DAC 7.

²⁵ Čl. 8ab odst. 12 směrnice DAC ve znění návrhu směrnice DAC 7.

²⁶ Tamtéž, čl. 27a odst. 2.

²⁷ Tamtéž.

²⁸ Tamtéž, čl. 8ab odst. 18.

²⁹ Tamtéž, čl. 27a odst. 1.

prováděcího nařízení, kterým uvedené lhůty za daných podmínek prodlouží.³⁰ Takováto pravomoc v oblasti daní je neobvyklá. Návrh směrnice DAC 7 musí nyní projít legislativním procesem na poli Evropské unie. Je tak možné, že v návaznosti na projednávání v Radě Evropské unie dojde k jeho změnám, nebo že dokonce nebude přijat. To však v tuto chvíli nelze žádným způsobem předjímat. Stejně tak nelze předjímat, jakým způsobem na návrh směrnice DAC 7 zareaguje český zákonodárce, s ohledem na nereálně krátkou transpoziční lhůtu. Ke dni korektury tohoto článku předložilo Ministerstvo financí vládě k projednání návrh novely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, podle které by byla vláda zmocněna k vydání nařízení vlády, kterým by v rozsahu umožněným evropským předpisem mohla prodloužit libovolnou lhůtu při automatické výměně informací s členskými státy Evropské unie³¹. To by umožnilo pružně reagovat na konečný obsah směrnice DAC 7, pokud bude tato směrnice přijata. Návrh má být v souladu s návrhem MF projednán Poslaneckou sněmovnou ve stavu legislativní nouze, a tedy by měl být legislativní proces výrazně kratší, než je běžné, pokud Poslanecká sněmovna návrh na vyhlášení stavu legislativní nouze vyslyší. Je však také možné, že postačí pouze v daném období neukládat sankce za nesplnění oznamovací povinnosti, protože již podle stávajícího návrhu transpoziční legislativy má správce daně možnost pokutu neuložit, protože její výše nemá zákonem danou dolní mez.³²

Směrnice DAC 6 připouští, aby se od ní transpoziční zákon v několika aspektech odchýlil. Směrnice tak připouští vyloučení profesní mlčenlivosti, zavedení povinnosti každoročního oznamování použití daňově optimalizačního schématu, např. v daňovém přiznání, a rozšíření oznamovací povinnosti na čistě vnitrostátní schémata. V tomto směru bylo již od počátku legislativních prací rozhodnuto, že transpozice bude probíhat v minimalistickém duchu s co nejméně odchylkami od směrnice.

V původní verzi návrhu transpozičního zákona bylo konkrétní vymezení charakteristických znaků vyčleněno do vyhlášky. V zákoně by v takovém případě bylo pouze materiální vymezení toho, co je charakteristický znak, s odkazem na směrnici a omezením, že ve vyhlášce lze vyhlásit pouze charakteristické znaky předvídané směrnicí. To by vymezilo dostatečně jasné meze zmocnění. Od tohoto záměru však nakonec bylo ustoupeno, částečně s odkazem na to, že by mohlo dojít ke kolizi s výhradou zákona, a částečně s odkazem na to, že by reformulační vymezení charakteristických znaků mohlo dojít ke vzniku nemalého množství problémů. Proto bude příloha IV směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6 takřka doslova převzata do přílohy zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

4 Co je tedy daňově optimalizačním schématem?

Vymezení daňově optimalizačního schématu nenalezneme ani v závěrečné zprávě k opatření č. 12 projektu BEPS, ani ve směrnici DAC 6, ani ve vládním návrhu zákona. Z tohoto důvodu jsem se pokusil vymezit oznamované přeshraniční daňově optimalizační schéma v odborné literatuře. Daňově optimalizační schéma je v souladu s touto definicí „*záměrně vytvořeným nebo záměrně sděleným popsatelným a dostatečně určitým předpisem určitého chování sestávajícím z jednoho nebo více kroků, naplňujícím alespoň jeden vymezený charakteristický znak a majícím přeshraniční účinky, který byl alespoň v hrubých rysech projeven navenek, bez ohledu na to, zda byl poskytnut za úplatu nebo nikoliv*“.³³ Toto vymezení bylo následně převzato do důvodové zprávy k transpozičnímu zákonu.³⁴

Tato definice je zásadně podřízena tomu, že je nutné vymezit zejména předmět výměny, tedy oznamovaná přeshraniční daňově optimalizační schémata. Jiné než oznamované daňově optimalizační schéma nemá v tuto chvíli smysl definovat.³⁵ Současně platí, že toto schéma musí být nějakým způsobem projeveno navenek, tedy musí být buď alespoň v hrubých obrysech zachyceno na nějaký nosič informací, sděleno jině osobě, nebo podle něj musí být postupováno.³⁶

Příkladem oznamovaného daňově optimalizačního schématu tak může být například postup obsažený v doporučení, návrhu, stanovisku či jiné obdobné písemnosti, který byl vytvořen daňovým poradcem pro klienta tak, aby z něj tento klient získal daňovou výhodu.³⁷ Stejně tak jím může být takový postup prezentovaný na školení k tomu, jak u klienta zavést konkrétní postup.³⁸ Naopak informace, které nelze bez dalšího uvést do praxe a které vyžadují před svým zavedením úpravy a přizpůsobení na míru klienta, ať jsou již prezentovány jakkoliv, tedy v tištěné podobě, na přednášce, nebo školení apod., bez dalšího samy o sobě oznamovaným daňově optimalizačním schématem nejsou, protože nepředstavují dostatečně určitý předpis určitého chování.³⁹

V tuto chvíli bohužel není k dispozici přesnější vymezení daňově optimalizačního schématu, a proto adresátům právní úpravy a orgánům Finanční správy České republiky při oznamování nezbyvá než vycházet z toho, co je uvedeno v důvodové zprávě k zákonu. Lze však očekávat, že tato otázka bude časem vyjasněna judikaturou.

³⁰ Směrnice DAC ve znění návrhu směrnice DAC 7, čl. 27b a 27c.

³¹ Ministerstvo financí. Návrh zákona, kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV-2. Praha: Úřad vlády České republiky, 2020. Čj. OVA 538/20. Čj. MF-14130/2020/32-1. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep=-detail?pid-ALSBPX9XJ9B>.

³² § 247a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“).

³³ TULÁČEK, M., 2019, op. cit., s. 5.

³⁴ Vláda. Důvodová zpráva. In: *Vládní návrh...*, op. cit., s. 42–43.

³⁵ TULÁČEK, M., 2019, op. cit., s. 5.

³⁶ Tamtéž.

³⁷ Tamtéž, s. 6.

³⁸ Tamtéž.

³⁹ Tamtéž.

5 Přeshraniční účinky daňově optimalizačního schématu

Daňově optimalizační schéma je předmětem povinností podle směrnice DAC 6 pouze v případě, kdy má přeshraniční účinky. To znamená, že se týká alespoň dvou členských států Evropské unie⁴⁰ nebo alespoň jednoho členského státu Evropské unie a jednoho státu mimo Evropskou unii a má současně buď určitý vztah k činnostem či osobám ve více než jedné daňové jurisdikci⁴¹, nebo má možné dopady na automatickou výměnu informací nebo na identifikaci skutečných majitelů.⁴²

Vztah k činnostem nebo osobám ve více než jedné daňové jurisdikci může mít alespoň jednu z následujících podob:

- alespoň dva účastníci daňově optimalizačního schématu jsou daňovými rezidenty⁴³ v navzájem různých daňových jurisdikcích;
- alespoň jeden účastník daňově optimalizačního schématu je daňovým rezidentem ve více než jedné daňové jurisdikci;
- alespoň jeden účastník daňově optimalizačního schématu podniká v jiné daňové jurisdikci prostřednictvím stále provozovny a podnikání alespoň zčásti probíhá podle tohoto schématu;
- alespoň jeden účastník uspořádání vykonává činnost v jiné daňové jurisdikci, než ve které je daňovým rezidentem, aniž by zde měl stálou provozovnu.

Za povšimnutí stojí skutečnost, že se v tomto vymezení nepoužívá pojem „uživatel uspořádání“, ale je zde použit pojem „**účastník uspořádání**“. Jak bylo uvedeno výše, je daňově optimalizační schéma předpisem určitého chování, přičemž tento předpis takové chování předepisuje jedné nebo více entitám, které mají ve schématu určité role – např. kupující/prodávající. Až při konkrétním použití jsou tyto role obsazeny jednotlivými konkrétními osobami nebo jednotkami bez právní osobnosti.⁴⁴

Mám za to, že skutečnost, že má daňově optimalizační schéma přeshraniční účinky, musí vyplývat přímo z podstaty daného schématu, tedy musí být zjevná již před dosazením uživatelů schématu do jednotlivých rolí předpokládaných tímto schématem. Daňově optimalizační schéma, které by zahrnovalo čistě vnitrostátní postup, kterým by stejného

výsledku mohlo být dosaženo, ať by jej použil kdokoliv, podle mého názoru nezíská přeshraniční účinky pouze tím, že jej použije například osoba s dvojným daňovým rezidentstvím. K tomuto názoru mě vede právě to, že ve vymezení přeshraničních účinků schématu se používá pojmu „účastník“, tedy schéma musí mít přeshraniční účinky ještě před obsazením jednotlivých rolí konkrétními uživateli. Zjednodušeně řečeno, dané schéma musí na tomto vztahu k činnostem nebo osobám ve více než jedné daňové jurisdikci nějakým způsobem stavět, využít jej v rámci předepsaného chování. Současně mě k tomuto názoru vede skutečnost, že jde o povinnost vyplývající z veřejného práva, kterou se zasahuje do práva na ochranu soukromí daňových subjektů⁴⁵ a která v určitých případech zasahuje i do zákonem uložené povinnosti mlčenlivosti, např. v případě, kdy by zprostředkovatelem byla banka. Jiná povinnost mlčenlivosti než profesní mlčenlivost vymezená vládním návrhem zákona je sice vládním návrhem zákona ve vztahu k oznamování daňově optimalizačních schémat prolomena, avšak k tomuto průlomům je třeba přistupovat restriktivně.⁴⁶ Restriktivně by proto mělo být přistupováno i k posuzování, zda dané daňově optimalizační schéma naplňuje kritéria pro oznamování, nebo nikoliv.

6 Test hlavního přínosu

Vymezení některých charakteristických znaků již samo o sobě postačuje jako indikátor potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem. Jde o většinu charakteristických znaků týkajících se přeshraničních transakcí a o všechny charakteristické znaky týkající se automatické výměny informací, skutečného vlastnictví a převodních cen. Ostatní charakteristické znaky jsou však formulovány obecněji. Samy o sobě by se bez dalšího mohly vztahovat k výrazně širšímu okruhu schémat, a tedy by nemohly sloužit jako indikátory potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem. To by vedlo k nadměrnému a zbytečnému zatížení jak oznamovatelů, tak daňových orgánů napříč Evropskou unií.

Z tohoto důvodu se s těmito charakteristickými znaky pojí test hlavního přínosu, který je podmínkou nutnou k tomu, aby byl splněn daný charakteristický znak. S testem hlavního přínosu se pojí všechny obecné charakteristické znaky,⁴⁷ jedna skupina zvláštních charakteristických znaků a dále charakteristický znak vyvedení příjmu ze skupiny zvláštních charakteristických znaků týkajících se přeshraničních transakcí.

⁴⁰ V této souvislosti, pro jistotu, doplňuji, že pokud se schéma týká České republiky, tak se také týká již alespoň jednoho členského státu Evropské unie.

⁴¹ Daňovou jurisdikci jsou jak samostatné státy, tak jiné útvary, které mohou uzavírat mezinárodní smlouvy v daňových záležitostech, jako například autonomní země Curaçao, rychtářství Guernsey nebo Hongkong – zvláštní administrativní oblast Čínské lidové republiky.

⁴² Čl. 3 bod 18 směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6.

⁴³ Vládní návrh zákona používá v souladu s terminologií zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní namísto pojmu „daňový rezident“ jeho opis „podléhá zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, sídla nebo místa vedení“.

⁴⁴ Jednotkou bez právní osobnosti se rozumí svěřenský fond, podílový fond a další obdobné nonsubjekty, zejména zahraničního práva. V právní teorii i praxi se pro tyto jednotky zatím nepoužívá jednotného označení. Zatímco daňové právo (včetně zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní) tyto jednotky označuje jako jednotky bez právní osobnosti, právo proti praní špinavých peněz je označuje jako právní uspořádání bez právní osobnosti, soukromé právo je označuje jako zařízení obdobné svěřenskému fondu a v evropském právu jsou označovány jako právní uspořádání.

⁴⁵ Toto právo při správě daní svědčí i právníkům osobám. Srov. TULÁČEK, M. *Elektronizace správy daní: Právní aspekty*. Praha: Leges, 2020 (v tisku), s. 98.

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2016, čj. 4Afs 177/2016-35.

⁴⁷ Čl. A přílohy IV směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6.

Podle směrnice DAC 6 je test hlavního přínosu splněn, „bude-li možné stanovit, že hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů, které s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti může určitá osoba přiměřeně očekávat, že z určitého [daňové optimalizačního schématu] vyloučí, že získání daňové výhody“.⁴⁸ Bohužel však současně nestanoví, co se rozumí daňovou výhodou, zda pouze snížení výše zaplacené daně, tedy omezení daňové povinnosti platební povahy, nebo zda jde o omezení či vyloučení libovolné daňové povinnosti, ať již peněžité, nebo i nepeněžité, jako třeba povinnost podat daňové tvrzení nebo jiné daňové oznámení.

Ve prospěch daňové výhody spočívající v omezení či vyloučení jak peněžité, tak nepeněžité povinnosti lze argumentovat v návaznosti na bod č. 14 odůvodnění směrnice DAC 6, jehož textace odpovídá oběma druhům daňových povinností. Dále s ohledem na jednotnost právní terminologie lze odkázat na totožný pojem v čl. 6 směrnice ATAD⁴⁹, který byl vtělen do jedné ze základních zásad správy daní⁵⁰ a který zahrnuje všechny druhy daňových povinností.

V neprospěch daňové výhody spočívající v omezení či vyloučení jak peněžité, tak nepeněžité povinnosti lze argumentovat tak, že tento pojem primárně vychází ze závěrečné zprávy k opatření č. 12 projektu BEPS, která popisuje test hlavního přínosu⁵¹. Tato závěrečná zpráva vycházela z národních úprav oznamování daňové optimalizačních schémat ve Spojených státech amerických, Kanadě, Jihoafrické republice, Spojeném království, Portugalsku, Irsku, Izraeli a Jižní Koreji.⁵² Sama závěrečná zpráva pojem daňová výhoda do detailu nerozebírá. Při komparaci právních úprav v Irsku⁵³, Spojeném království⁵⁴, Portugalsku⁵⁵ či Jihoafrické republice⁵⁶ však zjistíme, že se daňovou výhodou rozumí zpravidla výhoda spočívající ve snížení daně, ať již přímo, či nepřímo. Při aplikaci historického výkladu by tak bylo možné argumentovat ve prospěch toho, že daňovou výhodou se rozumí pouze omezení či vyloučení peněžité povinnosti.

Celkově shrnuto lze konstatovat, že pojem získání daňové výhody zcela jednoznačně zahrnuje omezení či vyloučení peněžité povinnosti. Současně lze konstatovat, že lze

legitimním způsobem zaujmout jak právní názor ohledně zahrnutí omezení či vyloučení nepeněžité povinnosti, tak ohledně jeho nezahrnutí, přičemž tyto právní výklady jsou navzájem protichůdné. Protože dochází ke střetu dvou protichůdných právních výkladů a protože jeden zatěžuje daňové subjekty méně než druhý, neboť vede k užšímu rozsahu oznamovací povinnosti, je nutné za pomoci metody *in dubio mitius* upřednostnit výklad, že **pojem získání daňové výhody nezahrnuje omezení či vyloučení nepeněžité povinnosti**.

Při posuzování, zda dané daňové optimalizační schéma naplňuje charakteristický znak spojený s testem hlavního přínosu, je třeba provést tříkrokový test.⁵⁷

- 1) **Test naplnění charakteristického znaku:** Má dané daňové optimalizační schéma vlastnost nebo rys naplňující vymezení tohoto charakteristického znaku?
- 2) **Test předpokladu získání daňové výhody:** Lze přiměřeně očekávat, že použití daného daňové optimalizačního schématu povede k získání daňové výhody?
- 3) **Vlastní test hlavního přínosu:** Je přítomnost této vlastnosti nebo tohoto rysu v příčinné souvislosti s předpokladem získání daňové výhody?

Jak je z vymezení testu hlavního přínosu podle směrnice DAC 6 a ze zde popsaného druhého kroku tříkrokového testu patrné, není pro naplnění tohoto testu nutné, aby daňová výhoda byla nejprve skutečně získána – takový požadavek by byl koneckonců s ohledem na účel opatření absurdní, protože by vylučoval *ex ante* oznámení daňové optimalizačního schématu.⁵⁸

Poslední otázkou, kterou je nutné v souvislosti s testem hlavního přínosu vyřešit, je to, kdy je vlastně vlastnost nebo rys, které jsou obsažené ve vymezení charakteristického znaku, v příčinné souvislosti s předpokladem získání daňové výhody. Tato otázka není tak triviální, jak se zdá, protože se k pojmu příčinná souvislost váže několik různých teorií zpracovaných vědou trestního práva a vědou občanského práva. Dvě základní teorie jsou **teorie podmínky**⁵⁹ (*conditio sine qua non*) a **teorie adekvátní příčinné souvislosti**⁶⁰.

⁴⁸ Tamtéž, část I přílohy IV.

⁴⁹ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.

⁵⁰ § 8 odst. 4 daňového řádu.

⁵¹ OECD. *Mandatory Disclosure Rules: Action 12, 2015 Final Report*. Paříž: OECD Publishing, 2015, s. 37–38. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>.

⁵² OECD, 2015, op. cit., s. 23.

⁵³ § 817D odst. 1 zákona o konsolidaci daní z roku 1997 [Taxes Consolidation Act 1997] ve znění § 143 finančního zákona z roku 2010 [Finance Act 2010].

⁵⁴ HM Revenue & Customs. *Disclosure of tax avoidance schemes: Guidance* [online]. Londýn: HM Revenue & Customs, 2014, poslední aktualizace 20. 4. 2018, s. 31 [cit. 2020-05-03]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance>.

⁵⁵ Čl. 3 písm. d) vládního nařízení č. 29/2008 D. R. ze dne 25. 2. 2008.

⁵⁶ § 80T zákona č. 58/1962 G. G., o daních příjmů [Income Tax Act No. 58 of 1962], ve znění od 1. 4. 2008 do 1. 4. 2012. Toto ustanovení bylo nahrazeno srovnatelnou právní úpravou v § 34 zákona č. 28/2011 G. G., o správě daní [Tax Administration Act No. 28 of 2011].

⁵⁷ TULÁČEK, M., 2020, op. cit.

⁵⁸ Tamtéž.

⁵⁹ JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné: Obecná část. Zvláštní část*. 3. vyd. Praha: Leges, 2013, s. 188 a 189; KNAPP, V. a kol. *Občanské právo hmotné. Svazek II. Díl třetí: Závazkové právo*. 3., akt. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 2002, s. 458–459.

⁶⁰ KNAPP, V. a kol., op. cit., s. 459.

Podle teorie podmínky je jev A v příčinné souvislosti s jevem B, pokud by bez něj jev B vůbec nenastal nebo by nastal jiným způsobem.⁶¹ Pokud by jev B byl vedle jevu A způsoben také jevy C a D, tak by si podle teorie podmínky byly všechny tyto jevy rovny, což znamená, že každý z nich by byl v příčinné souvislosti s jevem B. Naopak podle teorie adekvátní příčinné souvislosti je jev X v příčinné souvislosti s jevem Y pouze tehdy, pokud je jev Y podle „obvyklého (přirozeného) chodu věci i obecné zkušenosti, resp. poznatku adekvátním důsledkem“⁶² jevu X.

Mám za to, že požadavek na „*přiměřené očekávání s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti*“ podle části I přílohy IV směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6 vede právě k tomu, že by při posuzování toho, zda je mezi naplněním daného charakteristického znaku a ziskem daňové výhody dána příčinná souvislost, měla být aplikována teorie adekvátní příčinné souvislosti. To znamená, že je třeba „*vycházet z objektivního měřítka konkrétně a diferencovaně uplatňovaného*“,⁶³ a tedy je třeba přihlížet k tomu, zda bylo získání daňové výhody předvídatelné pro každou řádně a rozumně se chovající osobu v obdobném postavení. V daném případě je touto osobou ten, kdo daňově optimalizační schéma navrhnul, přičemž tato předvídatelnost se u různých osob liší, například u profesionála v daném oboru bude vyšší než u laika.⁶⁴

7 Profesionální mlčenlivost

Závěrem tohoto článku se budu podrobněji věnovat otázce profesionální mlčenlivosti při automatické výměně informací o daňově optimalizačních schématech podle směrnice DAC 6. Směrnice DAC 6 vychází z toho, že oznamovací povinnost má primárně dopadnout na zprostředkovatele daňově optimalizačního schématu a až sekundárně, ideálně pouze ve výjimečných případech, má dopadnout na uživatele tohoto schématu.

Směrnice DAC 6 připouští, aby transpoziční legislativa respektovala zákonem uloženou či zákonem uznanou povinnost mlčenlivosti, avšak sama o sobě to výslovně nevyžaduje.⁶⁵ Již od počátku transpozičních prací bylo politicky rozhodnuto, že bude možností nezasahovat do povinnosti mlčenlivosti využito v případě advokátní mlčenlivosti a v případě mlčenlivosti daňových poradců. Naopak s bankovním tajemstvím návrh již od počátku nepočítal. To je jak v souladu s tím, jak k bankovnímu tajemství přistupuje zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní,⁶⁶ tak s tím, že v případě bank se neočekává, že by

šlo o typického zprostředkovatele ve smyslu směrnice DAC 6, protože navrhování daňově optimalizačních schémat nespadá mezi typické bankovní činnosti. V průběhu meziresortního připomínkového řízení byl pak okruh profesionální mlčenlivosti, která není transpozičním návrhem dotčena, rozšířen o mlčenlivost notářů a auditorů.⁶⁷

Z povahy věci vyplývá, že se profesionální mlčenlivost vztahuje v plném rozsahu na daňově optimalizační schémata na míru, protože tato schémata mají v sobě integrovány informace související s klientem, kterého tato mlčenlivost chrání především. V případě typizovaných daňově optimalizačních schémat, která vznikají bez vazby na konkrétního klienta, však nejsou informace o nich skutečnostmi, o kterých by se zprostředkovatel dozvěděl při své činnosti,⁶⁸ ale jde o informace, které vytvořil sám autor daného schématu. V tomto rozsahu na tyto informace proto nemůže dopadnout profesionální mlčenlivost. Jiná situace však nastává v případě informací o tom, jaké má toto daňově optimalizační schéma uživatele. To je zjevně informací, o které se zprostředkovatel dozví při své činnosti, a je tak ze zákona povinen zachovávat o ní mlčenlivost. Skutečnost, že se na daňově optimalizační schéma může mlčenlivost uplatnit podle okolností případně pouze částečně, vyplývá například z formulace rozsahu oznamovací povinnosti uživatele, protože by nedávalo smysl, aby zákonodárce použil slova „*v rozsahu, ve kterém je tento zprostředkovatel ve vztahu k tomuto uspořádání vázán profesionální mlčenlivostí*“⁶⁹, pokud by se za všech okolností uplatňovala profesionální mlčenlivost v plném rozsahu.

V případě, kdy je zprostředkovatel alespoň částečně vázán profesionální mlčenlivostí, musí o tom vyrozumět všechny jemu známé ostatní zprostředkovatele daného daňově optimalizačního schématu bez ohledu na to, ve kterém státě se nacházejí, a to jak ostatní zprostředkovatele hlavní, tak vedlejší, a dále uživatele tohoto schématu. Při vypořádání připomínek k návrhu zákona se ale stala předmětem zásadnějšího sporu správná transpozice ustanovení směrnice DAC 6 o informační povinnosti, které zní: „*Za takové situace přijme každý členský stát nezbytná opatření, aby od zprostředkovatelů vyžadoval neprodlené informování jakéhokoli jiného zprostředkovatele, nebo pokud takový zprostředkovatel není, [uživatele] o jeho oznamovací povinnosti.*“⁷⁰ Konkrétně řešenou otázkou bylo to, zda postačí, aby zprostředkovatel ostatním zprostředkovatelům sdělil obecnou informaci, že musí dodržovat profesionální mlčenlivost, nebo zda musí jiné zprostředkovatele, resp. uživatele informovat o tom, ke kterému daňově optimalizačnímu schématu se sdělovaná skutečnost váže, a případně jim současně poskytnout podklady

⁶¹ JELÍNEK, J. a kol., op. cit., s. 188.

⁶² KNAPP, V. a kol., op. cit., s. 459.

⁶³ Tamtéž, s. 460.

⁶⁴ Tamtéž.

⁶⁵ Čl. 8ab odst. 5 směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6.

⁶⁶ § 21 odst. 2 písm. a) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁶⁷ § 14i zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní ve znění vládního návrhu zákona.

⁶⁸ Srov. § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, § 21 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, § 56 odst. 1 zákona č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), a § 15 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech).

⁶⁹ § 14h odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní ve znění vládního návrhu zákona.

⁷⁰ Čl. 8ab odst. 5 směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6.

nutné ke splnění oznamovací povinnosti. Profesní komory vnímaly takto formulovanou informační povinnost jako problematickou. V návaznosti na meziresortní připomínkové řízení byla učiněna dohoda v tom smyslu, že dané ustanovení bude transponováno tak, že zprostředkovatel, který je povinen dodržovat profesní mlčenlivost, o tomto vyrozumí uživatele uspořádání a ten následně vyrozumí o této skutečnosti ostatní zprostředkovatele daného daňově optimalizačního schématu.⁷¹ Tento přístup však byl při projednávání v orgánech Legislativní rady vlády shledán rozporným se zněním směrnice DAC 6, a proto byla nakonec zvolena kompromisní minimalistická varianta, která zásadně odpovídá znění daného ustanovení směrnice DAC 6.

V případě ostatních zprostředkovatelů má informační povinnost pouze **informativní charakter**, protože tito zprostředkovatelé **mají oznamovací povinnost již sami o sobě**, a ta tak **nezávisí na tom, zda byli informováni, nebo ne**. Je to pro ně však indikace toho, že se nemohou spoléhat na to, že by za ně oznamovací povinnost splnil informující zprostředkovatel.⁷² Naopak v případě uživatele daňově optimalizačního schématu má splnění informační povinnosti ze strany zprostředkovatele vázaného profesní mlčenlivostí zásadní význam, protože pokud daňově optimalizační schéma nemá jiného zprostředkovatele vázaného profesní mlčenlivostí, tak teprve touto skutečností dochází k **přechodu oznamovací povinnosti v rozsahu, která odpovídá vázanosti profesní mlčenlivostí**.⁷² V případě daňově optimalizačních schémat na míru tak dochází k přechodu oznamovací povinnosti v plném rozsahu, v případě typizovaných daňově optimalizačních schémat dochází k přechodu oznamovací povinnosti pouze ve vztahu k informacím o uživateli takového schématu, jak bylo diskutováno výše.

Skutečnost, že oznamovací povinnost přešla na uživatele daňově optimalizačního schématu, přirozeně nebrání tomu, aby zprostředkovatel podal oznámení jako zástupce tohoto

uživatele. Zajímavou otázkou pak může také vyvolat situace, kdy by uživatel daňově optimalizačního schématu zprostil zprostředkovatele mlčenlivosti. V takovém případě by oznamovací povinnost nemohla přejít na uživatele, protože by existoval alespoň jeden zprostředkovatel tohoto schématu, který by nebyl vázán profesní mlčenlivostí (právě ten, který byl mlčenlivosti zproštěn), a tomu by tak zůstala oznamovací povinnost.

8 Závěr

V tomto článku jsem se pustil mimo zpravidla bezpečné vody prostého popisu toho, co vyplývá z transponované směrnice. V případě směrnice DAC 6 by však bylo možné narazit i tak. Zde diskutovaná témata nejsou rozhodně jediná, která je třeba diskutovat do hloubky. Mnohé charakteristické znaky přináší další otázky, na které bude hledat odpověď doslova celá Evropská unie. Nezbyvá tedy než doufat, že když už se výměna daňově optimalizačních schémat podle směrnice DAC 6 zavádí, tak opravdu pomůže kultivovat daňové systémy, aby nešlo o opatření zaváděné zbytečně, a že se základní otázky toho, jak při oznamování postupovat, v krátké době vyjasní. Současně je třeba sledovat vývoj návrhu směrnice DAC 7 v Evropské unii a odpovídající návazné kroky českého zákonodárce a orgánů Finanční správy České republiky.

Článek se však pokusím ukončit v pozitivnějším duchu. Zejména doporučuji sledovat internetové stránky Finanční správy České republiky, kam mají být postupně nahrávána stanoviska k jednotlivým otázkám souvisejícím se směrnicí DAC 6, což by mělo snížit všeobecnou nejistotu ohledně nově zaváděného opatření. Vaše případné dotazy je pak možné směřovat na k tomu zřízenou e-mailovou adresu DAC6@fs.mfcr.cz.

INZERCE



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2020

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 2019.

Cena publikace je 490 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

⁷¹ Ministerstvo financí. Materiál. In: *Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie*. Verze pro jednání vlády nebo LRV. Praha: Úřad vlády, 2019, čj. MF-1/2019/3201-91, s. 22 a 23, čl. VII bod 8, § 14j. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-history-version?pid=KORNBCPHVN10>.

⁷² Čl. 8ab druhý pododstavec směrnice DAC ve znění směrnice DAC 6.

⁷³ § 14h odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní ve znění vládního návrhu zákona.

Trendy vývoje a charakteristiky daňových správ zemí OECD a dalších zemí světa

doc. Ing. Lenka Láchová
odbor Strategie daňové politiky,
spolupráce a správy,
Ministerstvo financí České republiky

doc. Ing. Alena Maaytová, Ph.D.
Katedra veřejných financí, FFÚ,
Vysoká škola ekonomická v Praze

Data a informace o administrativě daní a cel jsou pro účely pravidelné mezinárodní komparace od roku 2015 pravidelně shromažďovány v jednotné mezinárodní on-line databázi, která byla vytvořena na základě dohody Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) Mezinárodního měnového fondu (MMF), Světové celní unie (The World Customs Organization, WCO), Organizace amerických daňových správ (The Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT) a Organizace evropských daňových správ (The Inter-European Organization of Tax Administration, IOTA)¹. Databáze Revenue Administration Fiscal Information Tool (RA-FIT)² je zastřešována Mezinárodním měnovým fondem. Obsahuje modul International Survey on Revenue Administration (ISORA), který je založen na společném vymezení pojmů, definic a požadavků všemi zúčastněnými organizacemi.

1 Databáze informací o daňových správách řady zemí světa a periodické publikace Fóra daňových správ při OECD

Na základě dat vložených experty státní správy z řady účastnických zemí jsou připravovány komparativní publikace o daňové a celní administrativě daných zemí. Tato forma publikací Tax Administration Series (TAS)³ byla pravidelně vydávána již od roku 2004 jako komparativní informace o daňových správách členských států OECD a dalších vyspělých a rozvíjejících se ekonomik. Postupně bylo zpracováno šest vydání tohoto typu publikací. Avšak současné řešení vkládání dat prostřednictvím jednotné databáze snižuje



administrativní náročnost pro zúčastněné země a eliminuje vícenásobné předávání údajů podle odlišných kritérií a v rozdílné struktuře. Tím je zároveň umožněn objektivnější a efektivnější přístup ke komparaci daňových a celních správ různých zemí světa. Počet zapojených zemí se postupně zvyšuje a v současné době údaje do databází RAFIT vkládalo více než 150 zemí světa. Pro sedmé a osmé vydání komparativní studie byly následně využity údaje o daňových správách z celkem 58 daňových jurisdikcí členských států FTA. Od roku 2018 byla na základě iniciativy WCO oddělena část databáze zaměřená na administrativu celních správ. Následující text je proto zaměřen na administrativu správy daní a budeme se v něm věnovat pouze některým aspektům z rozsáhlé škály charakteristik zahrnutých v TAS.

Cílem těchto pravidelných publikací je zejména sdílení informací, které mohou usnadnit diskuse o důležitých otázkách daňové správy a napomoci při rozhodování o další strategii. Mezinárodní databáze tohoto typu umožňují zkoumat konstrukční prvky a charakteristiky moderních systémů správy daní. Na základě rozsáhlé databáze a vhodných forem identifikace klíčových trendů, aktuálních inovací a příkladů dobré praxe umožňují větší míru objektivity při srovnávání daňových správ s jinými zeměmi světa z hlediska administrativní náročnosti výběru daní pro firmy a fyzické osoby a z hlediska hodnocení efektivity výkonu správy daní.

Modul ISORA je rozdělen do 10 sekcí s celkem 15 obsáhlými dotazníky. Data jsou shromažďována ve dvouletých cyklech a s ohledem na průběh výběru daní (zejména korporátních daní) vždy s odstupem jednoho až dvou let. V průběhu let připrav byla v nové databázi postupně shromážděna data a vyplněny formuláře za 170 zemí za fiskální roky 2014 a 2015

¹ K procesu příprav další publikace se nově připojila Asijská rozvojová banka (Asian Development Bank, ADB).

² Dostupné z: <https://data.rafit.org/?sk=BA91013D-3261-42F8-A931-A829A78CB1EC>.

³ Dostupné z: <https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=TAS>.

a následně 2016 a 2017. V současné době začne být připravováno deváté vydání, zaměřené na fiskální roky 2018 a 2019.

Za jednotlivé země je předávání a ověřování údajů zajišťováno prostřednictvím nominovaných koordinátorů, kteří koordinují spolupráci korespondentů odpovídajících za jednotlivé tematické oblasti. Údaje za jednotlivé země jsou následně experty OECD transformovány do souhrnných komparativních tabulek, které jsou zároveň východiskem pro analytickou a komparativní část Tax Administration Series a jsou publikovány na stránkách Forum of Tax Administration⁴ (FTA). Poslední, osmé vydání publikace zahrnuje údaje za roky 2016 a 2017 a lze v něm identifikovat některé trendy současného vývoje daňových správ.

2 Změny podmínek fungování daňových správ

V podmínkách digitalizace ekonomiky, nových obchodních modelů a způsobů práce se mění i podmínky fungování

daňových správ. V nových podmínkách jsou potřebné legislativní změny způsobů zdanění příjmů spojených s digitální ekonomikou, stejně jako je nezbytné využití možností **digitalizace** pro účely **správy daní**. To je spojeno s novými možnostmi obrany proti erozi daňových základů a zároveň tyto podmínky vytvářejí prostor pro snižování administrativní náročnosti pro poplatníky i správce daně.

Zřejmým trendem vývoje daňových správ podle posledního vydání studie je zvyšování významu **elektronizace**, nových technologických nástrojů a analytického zpracování dat s cílem zlepšení výběru daní a posílení daňové morálky. Zvyšuje se podíl on-line podávaných daňových přiznání i plateb daní. Mezi lety 2014 až 2017 došlo u všech typů přiznání k nárůstu podílu elektronické formy podání téměř o 10 procentních bodů. U daní z příjmů fyzických osob podíl této formy přiznání v průměru dosahuje 73 %, u daně z příjmů právnických osob 86 % a u daně z přidané hodnoty 90 %⁵. Podíl elektronických podání daňových přiznání ve vybraných zemích za období 2017 zachycuje tabulka č. 1.

Tabulka č. 1 Podíl elektronicky podaných daňových přiznání ve vybraných zemích v % za rok 2017

Stát	DPPO	DPFO	DPH
Belgie	99,2	86,3	98,1
Česká republika	40,0	13,9	53,1
Dánsko	100,0	100,0	100,0
Estonsko	–*	96,2	99,8
Finsko	85,0	88,9	93,0
Hongkong	0,9	19,0	–**
Itálie	100,0	100,0	100,0
Lucembursko	5,7	7,2	91,8
Nizozemsko	100,0	97,7	100,0
Portugalsko	100,0	100,0	100,0
Slovensko	71,9	19,1	99,9
Slovinsko	100,0	6,6	100,0
Velká Británie	99,0	87,9	99,4

Zdroj: OECD, Tax Administration 2019, vlastní zpracování

* Specifický režim DPPO.

** DPH není uvalována.

U způsobů komunikace se správcem daně dochází k poklesu osobních kontaktů a nárůstu digitálních forem komunikace. Ze sledovaných zemí celkem ve 40 daňová správa používá nebo plánuje využít umělou inteligenci.

V řadě zemí je pozornost systematicky zaměřena také na **behaviorální aspekty** výběru daní a ochoty platit daně. Poznatky jsou řadou zemí využívány k navrhování praktických politik a postupů v jednotlivých fázích procesu správy daní. K tomuto typu charakteristik je řazen například podíl

daňových přiznání podaných daňovými subjekty v termínu (tabulka č. 2).

Za všechny participující země podíl daňových přiznání podaných v termínu za rok 2017 u DPFO činil 85,2 %, u DPPO 78,2 %, za zaměstnance 85,7 % a u DPH taktéž 85,7 %.⁶ Česká republika u těchto indikátorů dosahuje nadprůměrných hodnot. Tyto aspekty se využívají i při řízení rizik. Stále větší pozornost je také věnována vnímání administrativní zátěže poplatníky. Dvě třetiny sledovaných zemí preferují

⁴ Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>.

⁵ Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_76baf301-en#page8.

⁶ Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_76baf301-en#page8.

Tabulka č. 2 Podíl daňových příznání podaných v termínu ve vybraných zemích v % za rok 2017

Stát	DPPO	DPFO	Za zaměstnance	DPH
Belgie	80,3	92,9	–	99,2
Česká republika	90,0	97,1	89,9	90,6
Dánsko	90,4	99,8	–	87,1
Estonsko	–*	96,2	93,6	91,3
Finsko	94,8	97,5	96,3	91,2
Hongkong	67,6	72,1	–	–**
Kanada	86,1	91,2	93,2	63,6
Nizozemsko	95,0	98,7	99,3	95,3
Portugalsko	98,4	97,8	97,7	94,9
Slovensko	81,5	76,5	–	96,4
Slovinsko	94,0	83,2	95,5	84,6
Španělsko	100,0	100,0	99,5	97,6
Velká Británie	95,2	93,5	–	–

Zdroj: OECD, Tax Administration 2019, vlastní zpracování

* Specifický režim DPPO.

** DPH není uvalována.

Tabulka č. 3 Věková struktura zaměstnanců ve vybraných zemích v % za rok 2017

Stát	Věková struktura zaměstnanců v % FTE					nad 64 let
	do 25 let	25–34 let	35–44 let	45–54 let	55–64 let	
Belgie	0,7	15,2	18,8	31,5	33,5	0,3
Česká republika	1,4	11,9	26,1	35,3	24,0	1,3
Dánsko	2,9	17,2	18,2	30,0	29,8	1,9
Estonsko	2,4	17,8	24,2	26,3	24,3	5,0
Finsko	1,5	15,4	19,4	26,8	35,8	1,1
Hongkong	2,3	20,8	22,0	35,2	19,8	0,0
Itálie	0,0	4,2	21,6	27,7	42,7	3,8
Nizozemsko	0,9	10,5	15,6	29,0	43,1	0,9
Portugalsko	0,0	1,1	20,8	32,4	44,0	1,6
Slovensko	1,2	15,9	30,3	32,3	19,9	0,3
Slovinsko	0,1	7,0	21,0	48,4	23,2	0,3
Španělsko	0,0	4,0	13,1	40,7	40,1	2,1
Velká Británie	6,3	17,7	20,2	32,2	22,1	1,5

Zdroj: OECD, Tax Administration 2019, vlastní zpracování

kooperativní přístupy, přičemž se zaměřují i na vazbu na správu daní u velkých daňových poplatníků, neboť inkaso daní od této skupiny poplatníků se ve většině sledovaných zemí pohybuje mezi 35% až 60%⁷ celkového inkasa daní, včetně srážek daní za zaměstnance. V České republice se výběr daní od této skupiny poplatníků podílí na celkovém inkasu zhruba 37%.

Rostoucí možnosti sdílení dat a jejich dostupnost vytvářejí vhodné podmínky pro tzv. **předvyplněná daňová příznání**. 70 %⁸ sledovaných daňových správ deklaruje používání této formy daňových příznání a sdílení údajů z různých zdrojů. Systémově se integrují účetní systémy a jejich vazba na daně. Vývoj softwaru probíhá v úzké vazbě na zabezpečení toků

⁷ Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_aff871c1-en#page1.

⁸ Dostupné z: <https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=TAS>.

dat spojených s elektronickou fakturací a elektronickými registračními pokladnami. K jurisdikcím, které používají předvyplněná daňová přiznání, patří v rámci EU například Belgie, Dánsko, Estonsko, Finsko, Chorvatsko, Itálie, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Nizozemsko, Portugalsko, Rakousko, Španělsko a Švédsko. Z dalších zemí světa aplikují tuto formu přiznání Austrálie, Island, Jižní Korea, Norsko a Singapur.

3 Vybrané charakteristiky struktury organizace a činností daňových správ

Pro hodnocení struktury pracovních zdrojů se u jednotlivých charakteristik vychází z počtu zaměstnanců ke konci kalendářního roku přepočteného na zaměstnance na plný pracovní úvazek (full-time employee, FTE). Z hlediska **pracovních zdrojů** dochází ve většině daňových správ ke zvyšování průměrného věku zaměstnanců, a roste tedy i procento zaměstnanců nad 54 let věku. Moderní daňová správa v podmínkách digitalizace přitom vytváří tlak na znalosti nových forem technologií v kombinaci s letitými intelektuálními znalostmi a zkušenostmi.

Finanční správa České republiky z hlediska ukazatelů věkové struktury zaměstnanců nevykazuje žádné extrémní hodnoty a koresponduje s úrovní ostatních zemí EU.

Dalším z ukazatelů ve vztahu k personálnímu obsazení daňových správ je podíl vysokoškolsky vzdělaných zaměstnanců a podíl žen na celkovém stavu zaměstnanců.

Tabulka č. 4 Podíl žen v daňové správě v % z FTE v roce 2017

Stát	Podíl žen
Belgie	54,1
Česká republika	80,7
Dánsko	63,3
Estonsko	71,3
Chorvatsko	75,3
Irsko	61,1
Itálie	50,5
Lucembursko	47,0
Nizozemsko	39,1
Slovensko	63,9
Švédsko	66,6
Švýcarsko	44,4

Zdroj: OECD, Tax Administration 2019, vlastní zpracování

Průměrný podíl žen na celkovém počtu zaměstnanců za daňové správy sledovaných zemí v roce 2017 činil 59%⁹. Finanční správa České republiky se dlouhodobě řadí k daňovým správám s nadprůměrným podílem žen.

Sledovanou charakteristikou je také podíl zaměstnanců podle jednotlivých fází daňového procesu. Rozdíly v rozložení pracovních zdrojů daňové správy podle fází daňového

Tabulka č. 5 Podíl zaměstnanců podle fází daňového procesu v % za rok 2017

Stát	Registrace, servis klientům	Vyměňování a placení	Daňová kontrola	Vymáhání	Ostatní
Belgie	29,2	6,6	38,9	10,0	15,3
Česká republika	4,0	35,1	19,5	5,8	35,5
Dánsko	12,4	22,0	31,3	13,7	20,6
Finsko	13,0	13,2	22,6	2,7	48,4
Francie	0,5	28,2	24,3	19,6	27,5
Irsko	26,7	5,5	31,6	8,8	27,4
Nový Zéland	16,6	12,6	25,4	16,1	29,3
Rakousko	23,7	5,1	50,0	5,1	16,2
Spojené státy	5,9	31,1	28,7	11,9	22,2
Švýcarsko	7,0	28,6	26,1	6,4	31,9

Zdroj: OECD, Tax Administration 2019, vlastní zpracování

⁹ Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_aff871c1-en#page22.

¹⁰ Údaje za fiskální rok 2017 dostupné z: <https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=TAS>.

Tabulka č. 6 Počet daňových kontrol na 100 aktivních daňových subjektů v roce 2017

Stát	DPPO	DPFO	Za zaměstnance	DPH
Česká republika	0,6	0,3	0,3	2,7
Chorvatsko	0,4	2,2	0,0	1,1
Kypr	13,9	0,6	0,0	5,6
Lotyšsko	0,3	0,0	0,3	1,1
Norsko	45,9	14,6	4,5	3,2
Slovensko	0,6	0,2	0,0	3,4

Zdroj: OECD, *Tax Administration 2019*, vlastní zpracování

procesu mezi participujícími zeměmi však často mohou být ovlivněny také celkovým nastavením legislativy v dané jurisdikci (viz tabulka č. 5).

Rozdíly mezi sledovanými zeměmi jsou patrné také u ukazatele počtu daňových kontrol na 100 aktivních daňových subjektů. Tento ukazatel navíc většina participujících zemí pro účely TAS nevykazuje (viz tabulka č. 6).

Z hlediska organizační struktury daňových správ zúčastněných zemí je jednou ze sledovaných charakteristik také otázka začlenění výběru cel v rámci správy daní. K zemím, kde v rámci organizace daňové správy je zajišťována i správa cla, patří například¹⁰ Argentina, Belgie, Brazílie, Dánsko, Estonsko, Gruzie, Irsko, Izrael, Jihoafrická republika, Keňa, Kolumbie, Lotyšsko, Maďarsko, Mexiko, Německo, Nizozemsko, Peru, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko a Velká Británie. V mnoha zemích celní správa zajišťuje výběr spotřebních daní, k těmto zemím patří i Česká republika.

Řada daňových správ kromě daní zajišťuje také správu sociálního pojistného. K těmto zemím patří například Brazílie, Bulharsko, Čína, Dánsko, Estonsko, Finsko, Chorvatsko, Irsko, Island, Jihoafrická republika, Kanada, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Nizozemsko, Norsko, Peru, Rumunsko, Rusko, Slovinsko, Spojené státy, Švédsko a Velká Británie.¹¹

4 Závěr

Vykazování údajů a dostupnost informací o jednotlivých aspektech správy daní za Finanční správu České republiky se v komparativních tabulkách ukazuje jako zcela standardní v dané skupině zemí. Z hlediska podílu příjmů z jednotlivých skupin daní a nedaňových příjmů daňová správa České republiky nevykazuje extrémní nebo výrazně se odlišující hodnoty od ostatních zemí. Pokud jsou některé údaje aktuálně za ČR nedostupné nebo nevykazované, lze obdobnou situaci u jednotlivých aspektů v současné době sledovat také u některé z dalších vyspělých zemí s všeobecně uznávanou a efektivně fungující daňovou správou, jako je např. Dánsko, Německo, Švýcarsko apod. Obdobnou strukturu dat vykazuje také Finanční správa Slovenskej republiky. V současných podmínkách lze očekávat další zesílení tlaku na digitalizaci a elektronizaci správy daní a výrazné urychlení souvisejících procesů.

Pro zjednodušení a zefektivnění vykazování dat za Finanční správu a Celní správu ČR byla po vzájemné dohodě Ministerstva financí, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel od roku 2016 převzata struktura dat v členění pro účely ISORA a TAS také pro přípravu každoročních zpráv o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky.

¹¹ Viz <https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=TAS>.

(Ne)zvýhodnění správce daně v insolvenčním řízení – skutečně platí zásada *pari passu* pro všechny insolvenční hráče?

JUDr. Ing. Radan Tesař
advokát spolupracující s advokátní
kanceláří Nováková + Partners
insolvenční správce a soudní znalec

V poslední době rezonuje v rámci hry zvané insolvence otázka tzv. dvou „paralelních vesmírů“¹, která v průběhu některých insolvenčních řízení ovlivňuje či může ovlivnit jednu z elementárních zásad, na kterých stojí insolvenční řízení – zásadu *pari passu*². Neboli zásadu, že insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen či zvýhodněn, resp. že všichni věřitelé mají rovné postavení a možnosti³. Paralelními vesmíry se v tomto kontextu rozumí insolvenční a daňové řízení (a zejména navazující přezkum daňových rozhodnutí ve správním soudnictví).

S nárůstem daňových sporů v období, které je někdy nazýváno jako „daňový džihád“⁴, vzrostl i počet daňových otázek, jejichž řešení bylo, je a bude zásadní pro insolvenční řízení. Jednalo se o otázky, jejichž řešení nebylo zcela jednoznačné, a to především s ohledem na změnu daňového procesu⁵. A u řešení některých daňových otázek vznikaly v souvislosti s některými judikatorními závěry určité rozpory, zapříčínující nejasnosti při nahlížení na daňové pohledávky správců daně.

Společným principiálním prvkem při řešení daňových otázek je zpravidla posouzení postavení správce daně jakožto jednoho z insolvenčních věřitelů. Interpretace některých zákonů ustanovených ovšem může navodit dojem, a dle mého názoru i oprávněně, že správce daně či jejich pohledávky mají prioritní postavení oproti ostatním insolvenčním věřitelům.



Bohužel toto zdání podporuje i normotvorba zákonodárce stran některých ustanovení zejména daňových zákonů, kterou lze označit přinejmenším jako problematickou. A to z důvodu ochrany ústavně zaručených práv⁶ insolvenčních věřitelů a především samotných dlužníků, která se ve hře nazvané insolvenční řízení projevuje výše uvedenými zásadami, zejména zásadou zákazu zvýhodňování vybraných insolvenčních věřitelů. Na tuto skutečnost upozorňují průběžně obecné soudy i Ústavní soud.

Účelem článku není zevrubná analýza jednotlivých soudních rozhodnutí akcentující vztah daní a insolvence v konkrétní věci, ale pohled do postavení správce daně a jeho pohledávek v insolvenčním řízení. O některých dílčích otázkách vztahu daní a insolvence tak bude pojednáno optikou (ne)přednosti správce daně a některá soudní rozhodnutí budou podrobena i dílčím kritickým závěrům.

Dílčí závěry mohou sice vyvolávat určitou kontroverzi, ale konstruktivní kritická diskuse je v rámci hodnocení (ne)zvýhodňování správce daně a jeho daňových pohledávek více než nutná. Každý hráč na insolvenčním bojovém poli by měl mít totiž v zásadě stejné figurky; a i když některé figurky mohou být signifikantnější (například zajištěného věřitele či u zapodstatových pohledávek⁷), každá taková diferencovanost musí být opodstatněná, a to i z ústavního hlediska.

¹ Jak trefně označil propojení insolvenčního a daňového (a navazujícího soudního) řízení Karel Šimka v článku Paralelní vesmíry aneb Správní soudnictví v dotyku s insolvenční. *Bulletin advokacie*. 2019, 2019(5), s. 52–54.

² Jsem si vědom, že předmět a obsah tohoto článku se netýká výhradně principu *pari passu*, ale velmi úzce se ho dotýká, když otázka (ne)zvýhodnění správce daně souvisí i s dalšími principy insolvenčního řízení; k principu *pari passu* srov. *Legislative Guide on Insolvency Law* [online]. United Nations Committee for International Trade Law, 2004, s. 6. Dostupné z: http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/05-80722_Ebook.pdf; GOODE, R. *Principles of corporate insolvency*. 4. vydání. Londýn: Sweet & Maxwell, 2011, s. 235; či RICHTER, T. Základní zásady insolvenčního řízení. *Právník*. 2016, (9), s. 720.

³ Srov. ust. § 5 písm. a) a b) zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále též „insolvenční zákon“).

⁴ Srov. např. SEZEMSKÝ, J. Daňový džihád Finanční správy: Likvidují úředníci Babišovu konkurenci? *Reflex* [online]. 17. 10. 2017. Dostupné z: www.reflex.cz/clanek/komentare/82543/danovy-dzihad-financi-spravy-likviduji-urednici-babisovu-konkurenci.html.

⁵ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“) vs. zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“ či „DR“).

⁶ Dle čl. 11 odst. 1 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů (dále též „Listina“) platí, že každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu.

⁷ Srov. ust. § 168 a § 169 insolvenčního zákona.

1 Ústavněprávní limity přednosti insolvenčních věřitelů

Elementární zásadou regulující insolvenční proces je tedy zásada nezvýhodňování některého z účastníků na úkor ostatních účastníků insolvenčního řízení⁸. Tato zásada vyjadřuje Ústavou⁹ a dalšími zákony zajištěnou rovnost účastníků každého civilního soudního řízení¹⁰. S touto zásadou souvisí i zajištění stavu, že porušení principu rovnosti věřitelů pohledávek se stejným charakterem může nastat jen na základě výjimek pregnančně specifikovaných v právní úpravě¹¹.

Přesněji řečeno platí, že nezvýhodňování a rovnosti věřitelů má být dosaženo především v rámci jedné skupiny věřitelů (a jejich nároků), neboť nelze zpravidla zajistit aplikaci zejména principu *pari passu* neboli *per conditio creditorum* napříč všemi věřitelskými třídami – od předinsolvenčních nezajištěných pohledávek přes zajištěné pohledávky až po zapodstatové pohledávky. Jak uvádí Richter¹², substantivní pravidlo poměrného uspokojení pohledávek obecných věřitelů je třeba hledat zejména v ust. § 1 písm. a) insolvenčního zákona. Nemělo by tedy (zásadně) docházet k diskriminaci mezi věřiteli uvnitř téže skupiny.

Při legislativní činnosti se však leckdy objeví určitá snaha zvýhodnit některého věřitele, když takové snahy jsou následně odmítnuty Ústavním soudem či Nejvyšším soudem a Nejvyšším správním soudem. Takovým věřitelem je zpravidla správce daně (tedy stát) s daňovými pohledávkami.

Postup při zvýhodňování státu na úkor jiných věřitelů odmítl Ústavní soud například v nálezu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ve kterém konstatoval, že „pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné“. Nejednalo se o nějaký judikatorní výstřel do tmy, neboť zákaz zvýhodňování správce daně (státu) na úkor jiných věřitelů v insolvenčním řízení traktoval i ve své další rozhodovací praxi Ústavní soud¹³ či Nejvyšší soud, které dokonce **odmítly snahy zákonodárce o zvýhodnění státu v rámci insolvenčních řízení. Právní názor Ústavního soudu akcentuje rovnost vlastnického práva všech vlastníků dle čl. 11 odst. 1 Listiny a z toho plynoucí zákaz zvýhodnění jednoho z vlastníků před ostatními běžným zákonem.**

V jednom z dalších nálezů Ústavní soud totiž uvedl¹⁴, že zvýhodňování daňových pohledávek státu je ústavně nepřijatelné, neboť „pokud je přeplatek vydáván ve prospěch konkursní podstaty, účelem právní úpravy (jejího ústavně akceptovatelného výkladu) není a nemůže být tvrzené zvýhodnění úpadce vůči neúpadci, ale uspořádání majetkových poměrů dlužníka v zájmu uspokojení všech jeho věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, přičemž **důraz je kladen na rovné postavení všech věřitelů**“ [pozn. zvýraznění doplněno].

Ústavní soud tak jednoznačně stanovil kritéria, která je nutné testovat při posuzování, zda konkrétní zákonná pravidla nezpůsobují neoprávněné zvýhodnění správce daně a jeho daňových pohledávek, případně zda toto zvýhodnění je důvodné. Aby zvýhodnění správce daně bylo akceptovatelné,

- i) muselo by se tak stát ve veřejném zájmu,
- ii) muselo by být formulováno explicitně (tj. v zákonném ustanovení),
- iii) muselo by být ústavně konformní, a zejména
- iv) by muselo být obhajitelné.

Touto optikou tak musejí být testována různá zákonná ustanovení, jako např. ust. § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ust. § 242 a § 243 DŘ či ust. § 44¹⁵ a § 46 a násl. ZDPH¹⁶.

V nálezu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, pak Ústavní soud jednoznačně zdůraznil, že z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka (v daňových věcech reprezentovaného správcem daně), která by v konkrétní posuzované věci, tj. v případech vyhlášených konkursů, vedla k jeho zvýhodnění a *de facto* mu přiznávala privilegované postavení vůči ostatním věřitelům. A právě tímto prizmatem je nezbytné posuzovat daňové pohledávky správce daně a relevantní zákonná ustanovení, a to i prostřednictvím realizace testu ústavnosti (ne)zvýhodňování státu jako insolvenčního věřitele. Rovněž z čl. 1 Listiny plyne primát základních práv a svobod – primát jednotlivce před státem –, což je třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu¹⁷.

K prioritizaci pohledávek správce daně jako pohledávek za majetkovou podstatou se z věcného či systémového hlediska vyjádřil rovněž Nejvyšší soud, který v rozsudku ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015, podotkl, že „samostatnou kategorií ‚preferencí‘ představují pohledávky státu. V odborných kruzích není sporu o tom, že čím

⁸ Srov. ust. § 5 písm. a) insolvenčního zákona.

⁹ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále též „Ústava“) a zejména čl. 37 odst. 3 Listiny.

¹⁰ Srov. KOZÁK, J., BROŽ, J., DADAM, A., STANOVISLAV, A., STRNAD, Z., ZRŮST, L a M. ŽÍŽLAVSKÝ. *Insolvenční zákon. Komentář*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 27.

¹¹ Srov. ust. § 5 písm. b) insolvenčního zákona.

¹² RICHTER, T. *Insolvenční řízení*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 184.

¹³ Srov. nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02: „... pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné“, či dále například nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, jímž bylo mj. popřeno stanovisko většiny pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, čj. Sst 2/2003-225, jež zaujalo opačný názor. Obdobně třeba nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05.

¹⁴ Srov. body 61 až 63 nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06.

¹⁵ Předmětné ustanovení bylo zrušeno zákonem č. 80/2019 s účinností od 1. 4. 2019.

¹⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“).

¹⁷ Srov. nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04.

rozsáhlejší je výčet prioritních pohledávek, které sledují spíše politické nebo sociální cíle, tím větší újma je způsobena ostatním věřitelům. Nižší míra uspokojení věřitelů v případě insolvence dlužníka odrazuje potenciální subjekty od vstupu na český trh. V souvislosti s prioritními pohledávkami jsou jako problematické zmiňovány nejčastěji právě pohledávky státu, které jsou prioritními spíše z politických, než z racionálních důvodů [§ 168, odst. 1 (správně odst. 2) písm. e/ insolvenčního zákona].“ Bylo tedy zdůrazněno, že by mělo docházet spíše k legislativní zdrženlivosti při určování povahy daňových pohledávek správce daně jakožto „zapodstatovaných“ pohledávek.

Soudní rozhodovací praxe tak zdůraznila, že není akceptovatelné, aby správce daně měl výhodnější postavení oproti ostatním insolvenčním věřitelům, a to fakticky pouze z důvodu přijetí konkrétního zákonného ustanovení.

2 Započtení mimo insolvenční řízení – je právo správce daně (ústavně) obhajitelné?

Otázku ústavní konformity zvýhodňování správce daně v insolvenčním řízení posuzoval i Nejvyšší správní soud, například v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, sp. zn. 10 Afs 4/2018, který obdobně jako Ústavní soud konstatoval, že „je zvýhodnění státu (prostřednictvím správce daně) oproti jiným věřitelům v insolvenčním řízení ústavně nekonformní“. S tím se lze bezesporu ztotožnit.

Následně však Nejvyšší správní soud v identickém rozhodnutí ve vztahu k otázce započtení dovodil, že „faktické zvýhodnění správce daně při uspokojování pohledávek za majetkovou podstatou má oporu v již zmíněném § 242 daňového řádu. Podle nálezu Ústavního soudu ve věci I. ÚS 544/02 je právě výslovné zákonné ustanovení, které umožní správci daně převést daňový přeplatek (vzniklý po účinnosti rozhodnutí o úpadku) na daňový nedoplatek, podmínkou k tomu, aby byl takový postup správce daně ústavně konformní“. Takový

závěr ovšem neodpovídá obsahu Nejvyšším správním soudem citovaného nálezu Ústavního soudu.

Jak již bylo v předchozí části tohoto článku specifikováno, Ústavní soud určil několik podmínek, které musejí být naplněny, aby se nejednalo o zvýhodnění správce daně v insolvenčním řízení. Těmito kritérii jsou (i) veřejný zájem, (ii) explicitní zákonné ustanovení, (iii) ústavní konformita a (iv) obhajitelnost takového zvýhodnění¹⁸. Není tedy správný závěr desátého senátu Nejvyššího správního soudu, že jedinou podmínkou pro akceptaci zvýhodnění správce daně je zákonné ustanovení. Nadto, samotná existence výslovného (explicitního) zákonného ustanovení *a priori* neznamená, že zvýhodnění správce daně je ústavně konformní, neboť ústavní konformita je separátní podmínka pro posouzení důvodnosti zvýhodnění správce daně.

Předmětné zákonné ustanovení § 242 DŘ (stejně jako další zákonná ustanovení řešící postavení správce daně a jeho daňových pohledávek v insolvenčním řízení) by tak mělo být podrobeno ústavnímu testu stran (ne)splnění výše uvedených kritérií. To se však v předmětné věci nestalo.

Z výše uvedeného je seznatelné, že existují určité otázky týkající se možnosti započtení daňových pohledávek správce daně v insolvenčním řízení. A to zejména v kontextu určení, podle jaké právní úpravy může dojít k započtení pohledávek správce daně vůči pohledávkám (přeplatkům) daňového subjektu (dlužníka), když tato záležitost má odraz primárně v ust. § 242 odst. 2 a 3 DŘ. Jsou však tato pravidla ústavně konformní a obhajitelná? A podle kterého právního předpisu se možnost započtení daňových pohledávek posuzuje – insolvenčního zákona, nebo daňového řádu?

Možností započtení přeplatku na dani (pohledávky daňového subjektu) na úhradu daňového nedoplatku (pohledávky správce daně) se v kontextu ZSDP¹⁹ zabýval Ústavní soud²⁰. Pokud bych shrnul závěry Ústavního soudu, tak Ústavní soud (i) považuje použití přeplatku daně na úhradu nedoplatku u jiné daně za faktické započtení či (ii) nesdílí rozlišení mezi vratitelným a nevratitelným přeplatkem.

¹⁸ V nálezu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, Ústavní soud konstatoval, že „pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné“.

¹⁹ Srov. ust. § 64 ZSDP.

²⁰ Srov. nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02: „Postup podle § 64 odst. 2 zákona o SpDP, tj. použití přeplatku daně na úhradu případného nedoplatku u jiné daně, je fakticky započtením, protože se jím dosahuje stejného účinku jako u ‚klasického‘ započtení (srov. § 580 a násl. občanského zákoníku). Ústavní soud nesdílí rozlišování mezi vratitelným a nevratitelným přeplatkem, jak činí krajský soud. Součástí konkursní podstaty by se tak staly pouze ‚vratitelné‘ pohledávky stanovené až po odečtení pohledávky věřitele vůči úpadci. Tato konstrukce jde proti smyslu kogentního zákazu jakéhokoli započtení podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o KV. Pro výklad toho, co je vratitelným přeplatkem, se po prohlášení konkursu nepoužije izolovaně již pouze ustanovení § 62 odst. 2 a 4 zákona o SpDP, ale také ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o KV, tedy již výše zmíněný bezvýjimečný zákaz započtení. Jednostranné započítávání prováděné finančním úřadem by v konečném důsledku vedlo k odčerpávání prostředků z konkursní podstaty a zákon o KV by tím ztrácel svůj smysl. Věci se zabýval i Nejvyšší správní soud, jehož plénum vydalo dne 29. dubna 2004 pod č. j. Sst2/2003-225 stanovisko k výkladu vztahu § 64 zákona o SpDP a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o KV. Podle tohoto stanoviska: ‚Daňový přeplatek lze vrátit daňovému subjektu jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, tj. není-li evidován na žádném z jeho osobních účtů žádným správcem daně nedoplatek na dani, přičemž není rozhodné, zda nedoplatek vznikl před nebo po vyhlášení konkursu. Postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení, stanovenými daňovými předpisy.‘“

V jiném rozhodnutí Ústavní soud²¹ rozvinul svoji argumentaci, když dovedl, že z hlediska „daňového“ započtení je zákon o konkursu a vyrovnání²² *lex specialis* oproti ZSDP, když provedl velmi podrobný rozbor jednotlivých výkladových alternativ relevantního jednoduchého práva z hlediska ústavnosti jejich interpretace a aplikace. Ústavní soud totiž konstatoval, že „v případě konfliktu dvou úprav jednoduchého práva stejného stupně právní síly, jež nota bene nejsou ve vztahu inkluze, nýbrž překrývání, je určení toho, která je úpravou obecnou a která speciální, dáno předmětem řízení (jenž je vymezen procesním návrhem). Obecnou je tedy právní úprava, jež z pohledu práva jednoduchého *prima facie* návrhem vymezený předmět řízení reguluje. V posuzované věci je tímto předmětem řízení převedení daňového přeplatku daně z přidané hodnoty na úhradu daňových nedoplatků, čili úprava obecná je vymezena ustanoveními § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Úpravou speciální, která má před obecnou přednost, je pak ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV“.

Od roku 2011 se daňový proces řídí zejména daňovým řádem, který obsahuje ust. § 242 odst. 2 a 3, jež výslovně obsahují možnost započtení vzájemných daňových pohledávek správce daně a dlužníka. Na změnu procesního daňového předpisu reagoval i Nejvyšší správní soud²³, a to se závěrem, že s odkazem na důvodovou zprávu je daňový řád vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*, tj. obrátil výše uvedený názor Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud²⁴ rovněž dodal, že ust. § 242 DR je reakcí na dřívější spory mezi daňovou správou, Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem a že daňový řád reaguje na judikaturu Ústavního soudu tak, že

jakožto *lex specialis* obsahuje vlastní pravidla, která vymezují postavení (režim) daňových pohledávek v insolvenčním řízení. Je však možné pouze na základě změny procesní právní úpravy dovést, který právní předpis je *lex specialis* a který je *lex generalis*?

Předně, Ústavní soud²⁵ postavil svůj rozbor o obecné a speciální úpravě na předmětu řízení, tj. v tomto ohledu se účinností daňového řádu ničeho nezměnilo, neboť předmětem jednotlivých řízení je (zpravidla) převedení daňového přeplatku na úhradu daňových nedoplatků. Zároveň nelze zaměňovat posouzení obecné a speciální právní úpravy se zásadou *lex posterior derogat priori*. V neposlední řadě je stále třeba mít na paměti ústavní test ohledně naplnění kritérií o ústavnosti zákonných pravidel o (ne)zvýhodnění správce daně v insolvenčním řízení. A to z důvodu právního názoru Nejvyššího správního soudu, že zákonodárce zakotvil do daňového řádu vlastní pravidla stran možnosti započtení daňových pohledávek v insolvenčním řízení. Nejsm toho názoru, že novými pravidly v daňovém řádu byly automaticky vyřešeny „výtky“ Ústavního soudu stran (ne)zvýhodnění správce daně a jeho daňových pohledávek v insolvenčním řízení.

Na druhou stranu Ústavní soud vycházel při svých závěrech stran „daňového“ započtení z ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV²⁶, které výslovně zakazovalo²⁷ započtení v rámci konkursního řízení. Oproti tomu v ust. § 140 odst. 2 až 4 insolvenčního zákona jsou vymezeny podmínky, za kterých je realizovatelné vzájemné započtení pohledávek daňového subjektu (dlužníka) a věřitele po rozhodnutí o úpadku. V časovém období mezi zahájením insolvenčního řízení

²¹ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06: „... při posuzování, zda ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, anebo nikoli, vycházel Ústavní soud ze zásady priority speciální před obecnou zákonnou úpravou, k níž se vyslovil v řadě svých nálezů [viz kupř. nález sp. zn. Pl. ÚS 41/02 ze dne 28. 1. 2004 (N 10/32 SbNU 61; 98/2004 Sb.), nález sp. zn. III. ÚS 132/04 ze dne 29. 6. 2004 (N 88/33 SbNU 347), nález sp. zn. II. ÚS 133/04 ze dne 23. 9. 2004 (N 136/34 SbNU 381)] a v této souvislosti reflektoval i relevantní stanoviska doktrinární: ‚Vzniká-li konflikt mezi obecným a zvláštním pravidlem, lze se domnívat, že zákonodárce se prostřednictvím zvláštního zákona chtěl od obecného pravidla odchýlit.‘ (Ch. Perelman, *Logique Juridique*. Paris 1976, cit. dle německého překladu: *Juristische Logik als Argumentationslehre*. Freiburg-München 1979, s. 65). V případě konfliktu dvou úprav jednoduchého práva stejného stupně právní síly, jež nota bene nejsou ve vztahu inkluze, nýbrž překrývání, je určení toho, která je úpravou obecnou a která speciální, dáno předmětem řízení (jenž je vymezen procesním návrhem). Obecnou je tedy právní úprava, jež z pohledu práva jednoduchého *prima facie* návrhem vymezený předmět řízení reguluje. V posuzované věci je tímto předmětem řízení převedení daňového přeplatku daně z přidané hodnoty na úhradu daňových nedoplatků, čili úprava obecná je vymezena ustanoveními § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Úpravou speciální, která má před obecnou přednost, je pak ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV. 43. V citovaném nálezu tedy byl proveden velmi podrobný rozbor jednotlivých výkladových alternativ relevantního jednoduchého práva z hlediska ústavnosti jejich interpretace a aplikace. Ústavní soud, který vycházel ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl k závěru, dle něhož ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 ZSDP. Rozhodnutí obecných soudů, jež uvedenou souvztažnost norem jednoduchého práva neakceptují, ocitají se z tohoto důvodu v rozporu s ustanoveními čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny. 44. Ústavní soud zdůraznil, že vlastnické právo jako právo základní, které je třeba mít při posuzování daného problému na mysli, je chráněno článkem 11 Listiny. Podle jeho odstavce 1 věty první a druhé má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedených ústavních norem žádnou interpretací nelze dovést zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, kterého v daňových věcech reprezentuje správce daně. Výklad zastávaný správními soudy v posuzované věci však ve svých důsledcích stát, resp. správce daně oproti jiným vlastníkům - v případech vyhlášených konkursů v úvahu přicházejících jako konkursní věřitelé - zvýhodňuje a *de facto* mu přiznává privilegované postavení.“

²² Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZKV“ či „zákon o konkursu a vyrovnání“).

²³ Např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 7 Afs 261/2015-18, či ze dne 17. 1. 2019, sp. zn. 5 Afs 249/2016.

²⁴ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2019, sp. zn. 5 Afs 249/2016.

²⁵ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06.

²⁶ Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, a to dle znění účinného ke dni 31. 12. 2006: „Prohlášení konkursu má tyto účinky... započtení na majetek patřící do podstaty není přípustné; to se nevztahuje na závěrečné vyrovnání podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu.“

²⁷ Až na minimální výjimky.

a rozhodnutím o úpadku nejsou stanoveny speciální podmínky pro započtení, když se započtení připouští, avšak při respektování ostatních ustanovení insolvenčního zákona²⁸. Existují ovšem situace, kdy započtení není přípustné, a to v době trvání moratoria²⁹ či po zveřejnění návrhu na povolení reorganizace v insolvenčním rejstříku³⁰.

Pravidla započtení vzájemných pohledávek daňového subjektu (dlužníka) a věřitele se tedy s přijetím insolvenčního zákona změnila, když speciální pravidla byla zakotvena i do daňového řádu. Tyto legislativní změny, časově nesouvisející³¹, ovšem nemohou mít automaticky za následek faktickou změnu náhledu na to, který zákon je speciální a který obecný. Právní náhled Ústavního soudu byl v tomto jednoznačný, když soud podotkl, že pro určení speciality konkrétního zákona je určující předmět řízení – a ten se přijetím insolvenčního zákona a daňového řádu nezměnil. Stále se jedná o otázku převedení daňového přeplatku na úhradu daňových nedoplatků³².

Mohlo by být namítnuto, že obecným zákonným ustanovením o převedení daňového přeplatku na úhradu daňových nedoplatků je ust. § 154 odst. 2 až 5 DŘ, avšak až ust. § 242 odst. 2 a 3 DŘ obsahuje speciální pravidla pro „daňové“ započtení v průběhu insolvenčního řízení. A že právě proto je ust. § 242 odst. 2 a 3 DŘ speciální vůči ust. § 140 odst. 2 až 4 insolvenčního zákona.

Ačkoliv se tato argumentace může zdát jako racionální, tak (i) odporuje názoru Ústavního soudu³³ stran konfliktu dvou právních úprav, (ii) měla by být předmětem čtyřstupňového testu stran (ne)zvyhodnění správce daně³⁴, (iii) jedná se o obecné a speciální ustanovení jen v rámci jednoho procesního právního předpisu a v neposlední řadě (iv) by měly existovat rovné podmínky pro započtení soukromoprávních i veřejnoprávních pohledávek.

Co se poslední podmínky týče, v kontextu judikatorních závěrů Ústavního soudu by se ust. § 140 odst. 2 až 4 insolvenčního zákona mělo vztahovat na kompenzaci jak soukromoprávních, tak veřejnoprávních pohledávek. Tento závěr lze nepřímou dovodit i z nálezu Ústavního soudu,³⁵ který za účinnosti zákona o konkursu a vyrovnání dovedl, že zákon o konkursu a vyrovnání je zvláštním předpisem zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Argumentem *a contrario* je možné dovést, že dnešní insolvenční zákon je zvláštním právním předpisem, který naopak dle ust. § 140 odst. 2 až 4 insolvenčního zákona umožňuje kompenzaci soukromoprávních i veřejnoprávních (daňových) pohledávek, není-li stanoveno jinak.

Ustanovení § 140 odst. 2 až 4 insolvenčního zákona by se proto mělo aplikovat i na vzájemné započtení daňových pohledávek daňového subjektu a správce daně. A to zejména z toho důvodu, aby byla zaručena transparentnost kompenzačních úkonů a rovnost všech věřitelů. Dle ust. § 242 odst. 2 a 3 DŘ se tedy může při „daňovém“ započtení postupovat, avšak pouze za předpokladu, že jsou zároveň splněny podmínky dle ust. § 140 odst. 2 až 4 insolvenčního zákona³⁶.

Aby tak mohlo dojít ke vzájemnému započtení daňových pohledávek daňového subjektu (dlužníka) a správce daně, tak by měly být naplněny níže uvedené podmínky, které fakticky vyplývají z ust. § 140 odst. 2 až 4 insolvenčního zákona:

- i) vzájemná pohledávka daňového subjektu a správce daně,
- ii) vzájemné plnění shodného druhu (daňové pohledávky),
- iii) projev vůle směřující k započtení (kompenzační úkon) – ten musí směřovat vůči osobě s dispozičním oprávněním a musí dojít k přesné specifikaci daňových pohledávek,
- iv) pohledávky způsobilé k započtení – není tak možné započítávat například pohledávky nejisté a neurčité³⁷, s čímž souvisí skutečnost, že až do doby pravomocného ukončení daňového řízení nelze fakticky hovořit o vyměřené či doměřené dani³⁸, tj. jinak by se mělo jednat o nejistou pohledávku³⁹,

²⁸ Např. ust. § 82 odst. 3 či § 111 insolvenčního zákona.

²⁹ Ust. § 122 odst. 3 insolvenčního zákona.

³⁰ Ust. § 324 odst. 3 insolvenčního zákona.

³¹ Nejdříve nabyl účinnosti insolvenční zákon a následně daňový řád.

³² Srov. ust. § 242 odst. 2 a 3 DŘ.

³³ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06.

³⁴ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02: „... pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvyhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné.“

³⁵ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06.

³⁶ To částečně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 1. 9. 2016, čj. 10 Afs 208/2015-36, když konstatoval, že „přeplatek tedy může být správcem daně použit k započtení pouze těch pohledávek, jež uplatnil přihláškou v insolvenčním řízení...“. Na druhou stranu se v tomto rozsudku objevuje dle mého přesvědčení (k tomu viz výše) nesprávná teze, že pravidla „daňového“ započtení v daňovém řádu jsou speciální vůči zákonným pravidlům započtení v insolvenčním zákoně.

³⁷ Srov. ust. § 1987 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

³⁸ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, čj. 8 Afs 104/2007-98: „... právní moc správního rozhodnutí je však vlastnost rozhodnutí, která činí jeho výrok o právu nebo povinnosti závazným, to znamená nenapadnutelným řádnými opravnými prostředky ze strany účastníků řízení. Z procesního hlediska je teprve v tomto okamžiku ukončen postup daňového orgánu při vyměření či doměření daně... u pravomocného rozhodnutí lze již nepochybně vycházet z toho, že daň byla vyměřena nebo doměřena... jestliže ovšem bylo vydáno a oznámeno daňovému subjektu rozhodnutí správce daně, proti němuž je odvolání přípustné a daňový subjekt se odvolání proti němu nezdal, nelze toto rozhodnutí posuzovat tak, že jím byla daň vyměřena nebo doměřena...“ [pozn. – zvýraznění doplněno], či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004-72: „... do doby nabytí právní moci není možné taktéž hovořit o poslední známé daňové povinnosti daňového subjektu (§ 41 odst. 1 věta poslední daňového řádu), neboť daň ještě nebyla pravomocně stanovena rozhodnutím správce daně...“ [pozn. – zvýraznění doplněno], nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2010, čj. 7 Afs 40/2010-80: „... vyměření nebo doměření cla je fáze

- v) započtení provádí osoba (správce daně), která je přihlášeným věřitelem – k tomu, aby věřitel mohl po rozhodnutí o úpadku provést započtení, musí se do insolvenčního řízení s aktivně započítávanou pohledávkou přihlásit (teoreticky může být kompenzační úkon proveden přímo v přihlášce pohledávky, ale musí být zřejmý a určitý),⁴⁰
- vi) započitatelné pohledávky nebyly nabyty neúčinným právním úkonem a v době nabytí započitatelné pohledávky správce daně nevěděl o dlužníkově úpadku – tyto aspekty bude třeba poměřovat specifickostí daňového řízení,
- vii) došlo k úhradě splatné pohledávky dlužníka (daňového subjektu) v rozsahu, v němž převyšuje započitatelnou pohledávku správce daně – mělo by tak dojít nejdříve k vyplacení daňového přeplatku.

Argumentem *a maiori ad minus* dospívám k tomu, že pokud se ust. § 140 odst. 2 až 4 insolvenčního zákona aplikuje i na vzájemné započtení daňových pohledávek (převodění daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku), tak nelze uzavřít jinak, než že započtení vzájemných daňových pohledávek není přípustné v době trvání moratoria a po zveřejnění návrhu na povolení reorganizace v insolvenčním rejstříku⁴¹. Tyto situace ještě více podporuje nutnost nahlížet na pravidla započtení v insolvenčním zákoně jako na speciální pravidla oproti daňovému řádu, neboť pokud není v těchto případech přípustné započtení soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, nelze dovodit, že by mohlo dojít k započtení daňových pohledávek daňového subjektu a správce daně. Tento závěr by byl ve flagrantním rozporu s nálezy Ústavního soudu stran (ne)zvýhodnění správce daně a nesplňoval by s tím související čtyřstupňový test.

3 Daňové „zapodstatové“ pohledávky u daně z přidané hodnoty

Otázka (ne)zvýhodňování správce daně v insolvenčním řízení rezonovala rovněž v kontextu ust. § 44 ZDPH, do kterého byla zákonem č. 47/2011 Sb. implementována pravidla týkající se opravy výše daně z pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Předmětem této části není vysvětlení technických podmínek pro opravu výše daně, ale akcentace propojení tohoto pravidla s postavením správce daně v insolvenčním řízení.

Zákonodárce se snažil prostřednictvím pravidla v ust. § 44 ZDPH (i) umožnit insolvenčním věřitelům opravit výši daně, kterou museli uhradit správci daně v důsledku poskytnutí plnění dlužníkovi, které jim však bylo uhrzeno toliko částečně nebo vůbec, a (ii) zároveň umožnit správci daně, aby mohl takto vrácenou daň nárokovat v insolvenčním řízení jako tzv. zapodstatovou pohledávku dle ust. § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona.

Jak již bylo výše nastíněno, pohledávky za majetkovou podstatou jsou prioritními pohledávkami, u kterých je klíčová zvažovat, zda přiznaná priorita je důvodná. Ve vztahu k pohledávkám státu se nad racionalitou případné priority pozastavil i Nejvyšší soud⁴². Existovala snaha vytvořit z pohledávky státu vzniklé opravou výše daně dle ust. § 44 ZDPH „zapodstatovou“ pohledávku, a to (i) s odkazem na tvrzený vznik samostatného plnění z důvodu takto provedené opravy, které mělo nastat až po rozhodnutí o úpadku⁴³, a (ii) podřazením pod ust. § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona.

Nejvyšší soud však ve svém usnesení ze dne 30. 11. 2011, sp. zn. 29 NSCR 16/2011, určil⁴⁴, že „*příkladem pohledávky, vzniklé v průběhu insolvenčního řízení (po rozhodnutí o úpadku, poté, co insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení dlužníkovy úpadku), která se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje vůbec, je pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (srov. k tomu v literatuře např. Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011, dostupné na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti)*“. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že ust. § 44 ZDPH nemělo do 31. 12. 2013 přímou podporu v textu insolvenčního zákona⁴⁵.

Nejvyšší soud vycházel při formulaci svého názoru zejména z výkladového stanoviska expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo, přičemž jednoznačně dovodil, že takové pohledávky správce daně se neuspokojí. Tento judikatorní názor rozvinul Nejvyšší soud i v dalším rozhodnutí, ve kterém jednoznačně dovodil, že pohledávka správce daně vzniklá v důsledku aplikace ust. § 44 ZDPH by vedla k přímému střetu s ust. § 5 písm. a) insolvenčního zákona. Nejvyšší soud

vyměřovacího řízení, která začíná vydáním rozhodnutí ve formě platebního výměru či dodatečného platebního výměru, kterým správní orgán vyrozumí povinného o stanoveném základu cla a vyměřeném clu, a je ukončeno nabytím právní moci platebního výměru či dodatečného platebního výměru. Až okamžikem nabytí právní moci je stanovená daňová povinnost úplná, neměnná a závazná“ [pozn. – zvýraznění doplněno].

³⁹ Samozřejmě to neznamená, že v daňovém řízení pravomocně stanovená daň je zcela jistá a není o ní pochybnost, neboť ke zrušením rozhodnutí správce daně o vyměření či doměření daně může dojít ve správním soudnictví; pro účely insolvenčního řízení srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 AS 149/2017-121.

⁴⁰ Srov. RICHTER, T. *Insolvenční správce*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 321 a násl.

⁴¹ K začlenění zákazu započtení do insolvenčního zákona došlo novelou zákona č. 217/2009 Sb.

⁴² Srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015.

⁴³ Názor o samostatném plnění odmítl například Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 266/2017-48.

⁴⁴ I některé insolvenční soudy (např. v rámci dohlédací činnosti) ještě před rozhodnutím Nejvyššího soudu zdůraznily, že připuštěním názoru o přednostní pohledávce správce daně by se jednalo o porušení zásady insolvenčního řízení zakotvené v ust. § 5 insolvenčního zákona, spočívající v nedovoleném zvýhodnění státu jako věřitele; srov. např. usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6. 2011, čj. 14 INS 11497/2010-B10.

⁴⁵ Pouze v ust. § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění do 31. 12. 2013 bylo uvedeno, že pohledávkami za majetkovou podstatou jsou „*daně, poplatky, a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění*“.

explicitně uzavřel, že v takovém případě by došlo k pošlapání principu rovných možností věřitelů a takový postup by požadavku ústavní konformity nedostál⁴⁶.

Po vydání výše uvedeného judikatorního závěru Nejvyššího soudu zákonodárce nelenil a do ust. § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona s účinností od 1. 1. 2014 doplnil text „pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty“. Záměr byl jednoznačný – pokusit se z pohledávek správce daně vzniklých z důvodu aplikace ust. § 44 ZDPH vytvořit prioritní (tzv. zapodstatové) pohledávky.

Avšak ani v tomto případě nebyla snaha zákonodárce úspěšná. Nejvyšší soud navázal na své předchozí rozhodnutí z roku 2011, když uvedl, že

- i) prioritizace insolvenčních pohledávek by měla být pregnantně obhajitelná a odůvodněná spíše sociálními než politickými důvody,
- ii) prioritní pohledávky by měly být specifikovány pregnantně a měly by být ospravedlnitelné tak, aby nedošlo k porušení zásad transparentnosti a předvídatelnosti úpadkového práva a aby nezpůsobovaly značnou nestabilitu tržního prostředí, a
- iii) přiznání priority některé pohledávce by muselo být formulováno v rámci legislativního procesu jednoznačně tak, aby byla zřejmá vůle a záměr zákonodárce.

Navíc nadále by musely být splněny ústavněprávní mantinely nezvýhodňování pohledávek správce daně, a to zejména pokud jde o naplnění čtyřstupňového testu.

Nejvyšší soud uzavřel⁴⁷, že „pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není ani po novele insolvenčního zákona provedené s účinností od 1. ledna 2014 zákonem č. 294/2013 Sb. pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje“⁴⁸.

V rámci řešení postavení pohledávek správce daně vzniklých v důsledku aplikace ust. § 44 ZDPH se tak rovněž posuzovala obhajitelnost a důvodnost případné priority těchto pohledávek. Nejvyšší soud ovšem mimo jiné s odkazem na ust. § 5 insolvenčního zákona odmítl, že by správce daně měl mít přednostní postavení.

4 Automatická vykonatelnost daňových pohledávek?

Daňová a insolvenční praxe nezřídka naráží na otázku, zda a případně jakým způsobem se aplikuje a interpretuje ust. § 243 odst. 2 DR⁴⁹. Existovaly výklady, a nebylo jich zrovna málo, že předmětné ustanovení je nutné interpretovat tak, že přisuzuje daňovým pohledávkám správce daně výhodu, a to v podobě nabytí právní moci a případně i vykonatelnosti pro další průběh insolvenčního řízení.

Obecné připuštění takového názoru by rezultovalo v omezení možnosti popření daňových pohledávek správce daně, neboť pravomocné a vykonatelné daňové pohledávky jsou dle ust. § 199 odst. 2 či § 336 odst. 3 insolvenčního zákona fakticky nepopíratelné. Důvody popření daňových pohledávek by byly značně limitovány, a v praxi by tak *de facto* nemohlo dojít k účinnému popření.

Někteří insolvenční soudci uvádějí v rámci incidenčních sporů, že daňové pohledávky správce daně sice byly přezkoumány jako nevykonatelné, avšak jelikož ukončením přezkumného jednání nabyly právní moci a vykonatelnosti, již se k nim bude přistupovat jako k vykonatelným daňovým pohledávkám⁵⁰. A insolvenční správce či dlužník jsou tím pádem velmi omezení v možnostech procesní obrany. V průběhu soudního jednání dokonce někteří insolvenční soudci vysloví právní názor, že jsou toho názoru, že účelem ust. § 243 odst. 2 DR je skutečně zvýhodnění daňových pohledávek. Takový právní názor nelze nejen z ústavněprávního hlediska přijmout.

Akceptací privilegovaného postavení správce daně tím, že jeho pohledávky nabývají (zejména pro incidenční spory) v důsledku ust. § 243 odst. 2 DR právní moci a vykonatelnosti na konci přezkumného jednání, by byla porušena ústavní rovnost insolvenčních věřitelů. Pro ostatní insolvenční věřitele by totiž nadále platilo pravidlo dle ust. § 191 odst. 2 insolvenčního zákona, což by v kontextu s pravidly stran přerušení či zastavení některých soudních či jiných řízení po rozhodnutí o úpadku či prohlášení konkursu představovalo opětovné zvýhodnění správce daně a jeho daňových pohledávek.

Právní názory některých insolvenčních soudců utnul v recentním rozhodnutí ze dne 31. 1. 2019, sp. zn. 29 ICdo 4/2017, Nejvyšší soud, když konstatoval, že „ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu pojí právní moc dosud nepravomocného rozhodnutí správce daně o pohledávce, která není (daňovou) pohledávkou za majetkovou podstatou, s ‚ukončením‘ přezkumného jednání (rozuměj přezkumného jednání, při kterém byla

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015: „Výklad ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty (ve spojení s § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů) způsobem vedoucím k závěru, že státu (správci daně) vzniká vůči dlužníku pohledávka za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona, by vedl k přímému střetu s úpravou obsaženou v § 5 písm. b/ insolvenčního zákona (k pošlapání principu rovných možností věřitelů) a požadavku ústavní konformnosti by nedostál.“

⁴⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015.

⁴⁸ Obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2018, čj. 5 AfS 266/2017-48.

⁴⁹ A to v zásadě bez ohledu na aktuálně účinné znění předmětného ustanovení.

⁵⁰ Srov. například protokol o jednání ve věci incidenčního sporu vedeného u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 27 ICm 3216/2017: „... soud dává poučení účastníkům, že pohledávky byly přezkoumány v režimu nevykonatelných, ale nyní jsou již vykonatelné a s ohledem na tuto skutečnost důkazní břemeno je na žalovaných a je tedy na žalovaných, aby skutečnosti, které proti předmětným pohledávkám namítají, prokázali.“

taková daňová pohledávka přezkoumána). To znamená, že ani v těch případech, v nichž se rozhodnutí příslušného orgánu stává (má stát) vykonatelným dnem právní moci rozhodnutí, nebylo rozhodnutí správce daně, které nabylo právní moci podle ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, v době svého přezkumu pravomocným ani vykonatelným. Tím více to platí pro ty případy, v nichž se rozhodnutí příslušného orgánu stává (má stát) vykonatelným po uplynutí lhůty počítané (až) od jeho právní moci⁵¹. Pohledávky správce daně proto nemohou být v takových případech pravomocné ani vykonatelné, a to zejména pro účely incidenčních sporů.

Při výkladu výše uvedené otázky se v průběhu incidenčních řízení bohužel projevil určitý systémový nedostatek⁵¹, kdy daňové spory měli rozhodovat v incidenčních sporech insolvenční soudci⁵². Avšak insolvenční soudci nezdědili⁵³, že při řešení předmětných daňových otázek byli nuceni se poprvé seznámit se zněním daňového řádu či dalších daňových zákonů (o daňové judikatuře ani nemluvě). S tím souviselo i posuzování otázky ze strany insolvenčních soudců, kdy vlastně nabývají daňové pohledávky splatnosti (vykonatelnosti).

U běžného vyměřovacího či doměřovacího řízení platí, že splatnost daně je odlišná dle jejího konkrétního druhu, avšak v případě vyměření či doměření daně, jejíž výše se bude lišit od daně uvedené v daňovém tvrzení (příznání), je vyměřená či doměřená daň zpravidla splatná do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru⁵⁴. Avšak v případě vydání zajišťovacího příkazu v průběhu daňového řízení se aplikuje ust. § 168 odst. 4 DŘ a splatnost daně nastává již nabytím právní moci platebního výměru⁵⁵.

Smyslem a účelem dle ust. § 243 odst. 2 DŘ rozhodně nebylo a s ohledem na ust. § 5 insolvenčního zákona ani nemůže být, aby pohledávky správce automaticky nabyly vykonatelnosti, a to bez ohledu na to, že daňové řízení se v insolvenčním řízení nepřerušuje. Navíc rozhodně neplatí, že by snad ust. § 243 odst. 2 DŘ mělo mít prioritu ohledně možnosti nabytí vykonatelnosti v průběhu insolvenčního řízení, potažmo po rozhodnutí o úpadku a přezkumném jednání.

5 Kdy vlastně končí daňové řízení – opravdu po přezkumném jednání?

Ustanovení § 243 odst. 2 DŘ má vliv i na posouzení, zda daňové řízení, které běží i po zahájení insolvenčního řízení, končí a případně ke kterému časovému okamžiku se tak má stát. Dle ust. § 140d odst. 2 písm. a) a § 266 odst. 4 insolvenčního zákona se sice daňová řízení nepřerušují po rozhodnutí o úpadku a ani po prohlášení konkursu, ale záměrem bylo, aby daňové řízení o (předinsolvenčních) pohledávkách správce daně, které se mají v insolvenčním řízení uplatňovat přihláškou⁵⁶, v určitý časový okamžik (ukončením přezkumného jednání) skončilo.

Předně, a to se v daňové praxi moc neděje, je při výkladu ust. § 243 odst. 2 DŘ zásadní rozeznávat, zda je předmětem daňového řízení pohledávka správce daně, či pohledávka daňového subjektu (tvrzená v daňovém tvrzení). Ustanovení § 243 odst. 2 DŘ mluví totiž jen na pohledávky správce daně, které se do insolvence přihlašují⁵⁷. V případě pohledávek daňového subjektu se daňové řízení nezastavuje (a ani nepřerušuje) a tyto pohledávky nenabývají ukončením přezkumného jednání automaticky právní moci.

Jelikož daňové řízení se skládá z několika dílčích řízení (ust. § 134 odst. 3 DŘ), mimo jiné z vyměřovacího (doměřovacího) či odvolacího řízení, je nutné na daňové (nalézací) řízení nahlížet jako na jednotné řízení. A to zejména z toho hlediska, že aby se mohlo jednat o daňovou pohledávku správce daně (ať už v jakékoliv výši), mělo by dojít k vyměření či doměření daně⁵⁸.

Kam tímhle mířím? Pokud je předmětem daňového řízení (daňovým subjektem) tvrzená pohledávka správce daně, a to od jeho počátku, tj. v daňovém řízení je nesporné, že dojde k vyměření či doměření daně (pohledávky správce daně), avšak není například jisté, v jaké výši, ust. § 243 odst. 2 DŘ se aplikuje.

Avšak v situaci, kdy předmět daňového řízení je primárně vymezen tvrzeným nárokem daňového subjektu (jeho pohledávkou, odpovídající například nadměrnému odpočtu daně z přidané hodnoty), nemělo by se ust. § 243 odst. 2 DŘ aplikovat, a to z důvodu, že není zřejmé, zda z tvrzené

⁵¹ Později byl vyřešen zejména rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2018, čj. 5 Afs 266/2017-48.

⁵² K tomu srov. zejména poslední část tohoto článku.

⁵³ Upřímnost insolvenčních soudců shledávám jako pozitivní sebereflexi a upozornění na možnou systémovou chybu rozhodování daňových sporů v incidenčních sporech.

⁵⁴ Srov. ust. § 139 odst. 3 či § 143 odst. 5 DŘ.

⁵⁵ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26.

⁵⁶ Srov. důvodovou zprávu k ust. § 243 odst. 2 DŘ: „... odst. 2 stanoví, že v souvislosti s insolvenčním řízením dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se daňových povinností, které vznikly do rozhodnutí o úpadku. Časový okamžik zastavení nastane ukončením přezkumného jednání, a to ex lege s tím, že vydané rozhodnutí nabývá tímto dnem právní moci.“

⁵⁷ Srov. ust. § 173 a násl. insolvenčního zákona.

⁵⁸ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, čj. 8 Afs 104/2007-98: „... jestliže ovšem bylo vydáno a oznámeno daňovému subjektu rozhodnutí správce daně, proti němuž je odvolání přípustné a daňový subjekt se odvolání proti němu nevzdal, nelze toto rozhodnutí posuzovat tak, že jím byla daň vyměřena nebo doměřena...“; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2010, čj. 7 Afs 40/2010-80: „... až okamžikem nabytí právní moci je stanovená daňová povinnost úplná, neměnná a závazná.“

pohledávky daňového subjektu se skutečně stane pohledávka správce daně. Označit nějakou daň za vyměřenou či doměřenou (tj. vzniká daňová pohledávka správce daně⁵⁹) přitom lze až nabytím právní moci platebního výměru⁶⁰.

V této souvislosti nelze dovést, že i pro daňové řízení, jehož primárním předmětem řízení byla tvrzená pohledávka daňového subjektu, platí ust. § 243 odst. 2 DŘ, a to jen z důvodu, že ve vyměřovacím (doměřovacím) řízení dospěl prvostupňový správce daně k závěru, že se naopak jedná o jeho daňovou pohledávku. Přípuštěním takového závěru bychom dospěli k ústavně nekonformnímu stavu stran (ne)zvyšování správce daně v insolvenčním řízení, byť se může jednat o teoretickou variantu⁶¹, že správce daně jakožto insolvenční věřitel je schopen a především oprávněn přetransformovat pohledávku daňového subjektu ve svoji pohledávku.

O pohledávku správce daně se ve výše uvedeném případě může jednat až v okamžiku, kdy platební výměr, kterým se určuje pohledávka správce daně (ačkoliv primárním předmětem daňového řízení byla tvrzená pohledávka daňového subjektu), nabyl právní moci. Ustanovení § 243 odst. 2 DŘ by se proto nemělo v těchto situacích aplikovat.

Není samozřejmě vyloučena situace, kdy primárním předmětem daňového řízení je pohledávka správce daně a následně se dospěje k závěru, že v předmětném daňovém řízení existuje naopak pohledávka daňového subjektu, ačkoliv půjde o velmi výjimečné situace. S ohledem na primárně vymezený předmět daňového řízení (daňovým subjektem tvrzená daňová pohledávka správce daně) se v těchto případech ust. § 243 odst. 2 DŘ aplikuje.

6 Vliv rozhodnutí ve správním soudnictví ve věcech daní na insolvenční řízení

Soudní praxe se již ustálila na závěru, že i po rozhodnutí o úpadku či prohlášení konkursu může dojít k soudnímu přezkumu daňových rozhodnutí orgánů finanční správy (či rozhodnutí jiných orgánů veřejné moci) v rámci správního soudnictví⁶².

K přezkumu daňových pohledávek a rozhodnutí správce daně tak dochází ze zákona primárně v rámci správního soudnictví, a to zejména z důvodu, že takový přezkum vyžaduje podrobnou odbornost a zkušenost přezkumného soudu, co se

posuzování daňových otázek týče, což bylo mj. i důvodem zřízení Nejvyššího správního soudu a soustavy správního soudnictví obecně (k tomu blíže viz důvodová zpráva k soudnímu řádu správnímu). Řešení daňových otázek předpokládá erudici a zkušenost konkrétních soudců v předmětné materii, a proto přezkoumání daňových otázek náleží správním soudům v čele s Nejvyšším správním soudem, když pro účely takových přezkumů byl vytvořen i speciální procesní právní předpis – soudní řád správní⁶³.

V situaci, kdy daňové pohledávky, resp. rozhodnutí správce daně má v rámci incidenčního sporu přezkoumávat a rozhodovat insolvenční soud (soudce), u kterého je předpoklad, že hlavní náplní jeho činnosti jsou insolvenční a civilněprávní záležitosti a spory, dochází tak dle mého přesvědčení k odepření práva na spravedlivý proces a práva na zákonného soudce, neboť o daňové záležitosti má rozhodovat soud, který s největší pravděpodobností není ani odborně podrobně vzděláván ve vztahu k aplikaci daňových předpisů a judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. Evropskou unií harmonizovaný systém daně z přidané hodnoty), Ústavního soudu či Nejvyššího správního soudu týkajících se daňových otázek.

Tato problematika byla ve vztahu k některým jiným otázkám a pohledávkám (např. sankce za správní delikty) běžně přezkoumávaným ve správním soudnictví vyřešena mj. tím, že dle ust. § 170 písm. d) insolvenčního zákona se takové pohledávky v insolvenčním řízení neuspokojují.

Nadto, jelikož většina insolvenčních věřitelů disponuje soukromoprávní pohledávkou, již je insolvenční soudce s ohledem na své odborné zařazení zpravidla schopen objektivně a odborně přezkoumat, neboť se týká civilněprávní oblasti, u daňových pohledávek správce daně je tato situace opačná.

Pohledávky soukromoprávních věřitelů jsou tak předmětem podrobného přezkumu, zejména v rámci případných incidenčních sporů, avšak ve vztahu k daňovým rozhodnutím (pohledávkám) správce daně je insolvenční soud značně limitován, a to svou odborností, erudicí, (ne)zkušenostmi a (ne)znalostí ve vztahu k přezkumu daňových rozhodnutí (pohledávek) správce daně. Samozřejmě se nejedná o nějaké pochybení insolvenčního soudu (soudce), avšak o zásadní a ústavně nepřijatelnou systémovou chybu při přezkumu daňových rozhodnutí (pohledávek) správce daně v rámci insolvenčního řízení a vlivu soudního rozhodnutí ve správním soudnictví na postavení daňové pohledávky v insolvenčním řízení.

⁵⁹ BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a K. ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, komentář k ust. § 153 odst. 2. Dostupné z ASPI: „Osoba, u níž takové skutečnosti nastanou, vstupuje ve veřejnoprávní poměr ke státu (správci daně), aniž je v této době ještě znám (peněžní) obsah daňové povinnosti. O daňovém dluhu a daňové pohledávce nelze ovšem v tomto stádiu ještě hovořit, neboť dluh předpokládá především, aby byla daňová povinnost podle času, místa a výše vůči určité osobě konkretizována. Jakmile je výše daně určitá, hradí ji daňový subjekt jako svůj daňový dluh; tomuto dluhu odpovídá na straně státu daňová pohledávka.“ O daňové pohledávce tak lze hovořit nejdříve v okamžiku vyměření či doměření daně, když i daňový řád rozlišuje pojmy jako (i) daňová povinnost dle ust. § 3 DŘ, (ii) daň, resp. stanovení daně dle ust. § 139 a násl. DŘ, (iii) daňová pohledávka dle ust. § 153 odst. 2 DŘ a (iv) nedoplatek či splatná daňová pohledávka dle ust. § 153 odst. 1 DŘ.

⁶⁰ Srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, čj. 8 Afs 104/2007-98, ze dne 9. 6. 2010, čj. 7 Afs 40/2010-80, či ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004-72.

⁶¹ Bohužel, judikatura správních soudů ve správním soudnictví potvrzuje, že se jedná o i reálné situace.

⁶² Srov. např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121.

⁶³ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Není totiž z povahy věci vyloučeno, že insolvenční soud nebude schopen přezkoumat daňové rozhodnutí (pohledávku) správce daně tak komplexním, podrobným a sofistikovaným způsobem jako soukromoprávní pohledávky jiných věřitelů. Za této situace se tak stát (správce daně) dostává do výhodnější pozice oproti ostatním (soukromoprávním) věřitelům, neboť jeho rozhodnutí (pohledávka) je přezkoumáno insolvenčním soudem (soudcem), který však není na takový přezkum adekvátně připraven a vybaven (viz výše), na rozdíl od správních soudů (soudců). Stát by se tak prostřednictvím zákonodárce a úpravou příslušných ustanovení zejména insolvenčního zákona ústavně nepřijatelným způsobem zvýhodnil pro účely insolvenčního řízení oproti soukromoprávním věřitelům a zkrátil by i práva daňových subjektů (dlužníků) domoci se přezkumu daňových rozhodnutí (pohledávek) správce daně spravedlivým způsobem a u zákonného (správního) soudu.

To je i důvodem, proč by se dle mého názoru rozhodnutí ve správním soudnictví následně měla reálně projevit v rámci insolvenčního řízení, neboť zaručení ochrany ústavně garantovaných práv je přednější⁶⁴ než rychlost insolvenčního řízení. Ukončení účasti správce daně v insolvenčním řízení (minimálně v nějakém rozsahu odpovídajícím zrušujícímu soudnímu rozhodnutí) lze realizovat například prostřednictvím aplikace ust. § 186 insolvenčního zákona či v případě konkursu tak, že by insolvenční správce nezařadil daňovou

pohledávku do upraveného seznamu přihlášených pohledávek, který je podkladem pro návrh na vydání rozvrhového usnesení. Je však seznatelné, že řešení této otázky bude ještě předmětem bohaté diskuse a soudního rozhodování.

7 Závěr

Dílejší oblasti, o kterých bylo pojednáno v rámci tohoto článku, úzce souvisejí s otázkou, zda nedochází k ústavně nepřijatelnému zvýhodňování postavení správce daně a jeho daňových pohledávek v rámci insolvenční hry na úkor ostatních insolvenčních věřitelů. Aby se nejednalo o zvýhodnění správce daně v insolvenčním řízení, měl by být realizován zejména ústavněprávní čtyřstupňový test, kdy by v rámci jednotlivých stupňů mělo být posouzeno, zda k umožnění „zvýhodnění“ existuje (i) veřejný zájem, (ii) explicitní zákonné ustanovení, (iii) ústavní konformita a (iv) obhajitelnost takového zvýhodnění⁶⁵.

Neupřednostňování žádného insolvenčního věřitele tak musí být zaručeno. V opačném případě by mohla nastat situace jako v textu fenomenálního hitu Karla Gotta „*ze zdi na mě tupě zírá po trezoru temná díra, poznám tedy bez nesnází, že tam nepochybně něco schází*“, když trezor by si z majetkové podstaty daňového subjektu (dlužníka) odnesl správce daně jako prioritní věřitel, a pro ostatní insolvenční věřitele by tak v majetkové podstatě zůstala jen „temná díra“.

⁶⁴ V tomto ohledu lze při argumentaci vycházet ze zásady vyslovené správními soudy v rámci soudního přezkumu zajišťovacích příkazů „jednou a dost“ (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, sp. zn. 2 Afs 239/2015). Pokud správní soudy zruší rozhodnutí správce daně o daňové pohledávce, měl by nastat následek, že tato daňová pohledávka (pokud vůbec nějaká existuje) se v insolvenčním řízení již neuspokojuje, resp. nelze již vydat nové rozhodnutí. Správci daně jakožto orgány veřejné moci si musejí být vědomi, že pokud nesplnili své zákonné povinnosti související s existencí (uznáním) daňové pohledávky a následným rozhodnutím, tak již nemají další šanci svá pochybení napravit.

⁶⁵ V nález ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, Ústavní soud konstatoval, že „pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné“.

Konec s nezdaňováním korunových dluhopisů

Ing. Josef Medek
Finanční správa ČR



Nejen v poslední době je oblíbeným tématem odborné veřejnosti problematika tzv. korunových dluhopisů v souvislosti s vyplácením nezdaněných úroků jejich upisovatelům. Vývoj daňových souvislostí v uvedené oblasti v sobě od roku 2011 skrývá postupně mnoho zajímavostí, a to od zavedení specifického zaokrouhlení základu daně a daně, které jako vedlejší efekt ve spojení s dalšími okolnostmi způsobilo reálné nezdanění úroků, až po jeho zrušení v roce 2020. Cílem tohoto příspěvku je detailněji na tento vývoj z hlediska daně z příjmů nahlédnout a vytvořit si tak o uvedeném tématu komplexnější obraz.

Nejprve se jen pro představu velmi stručně zastavíme u toho, co je to dluhopis a které právní předpisy ho upravují. Dluhopis je dluhový cenný papír. Tento instrument je upraven převážně zákonem č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dluhopisech“), a to jak co se týče některých základních pojmů, jako například kdo je emitent, co je to dluhopis a co se rozumí emisí dluhopisů, tak například i z pohledu jejich emisních podmínek, vydání dluhopisu, výnosu dluhopisu a jeho vyplácení nebo splácení dluhopisu. Důležitým předpisem, ze kterého se vycházelo do 31. 12. 2013, byl také zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů a dále od 1. 1. 2014 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

1 Zdanění příjmů souvisejí s dluhopisy

Při posuzování zdanění vyplacených úroků (příjmů ze zdrojů v ČR) z dluhopisů jejich držitelům se řídíme zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“ či „zákon o daních z příjmů“). Úroky plynoucí z držby dluhopisů u daňových rezidentů ČR v podstatě zdaňujeme dvojným způsobem, a to v závislosti na tom, zda se nabyvatelem dluhopisů a následným příjemcem úroků z nich plynoucích stává právnická, nebo fyzická osoba. V případě právnické osoby, která je poplatníkem ve smyslu § 17 odst. 3 ZDP (právnická osoba – daňový rezident ČR), se vyplacené úroky zahrnují pod příjmy dle § 18 odst. 1 ZDP a jsou zdaňovány na úrovni obecného základu daně z příjmů právnických osob ve smyslu § 20 ZDP. Co se týče vyplacených úroků fyzickým osobám, které jsou poplatníky ve smyslu § 2 odst. 2 ZDP (fyzická osoba – daňový rezident ČR), ty se potom zahrnují pod příjmy z kapitálového majetku

ve smyslu § 8 odst. 1 písm. a) ZDP a jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně ve smyslu § 36 odst. 2 písm. a) ZDP ve výši 15 %.

Nesmíme zapomenout, že příjemcem vyplacených úroků může být také daňový nerezident ČR. Vždy je nutné příjem vyplácený této osobě českým daňovým rezidentem posoudit s odkazem na skutečnost, zda má daný příjem ve vztahu k daňovému nerezidentovi v České republice zdroj vymezený v § 22 ZDP. V případě zahraniční právnické osoby, která je poplatníkem ve smyslu § 17 odst. 4 ZDP, se úrokový příjem z dluhopisů se zdrojem v ČR zdaňuje buď prostřednictvím stále provozovny ve smyslu § 22 odst. 1 písm. a), pokud jsou úroky jejím příjmem, nebo v případě, že úroky jejím příjmem nejsou, je zdroj příjmů vymezen v § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP a podléhá zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 nebo písm. c) zákona o daních z příjmů, pokud příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění neuvádí něco jiného. Pokud by se jednalo o poplatníka ve smyslu § 2 odst. 3 ZDP, pak v případě úrokových příjmů z dluhopisů je zdroj příjmů na území ČR dán s odkazem na § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP. Jde-li tedy o úrokové příjmy z dluhopisů plynoucí fyzickým osobám ze zdrojů na území ČR, pak v případě českého daňového nerezidenta podléhá tento příjem zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 nebo písm. c) ZDP ve výši 15 % nebo 35 % (případně modifikovaná smlouvou o zamezení dvojího zdanění).

2 Definice korunového dluhopisu

Korunové dluhopisy jsou známy jako dluhopisy, jejichž nominální hodnota činí 1 Kč. Definici pojmu „korunový dluhopis“ však nenajdeme v žádném právním předpise. Jejich daňový režim je dovozen ze způsobu specifického zaokrouhlení základu daně z příjmů vybírané zvláštní sazbou daně a výše této daně, který byl uveden v § 36 odst. 3 ZDP a který se uplatní na základě pravidel uvedených v předchozím odstavci. V případě zaokrouhlení šlo o to, že základ daně se stanovil samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se pak zaokrouhlil na celé Kč dolů a daň se následně zaokrouhlila také na celé Kč dolů; výsledná daň po zaokrouhlení vyšla 0 Kč. V praxi se vyskytují případy, kdy nominální hodnota dluhopisu není 1 Kč, ale je vyšší a k reálnému nulovému zdanění dojde také. Například v případě, že máme dluhopis, jehož nominální hodnota činí 40 Kč a úrok činí 4 %, tedy 1,6 Kč, základ daně po zaokrouhlení bude 1 Kč.

Vypočtená daň ve výši 15 % je 0,15 Kč, a po zaokrouhlení tedy 0 Kč.

Výše uvedené pravidlo zaokrouhlování se nám do § 36 odst. 3 ZDP dostalo v souvislosti s přijatým zákonem č. 188/2011 Sb., změna zákona o kolektivním investování a změna některých dalších zákonů, který nám uvedené ustanovení s účinností od 15. 7. 2011 novelizoval. Konkrétně byla do § 36 odst. 3 ZDP vložena věta: „*Daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou daně se zaokrouhluje na celé koruny dolů.*“ Dané pravidlo zaokrouhlování platilo do 31. 12. 2012. A jaký byl smysl zavedení této změny? V důvodové zprávě k zákonu č. 188/2011 Sb. je k příslušnému ustanovení uvedeno, že se výslovně upravuje zaokrouhlení daně vybírané zvláštní sazbou, a to na celé koruny dolů, a to de facto z důvodu snížení administrativní náročnosti jak na straně plátce daně, tak i na straně správce daně.

Zákonem č. 192/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, byl s účinností od 1. 1. 2013 výše uvedený způsob zaokrouhlení změněn (samotný pozměňovací zákon však nabyl účinnosti již dne 12. 7. 2012, a účinnost změny uvedeného zaokrouhlení posunul tedy až na dobu o přibližně půl roku později). Konkrétně do ustanovení § 36 odst. 3 ZDP byla vozena věta sedmá, která stanoví, že u příjmů uvedených v § 36 odst. 2 s výjimkou dividendového příjmu se základ daně a sražená daň nezaokrouhluje a celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu se zaokrouhluje na celé koruny dolů. Výše uvedený předpis také obsahoval přechodné ustanovení čl. IV bodu 2, které zjednodušeně řečeno stanovilo, že u úrokových příjmů z dluhopisů emitovaných přede dnem 1. 1. 2013 se i nadále postupovalo podle obecného pravidla zaokrouhlování v § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012.

V praxi to tedy znamenalo, že příjmy v podobě úroků ze všech emitovaných korunových dluhopisů do 31. 12. 2012, kdy nabyvatelem byly fyzické osoby nebo vybraní daňoví nerezidenti, vstupovaly při jejich výplatě do výhodného režimu zdanění (zaokrouhlení základu daně a daně) i po 1. 1. 2013 za tehdy platných předpisů v podstatě na dobu neurčitou.

V souvislosti s korunovými dluhopisy je také v neposlední řadě důležité poznamenat, že dne 1. 8. 2012 nabyl účinnosti zákon č. 172/2012 Sb., který změnil zákon o dluhopisech v tom smyslu, že rozvolnil podmínky pro emisi dluhopisů. Konkrétně do 31. 7. 2012 musela emisi dluhopisů schvalovat Česká národní banka, zatímco od 1. 8. 2012 stačilo pouze zpřístupnit emisní podmínky, čímž se vydávání dluhopisů značně zjednodušilo.

3 Využití v praxi

Kdo tedy korunové dluhopisy a s tím také spojené daňové výhody využil? V první řadě bylo „efektivního“ nulového zdanění příjmů z dluhopisů ve větším měřítku využito v roce 2012 u státních korunových dluhopisů, vydaných Ministerstvem financí ČR. Stát měl v úmyslu těmito dluhopisy motivovat občany k tomu, aby si je zakoupili. V době, kdy Ministerstvo financí ČR tyto emise zahájilo, došlo také ke schválení zákona, jak bylo výše uvedeno, který výrazně zjednodušoval pravidla pro neveřejné emise dluhopisů i soukromým subjektům a který výrazně omezil roli České národní banky jakožto regulátora. Byla odstraněna povinnost emitenta předložit České národní bance emisní podmínky ke schválení a vypuštěny byly i některé další pasáže týkající se dohledu nad emitenty. Daňové výhody byly v průběhu roku 2012 diskutovány odbornou veřejností i médií. Následně korunové dluhopisy využívaly nejen banky, ale i ostatní obchodní korporace. V roce 2012 bylo vydáno přes 500 emisí v nominální hodnotě přes 100 mld. Kč. Od roku 2013 pak došlo pak k výraznému snížení počtu emisí korunových dluhopisů.

4 Situace od 1. 1. 2020

O tom, že by se úrokové příjmy z korunových dluhopisů začaly znovu zdaňovat, se hovořilo již delší dobu, zákonodárce poprvé konkrétní návrh na změnu zákona (zrušení příslušného přechodného ustanovení) Poslanecké sněmovně předložil v březnu 2017.

Konečně s účinností od 1. 1. 2020 došlo zákonem č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, ke změně úpravy zdanění úroků z emitovaných dluhopisů před 1. 1. 2013. Tento zákon obsahuje přechodné ustanovení čl. IV bod 4, které stanoví: „*Na úrokový příjem plynoucí ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona z dluhopisu emitovaného před 1. lednem 2013 se použije § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona; v těchto případech se nepoužije čl. IV bod 2 zákona č. 192/2012 Sb.*“ Uvedené přechodné ustanovení tedy ruší přechodné ustanovení, které bylo účinné od 1. 1. 2013 a zajišťovalo reálné nulové zdanění úroků z emitovaných korunových dluhopisů před 1. 1. 2013. Od 1. 1. 2020 se tedy při zdaňování úroků z uvedených korunových dluhopisů řídíme § 36 odst. ZDP účinným od 1. 1. 2013, to znamená, že při zaokrouhlení pouze základu daně reálně vždy dojde k zdanění těchto úroků (jelikož daň se již nezaokrouhluje). Důvodová zpráva k uvedené změně obsahuje pouze informaci o tom, že se navrhuje úprava nekoncepčního zdanění úrokových příjmů plynoucích z dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013.

Skutečný vlastník¹ příjmů – víme, o čem přesně se bavíme?

Mgr. Simona Hornočová
daňový poradce č. 2550, Kocián Šolc
Balaščík

Ing. Radek Novotný
daňový poradce č. 2986, Allen & Overy

Řada daňových poradců (troufáme si dokonce tvrdit, že většina) se nejspíš ještě dnes podiví, co u tohoto tématu vidíme za problém. Při náhodné zmínce, že jsme se po několika přednáškách pustili do psaní článku, reagoval jeden z kolegů dotazem, proč tomu věnujeme takovou spoustu času, když „to je přece jasné, při výplatě podepíše příjemce čestné prohlášení, a tím je vyřešeno“. Pravdou je, že pokud se člověk zrovna nezabýval daňovým poradenstvím pro finanční instituce, nemusel se možná za celou svoji kariéru potýkat s otázkou, zda je bezprostřední příjemce vyplácených úroků, licenčních poplatků nebo dividend také jejich skutečným vlastníkem. V naprosté většině případů prostě plátcem obdržel podepsané čestné prohlášení, uplatnil srážkovou daň podle potvrzeného rezidentství příjemce a dál se touto věcí nezabýval. A pokud byla platba poukázána českému příjemci, zabývat se tím by ho ani nenapadlo. V českém daňovém prostředí se totiž prakticky nevyskytovaly spory ohledně tohoto tématu². Jeden z autorů tohoto článku, který často poskytuje daňové poradenství mezinárodním finančním institucím, sice pravidelně týral toho druhého, aby vyjádřil a hlavně obhájil svůj názor na to, zda v určitém zobecněném scénáři strukturovaných finančních produktů či vztahů je, či není bezprostřední příjemce skutečným vlastníkem příjmu – a s jakou mírou pravděpodobnosti věří, že by bylo možné tento názor obhájit před soudem. Avšak v běžné české daňové praxi se takové debaty většinou skutečně nepotřebovaly vést, protože „kde není žalobce, není soudce“.

Domníváme se však, že situace se změnila. Soudní dvůr Evropské unie vydal dlouho očekávaná rozhodnutí ve věci několika dánských kauz, kde poprvé rozhodoval o výkladu pojmu „skutečný vlastník“ použitého v komunitárním právu. Smršť článků zahraničních odborníků na mezinárodní zdanění ukazuje, že nejen pro daňové poradenství, ale zejména pro klienty se jistým způsobem zhmotnila neřešitelná noční můra. Což je výsledek podle nás nespravedlivý, přestože



zrovna my obecně chápeme potřebu bojovat s daňovým plánováním, které se dostalo za hranu. Avšak takovou mírou právní nejistoty, dopadající na standardní podnikání, nemůže být tento boj vyvážen. Shodou okolností se zároveň téměř současně objevily u českých krajských soudů na opačných koncích republiky první dva případy, které řeší problematiku skutečného vlastníka. Což je do jisté míry paradoxní, když se i OECD a Evropská komise po letech marné snahy o vyjasnění tohoto konceptu a jeho jednotný výklad napříč národními státy vydaly při budování nástrojů proti nežádoucím daňovým optimalizacím jiným směrem. O jednom z těchto českých případů už rozhodl i Nejvyšší správní soud. Pokud by se měl zobecnit, o klidné spaní by mohla přijít velká spousta lidí, i zde podle nás nespravedlivě. Podnájemci, distributoři licencí a různých značek, franšizanti a další podnikatelé, kteří nenakupují práva přímo od jejich majitele. O finančních institucích a jejich klientech i firmách vyplácejících dividendy svým zahraničním vlastníkům, do kterých vstoupil strategický investor, nemluvě. Což jsou v dnešním globalizovaném světě zcela obvyklé, seriózní obchodní modely.

O tématu se v českém daňovém prostředí doposud mnoho nemluví, ale podle nás by se mluvit mělo. Řada z nás si možná stále neuvědomuje, do jaké míry právní nejistoty nás v naprosto standardních podnikatelských situacích může aplikace konceptu skutečného vlastníka uvrhnout. Podle našeho názoru je tento koncept zrádný hned z několika důvodů. Jedním z nich je, že na první pohled působí poměrně jednoduše. Bez detailního zkoumání historie jeho vzniku, vývoje a bezprecedentně nejednotné implementační i aplikační praxe se tak skutečně jeví. To pak podporuje tendence rozhodovat „na pocit“, bez kontextu důvodů, proč tento koncept vlastně vznikl. Tedy jestli opravdu bude dopadat jen tam, kam dopadat měl. Ze světa bohužel vidíme, že nejistota provázející koncept skutečného vlastníka dává možnost rozhodovat „politicky“ (méně korektně řečeno – účelově). Což právní jistotě rozhodně nepomáhá.

¹ „Beneficial owner.“ Angličtina je typickým sjednocujícím jazykem v oblasti mezinárodního zdanění a pro řadu kolegů z oboru je používání pojmosloví v tomto jazyce mnohem srozumitelnější. Občas se tedy k němu budeme uchýlovat.

² Několik rozsudků Nejvyššího správního soudu sice řešilo problematiku, která se podle popsané skutkové situace ve skutečnosti týkala problematiky skutečného vlastníka, nicméně rozhodnutí správce daně bylo postaveno na jiných argumentech. Soud se tedy ke konceptu skutečného vlastníka nevyjadřoval (tyto rozsudky pro dokreslení stručně zmíníme dále v našem článku).

Poměrně často se v praxi také stává, že při posuzování skutečného vlastníka je v principu uplatňována logika, na které je postavený koncept skutečného majitele (tedy konečného příjemce výhod, „ultimate beneficial owner“). To je ovšem pojem z oblasti pravidel proti praní špinavých peněz, který s konceptem skutečného vlastníka nemá nic společného. Sleduje odlišný cíl a jeho podstata je zcela jiná. Přitom prostudovat po odborné stránce alespoň základní důležité zdroje je značně časově náročné, což v dnešním rychlém světě leckoho odradí. Velká část nosných materiálů se navíc dá najít jen v zahraničních databázích, za které se platí nemalé peníze. Spousta lidí k nim tedy nemá přístup.

Rozhodli jsme se proto podělit se s čtenáři o svá poznání, která jsme při hledání výkladu pojmu „skutečný vlastník“ učinili. V článku postupně projdeme jeho vznik a vývoj na úrovni OECD, začlenění tohoto konceptu do českého práva a do práva Evropské unie („EU“). Pro dokreslení zmíníme také některé kauzy, které byly v průběhu času rozhodovány různými národními soudy po celém světě, abychom své úvahy uzavřeli komentářem k výše zmíněným rozhodnutím Soudního dvora. A pro srovnání doplníme i názory generální advokátky, které podle nás ukazují, o jak velký koncepční problém se ve skutečnosti jedná.

1 OECD

1.1 Vznik konceptu „skutečného vlastníka“

Jelikož koncept skutečného vlastníka příjmů pochází z pera OECD, při hledání jeho výkladu je třeba primárně vyjít z dokumentů právě této organizace. Kde jinde lze totiž zjistit smysl a cíl než u samotného stvořitele? V Modelové smlouvě OECD a Komentáři³ z roku 1963 ještě nebyla o skutečném vlastníkově žádná zmínka. Pro příklad, v druhém odstavci článku 10, Dividendy, bylo uvedeno:⁴ „Dividendy však mohou být zdaněny ve státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a podle práva tohoto státu, ale tato daň nepřekročí...“⁵ Odkaz na skutečného vlastníka byl poprvé začleněn do textu Modelové smlouvy OECD a Komentáře z roku 1977. Výše citovaná pasáž v článku 10 se změnila následovně: „Dividendy však mohou být zdaněny ve státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a podle práva tohoto státu, ale, **pokud je příjemce skutečným**

vlastníkem dividend, tato daň nepřekročí...“⁶ (doplňný text je zvýrazněn autory). Stejným způsobem byly doplněny články 11, Úroky, a 12, Licenční poplatky.

Důvod doplnění této podmínky do tří článků Modelové smlouvy OECD, které upravují typické druhy pasivního příjmu, byl vysvětlen v Komentáři 1977, konkrétně k článku 1, Osoby, na které se smlouva vztahuje. Jsme přesvědčeni, že toto vysvětlení je pro pochopení podstaty konceptu skutečného vlastníka zásadní. Z hlediska systematického bylo totiž zařazeno do části, která má nadpis „Improper use of the Convention“, tedy nesprávné použití smlouvy (ve smyslu špatné, nežádoucí, popř. podvodné). V tomto komentáři se praví, že účelem smluv o zamezení dvojímu zdanění je podporovat pohyb zboží, služeb, kapitálu a osob prostřednictvím odstranění mezinárodního dvojího zdanění, zároveň je ale zdůrazněno, že tyto **smlouvy „nemají pomáhat vyhýbání se zdanění nebo daňovým únikům“**⁷. A co je důležité, „některé takové situace Modelová smlouva řeší, například tím, že **představila koncept ‚skutečného vlastníka‘** (v článcích 10, 11 a 12)“⁸.

Z citovaného textu poměrně jasně vyplývá, že koncept skutečného vlastníka měl napomoci zabránit takovým situacím, kdy dochází ke **zneužití** výhod plynoucích z uplatnění smluv o zamezení dvojímu zdanění. Což je třeba důsledně odlišovat od **využití** těchto výhod v rámci férového rozhodování podnikatele o tom, jakým způsobem zorganizuje či „nastrukturuje“ svůj byznys, aby minimalizoval své náklady, včetně daňového zatížení. Jinými slovy, koncept skutečného vlastníka by měl být uplatněn v situacích, kdy současně dochází k naplnění znaků zneužití, a to v kontextu konkrétních skutkových okolností. Hranice mezi zneužitím a využitím se pochopitelně může s vývojem společenských realit posouvat a nikdy nebude zcela ostrá. Výsledky rozhodování veřejné moci by však vždy měly vnímat reálné podmínky provozování ekonomické činnosti a být „při použití zdravého rozumu“ přesvědčivé, resp. spravedlivé, protože jedině to následně zajistí důvěru ekonomických subjektů v právní systém a motivuje k jeho dodržování.

Pro bližší vysvětlení nového konceptu skutečného vlastníka bylo v komentářích k článkům 10, 11 a 12 Modelové smlouvy 1977 doplněno, že omezení zdanění ve státě zdroje příjmu není možné uplatnit, pokud mezi skutečného příjemce

³ Modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a kapitálu (*Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*) a Komentář k článkům Modelové smlouvy (*Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*), vydávané OECD. Tyto dokumenty budeme v článku označovat jako „Modelová smlouva OECD“ a „Komentář“. V případě konkrétní verze uvedeme rok vydání, např. „Modelová smlouva 1977“.

⁴ Modelová smlouva OECD i Komentář nejsou k dispozici v českém jazyce. Pro účely článku proto používáme své vlastní překlady. V některých případech uvádíme i citace nebo pojmy v angličtině, jelikož v oblasti mezinárodního zdanění se používá typické pojmosloví, díky kterému účastníci diskuse pohybující se v tomto oboru přesně rozumějí obsahu sdělení.

⁵ V anglickém originále: „However, such dividends may be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident, and according to the law of that State, but the tax so charged shall not exceed...“

⁶ V anglickém originále: „However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the recipient is the beneficial owner of the dividends the tax so charged shall not exceed...“

⁷ Čl. 1 bod 7 Komentáře 1977, v originále „they should not, however, help tax avoidance or evasion“. V principu totožný text obsahuje tento bod Komentáře dodnes.

⁸ Čl. 1 bod 10 Komentáře 1977, v originále „[s]ome of these situations are dealt with in the Convention, e.g. by introduction of the concept of ‘beneficial owner’ (in Articles 10, 11 and 12)“. I zde zůstal původní text zachován, v dalších úpravách Komentáře došlo jen k ještě explicitnějšímu vyjádření původní myšlenky.

(„beneficiary“) a plátce příjmu je vložen prostředník či zprostředkovatel („intermediary“), jako například zástupce či zmocněnec („agent or nominee“)⁹. Domníváme se, že použitý způsob formulace komentáře u dotčených článků mohl významně přispět k nejednotnosti v interpretaci pojmu skutečný vlastník napříč členskými státy OECD (a následně EU) a ve výsledku k nekonzistentnímu používání tohoto konceptu v praxi, jak bude dále demonstrováno. Důvodem je, že na rozdíl od vysvětlujícího komentáře k článku 1, směřujícího k jeho materiální podstatě, byly v komentáři k článkům 10, 11 a 12 použity výrazy, které běžně označují formální právní vztahy. Podpořily tak některé tendence vnímat koncept skutečného vlastníka optikou právních ujednání mezi jednotlivými zúčastněnými subjekty, kdy podstata vyjádřená smyslem a cílem v komentáři k článku 1 jako by často zůstávala zapomenutá v pozadí. Navíc se přístup opřený o právní postavení musel jevit účastníkům ekonomických vztahů pro jejich praxi jako výrazně „uchopitelnější“, zvláště vezmeme-li v úvahu dobu, ve které vznikl. V sedmdesátých letech minulého století bychom sice již v některých specifických rozsudcích našli vyjádření principu zákazu zneužití, ale rozhodně neovlivňoval běžný způsob uvažování při interpretaci daňového práva.

Rozdíl ve způsobu vyjádření zamýšleného obsahu či „logiky“ nově představeného konceptu skutečného vlastníka při porovnání komentáře k článku 1 a k článkům 10, 11 a 12 je skutečně zarážející, až se nabízí spekulace, že každý text psal jiný autor a výsledek mezi sebou nekonzultovali. Pravděpodobnější je ovšem úvaha, že autoři Komentáře 1977 chtěli uživatelům u konkrétních druhů příjmů poskytnout určitou praktickou pomůcku k výkladu tohoto nového konceptu obecně popsaného v komentáři k článku 1. Z dnešního pohledu se ovšem jeví, že pro praxi tím nadělali „více škody než užítu“ v podobě dodnes přetrvávající nejistoty, kterou je kvůli tomuto nesouladu obtížné historicky ukotvit. Otevírá se tak prostor vlivům nesouvisejících národních konceptů, nebo dokonce případných „ideologických“ trendů a „pocitových“ závěrů.

Jinými slovy, „skutečný vlastník“ je sice pojem Modelové smlouvy OECD, pokud však není dostatečně jasně definovaný, přirozeně na něj bude každý nahlížet optikou principů či pravidel svého právního řádu. To může zcela seriózně, přes veškerou snahu jednotlivých výkladových vodítek Komentáře, vést k dramaticky rozdílným závěrům. Je dobré si připomenout, že Modelová smlouva OECD slouží jako základ pro uzavírání dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění mezi desítkami až stovkami různých států s rozdílným právním prostředím a Komentář má sloužit v této různorodosti jako určitý jednotící směr výkladu. Vždy se však aplikuje na právní vztahy, které vznikají podle práva jednotlivých států, a v praxi by bylo utopické se domnívat, že interpretace smluv v oblasti mezinárodního zdanění nebude ovlivněna nastavením či zvyklostmi právních řádů dotčených smluvních států. Při kontaktu se zahraničními kolegy, kteří se problematikou mezinárodního zdanění zabývají, se tato skutečnost mnohokrát potvrdila.

Pro příklad: při způsobu interpretace daňového práva v České republice, kultivovaného Nejvyšším správním soudem, se jeví jako zbytečné v Komentáři uvádět, že zprostředkovatel, zmocněnec či zástupce se nemohou dovolávat výhod smlouvy uzavřené státem, jehož jsou rezidenty, pro účely zdanění těch příjmů, které nepřijímají pro sebe, ale pro někoho jiného. V našem prostředí bychom takové subjekty z povahy jejich postavení za příjemce daného příjmu vůbec nepovažovali, byť vystupují jako osoby, k jejichž rukám je daný příjem poukazován. Za vysvětlením v Komentáři tedy můžeme mít tendenci hledat něco, co tam ve skutečnosti není. Podle našich zkušeností byl totiž přístup k výkladu daňového práva v jiných částech světa (zvláště směrem na západ od našich hranic) nezdánlivě velmi odlišný. V zažité praxi byla pravidla skutečně často vykládána poměrně formalisticky a celý systém aplikace mezinárodního zdanění byl na tomto přístupu postaven. Jako typický příklad lze vzpomenout holandská pravidla pro určení místa skutečného vedení (jako klíčového kritéria pro určení daňového rezidentství), která „dotazníkovým způsobem“ určovala, kolik z členů statutárních orgánů musí být holandskými rezidenty (přičemž nikomu nevadilo, že se jedná o dosazené právníky či daňové poradce) nebo kolikrát za rok musí představenstvo sednout do letadla a fyzicky se dostavit na jednání na holandské území, kde během hodiny schválí zásadní strategická rozhodnutí (bez ohledu na to, kolik času předtím členové strávili při jejich přípravě ve svých kancelářích umístěných ve zcela jiných státech). Pro úplnost podotýkáme, že se bavíme o oficiálním způsobu interpretace dlouhodobě přijímaném daňovými orgány. Zkušenost jednoho z autorů, kdy zahraniční odborník na semináři k problematice mezinárodního zdanění předával asi před deseti lety zkušeným kolegům z celého světa své hodnotné know-how spočívající v poznání, že jednotlivé firmy v rámci daňového plánování mezinárodních struktur by nově neměly být jen právními formálními schránkami, ale měly by mít nějakou ekonomickou podstatu („substance“), pomohla v tomto ohledu pochopit mnohé. Troufáme si totiž tvrdit, že v českém prostředí by čerpání daňových výhod postavené na pouhé „prázdné“ formě při korektním výkladu neobstálo nikdy. Cílem této vsuvky je upozornit na skutečnost, že Komentář a jeho doplnění i ostatní materiály OECD je dobré číst s tímto kontextem, protože český přístup k interpretaci práva nemusel být při jejich formulaci ten rozhodující. Jinými slovy, je dost dobře možné, že koncept skutečného vlastníka (vedoucí k odmítnutí výhod ze smlouvy bezprostřednímu příjemci příjmu) měl být používán pro („nastrčené“) příjemce ve zmiňovaném právním postavení (zprostředkovatel, zmocněnec atd.).

1.2 Související koncept „conduit company“

Abychom se vrátili k historickému exkurzu do vzniku a vývoje konceptu skutečného vlastníka, měli bychom uvést, že v Modelové smlouvě ani v Komentáři 1977 se zatím nevykytla žádná zmínka o souvisejícím konceptu, kterým je tzv. „conduit company“¹⁰. Tento koncept byl rozpracován

⁹ Pro příklad čerpáno z komentáře k čl. 10 bod 12 Komentáře 1977, v originále „the limitation of tax in the State of source is not available when an intermediary, such as agent or nominee, is interposed between the beneficiary and the payer...“.

¹⁰ Tento pojem se překládá ještě hůř než všechny ostatní z oblasti mezinárodního zdanění („průtočná společnost“ nezni příliš odborně). Proto jej v textu uvádíme v anglickém originále. V principu má jít o společnost, která ve skutečnosti slouží pouze k tomu, aby přes ni „proteklely“ určité příjmy k jejich skutečnému vlastníkovi, aniž by měla ve skutečnosti právo jakkoliv s dotčenými prostředky samostatně nakládat.

v samostatné zprávě vydané v roce 1986 („*Conduit Report*“)¹¹. Autoři zprávy vyjadřovali znepokojení nad nežádoucím využíváním výhod zakotvených ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění, které bylo prakticky shodně vyjádřeno i ve výše zmiňovaném komentáři k článku 1 Modelové smlouvy 1977 v souvislosti s představením konceptu skutečného vlastníka. Bohužel dodnes není jasné, zda „*conduit company*“ má být jen specifickým případem absence skutečného vlastnictví, a tento koncept je tedy podmnožinou konceptu skutečného vlastníka, nebo stojí vedle sebe a v určitých situacích se nemusejí překrývat.

Z hlediska obsahu pojmu „*conduit company*“ zpráva říká, že jde o takovou právní entitu, kdy hlavním nebo jediným účelem jejího vytvoření je záměr určité osoby získat výhody ze smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které by jinak neměla k dispozici. Zpráva se zabývá situacemi, kdy společnost umístěná ve smluvním státě slouží k zajištění průtoku („*channeling*“) příjmů ekonomicky náležejících osobě v jiném státě, přitom zapojení této „*conduit company*“ umožní využít výhody ze smlouvy, které pro tuto třetí osobu nebyly zamýšleny. Zpráva obsahuje také popis možných přístupů k zabránění takovému nezamýšlenému využívání výhod. Jelikož jde o koncept obtížně zobecnitelný (a, upřímně řečeno, podle nás i obtížně uchopitelný), nebudeme se jím podrobněji zabývat. Pouze bychom chtěli zdůraznit jeden důležitý fakt, který se prolíná celým textem. Ve všech příkladech je totiž zdůrazňován cíl daného konceptu, kterým je **snaha zamezit zneužívání výhod** ze smlouvy v situacích, na které nebyly cíleny – s tím, že tuto skutečnost je třeba vždy zohledňovat, jelikož jinak by způsoby řešení uváděné ve zprávě často dopadly i na případy, které mají standardní hospodářskou podstatu („*genuine business*“). Tento fakt je zároveň slabinou daného konceptu, protože, stejně jako koncept skutečného vlastníka, podle našeho názoru vede k zamýšlenému cíli pouze za předpokladu, že je současně posuzováno naplnění znaků zneužití práva (v tomto případě představovaného smlouvami o zamezení dvojímu zdanění). Z toho také plyne naše pochybnost, zda oba tyto koncepty vůbec kdy prokázaly nějaký specifický přínos své existence, když jsou oba v zásadě nástroji proti zneužití. Respektive jestli by pro přehlednost právního prostředí nebylo lepší namísto snahy o vyladění několika složitě definovatelných konceptů teoreticky sloužících k řešení této záležitosti prostě aplikovat jednotný koncept zneužití práva s jeho judikatorně propracovanými pravidly.

Z praktického pohledu může být zajímavé také připomenout výše citovanou pasáž ohledně „hlavního nebo jediného účelu“ „*conduit company*“ a porovnat ji s obsahem nedávno zakotveného, výrazně jednodušším způsobem formulovaného principu označovaného jako „*Principle Purpose Test*“ (PPT) v jednom z bodů akčního plánu OECD v rámci aktivity

BEPS (viz další kapitola článku). Samotná zpráva („*Conduit Report*“) totiž v závěru uvádí, že její aplikace může vést k vytvoření komplikovaných pravidel a zatěžující daňové administrativě a že může být lepší u složitých struktur upřednostnit použití principu přednosti obsahu před formou či disimulace. Zpráva navíc neobsahuje žádný konkrétní návrh změny Modelové smlouvy. Projevila se až v roce 1992 v Komentáři (k článku 1), kam z ní byly včleněny popisy zneužívacích praktik a doporučení státům pro vyjednávání smluv (pojem „*conduit company*“ však paradoxně nebyl v Komentáři v této souvislosti vůbec zmíněn). OECD pak postupně vydávala další zprávy, které měly za cíl pomáhat v boji se škodlivými daňovými praktikami.¹²

1.3 Další vývoj ohledně konceptu skutečného vlastníka

V Komentáři k Modelové smlouvě 2003 došlo v rámci snahy o další vyjasňování konceptu skutečného vlastníka k upřesnění způsobu, jakým by měl být při aplikaci smluv o zamezení dvojímu zdanění tento koncept interpretován, a to v návaznosti na výše citované doplnění komentáře k článkům 10, 11 a 12 z roku 1977. Připomínáme, že zde Komentář na rozdíl od článku 1 používal výrazy indikující právní vztahy (tedy nikoliv ekonomickou podstatu). Použitá formulace zjevně působila přesně takové výkladové problémy, jaké bychom očekávali. Do Komentáře 2003 bylo totiž doplněno, že pojem „skutečný vlastník“ není používán v úzkém „technickém“ smyslu, ale má být chápán v kontextu a ve světle smyslu a cíle smlouvy, včetně prevence zneužití či vyhýbání se zdanění¹³. Znovu tedy bylo výslovně potvrzeno, že jde o nástroj proti zneužití práva.

Do Komentáře 2003 byla k článkům 10, 11 a 12 doplněna i pasáž výslovně zmiňující „*conduit company*“, která se pokoušela s odkazem na výše zmíněný „*Conduit Report*“ (z roku 1986!) blíže vysvětlit tento koncept. Bylo zde uvedeno, že „*conduit company*“ nemůže být standardně vnímána jako skutečný vlastník, ačkoliv je formálním vlastníkem, pokud má z praktického pohledu velmi malou možnost s předmětným příjmem nakládat. Bohužel v dovětku byla připodobněna k pouhému svěřenskému či jinému správci jednajícím na účet zúčastněných stran, což z našeho pohledu výklad opět spíše zatemnilo (jelikož se autoři opět uchýlili k použití právních pojmů namísto setrvání u nastíněné materiální podstaty).¹⁴

Přes všechny uvedené kroky se v praxi v různých státech pojem skutečný vlastník stále vykládal rozdílně, přitom mělo jít o autonomní, tedy jednotně interpretovaný pojem Modelové smlouvy OECD¹⁵. OECD proto zpracovala materiál nazvaný Vyjasnění významu „skutečného vlastníka“ v Modelové smlouvě OECD¹⁶ („Vyjasnění významu“).

¹¹ Zpráva *Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies*, přijatá Radou OECD 27. 11. 1986.

¹² Například zprávu *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue* z roku 1998 nebo navazující dokument *Restricting the Entitlement to Treaty Benefits* z roku 2002. Všechny tyto dokumenty jsou vedeny bojem proti zneužití práva („*anti-avoidance*“).

¹³ Pro příklad čerpáno z komentáře k článku 10 bod 12 Komentáře 2003, v originále „[t]he term ‘beneficial owner’ is not used in a narrow technical sense, rather, it should be understood in its context and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance“.

¹⁴ Pro příklad jsme vycházeli z textu Komentáře 2003, k článku 10 bod 12.1.

¹⁵ Jsme přesvědčeni, že problémy s nejednotnou interpretací mohl vyvolat i fakt, že pojem skutečný vlastník ve skutečnosti Modelová smlouva OECD vůbec nedefinuje (přestože byl vždy jako pojem Modelové smlouvy vnímán). Veškeré definice vyplývají jen z Komentáře a jeho postupného „ladění“ (navíc u různých článků pojetého odlišně, viz výše).

Návrh k diskusi byl publikován v roce 2011, revidovaný text pak v roce 2012. Pro úplnost připomínáme, že na vyjasnění tohoto konceptu pracovala OECD od roku 1977, kdy byl představen, a jeho zamýšlené vylepšení pomocí doprovodného konceptu „*conduit company*“ bylo publikováno v roce 1986. Přesto jej v roce 2012 nebyly státy schopné používat jednotně. Domníváme se, že důvod tohoto selhávání je jasně viditelný i z průběhu diskuse, která probíhala ohledně výše zmíněného dokumentu Vyjasnění významu. Text pracovního návrhu totiž vyvolal zásadní připomínky zástupců řady ekonomických sektorů, které upozorňovaly na skutečnost, že navržená formulace pravidel zasahuje do zcela standardních obchodních modelů¹⁷, přesně jak bylo indikováno autory výše zmíněné zprávy „*Conduit Report*“. Pro příklad, ve Vyjasnění významu se původně uvádělo, že skutečným vlastníkem není příjemce, který „*zjevně nemá plné právo obdržené prostředky užít*“¹⁸ v důsledku omezení daného smluvním či právním závazkem předat obdrženou platbu jiné osobě. Po zmíněných připomínkách byl text upraven tak, že bylo vypuštěno slovo „plné“ (finální text tedy zněl, že příjemce „*nemá právo obdržené prostředky užít*“). Zároveň bylo doplněno, že předmětný závazek se musí vztahovat k obdržené platbě, a nezahrnuje tedy smluvní či právní závazky nespojené s přijatou platbou, i když tyto závazky efektivně způsobí, že příjemce musí přijaté prostředky použít k jejich uspokojení. Jak se ovšem tyto dvě situace odliší, už text neuvádí. Zda tyto formulace skutečně přispěly k vyjasnění daného konceptu, si asi každý uzavře sám¹⁹. Na závěr uvádíme, že konečný text Vyjasnění významu byl v roce 2014 začleněn do Komentáře k Modelové smlouvě 2014 (v zásadě byl jen doslovně přepíráván, aniž by došlo k nějakému propojení se stávajícím textem Komentáře).

1.4 Nový směr aktivit OECD v boji proti nežádoucímu využívání daňových výhod – iniciativa BEPS

Již v únoru 2013 představila OECD zcela nový komplexní akční plán v rámci boje s daňovými úniky, resp. snižováním daňových základů a odlévání zisků („*Base Erosion and Profit Shifting*“, „BEPS“). Mezi patnácti body akčního plánu byl obsažen i bod 6, který se zabývá zabráněním, resp. předcházením zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění („*Prevent treaty abuse*“). Tento bod byl rozpracován v samostatném materiálu *Preventing the Granting of Treaty Benefits*

in *Inappropriate Circumstances*, jehož první návrh byl publikován v roce 2014 a finální znění v roce 2015. Jeho záměrem bylo identifikovat způsoby zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění, zejména tzv. „*treaty shopping*“, tedy situace, kdy osoby nárokují výhody ze smluv v situacích, ve kterých nebylo poskytnutí těchto výhod zamýšleno.

Aktivity v rámci bodu 6 akčního plánu BEPS tedy sledují zcela shodný cíl jako koncept skutečného vlastníka a „*conduit company*“. Přitom bylo deklarováno, že mají tyto dva koncepty plnohodnotně nahradit a zároveň pokrýt i situace, ve kterých v praxi stále selhávaly. Tato skutečnost naznačuje, že se OECD po téměř čtyřiceti letech snah o vycizování konceptu skutečného vlastníka, které však nikdy nedospěly ke sjednocení výkladu v rámci národních států a stále vyvolávaly řadu otázek a nejistot, rozhodla tento koncept dál nerozvíjet a vydala se místo toho jinou cestou. Pro takový závěr svědčí i poměrně neúspěšná snaha o vyjasnění konceptu skutečného vlastníka z roku 2011 (viz výše Vyjasnění významu) i fakt, že výsledek Vyjasnění významu byl už jen mechanicky začleněn do Komentáře 2014, bez viditelné vazby na dosavadní text.

OECD tedy představilo v rámci bodu 6 akčního plánu BEPS nový nástroj proti nežádoucímu využívání výhod ze smluv o zamezení dvojímu zdanění, včetně řešení „*conduit*“ finančních struktur, jak se uvádí v předmětném materiálu. Tímto nástrojem je zavedení tzv. testu hlavního účelu („*Principle Purpose Test*“), popřípadě (zejména pro státy „*common law*“) klauzule upravující omezení výhod („*Limitation on Benefits*“).²⁰ V principu lze tedy říci, že se OECD rozhodla jít cestou prosazování principu zákazu zneužití práva. Domníváme se, že z hlediska sledovaného cíle bude tato cesta nejen efektivnější a lépe zacílená, ale hlavně zejména z pohledu daňových subjektů bude přinášet výrazně vyšší míru právní jistoty ve srovnání s neukotveným konceptem skutečného vlastníka, který si dodnes různé národní soudy vykládají zcela odlišně. Minimálně bude jasné, že cílíme na zneužití výhod ze smlouvy, a nikoliv na podnikatelské struktury, které mají reálný ekonomický důvod (a nemělo by také, na rozdíl od praktické aplikace konceptu skutečného vlastníka, dále docházet k nesprávnému směřování s konceptem „konečného uživatele výhod“, resp. v české terminologii „skutečného majitele“, v angličtině „*ultimate beneficial owner*“, který má zcela jiný smysl a cíl).

¹⁶ V anglickém originále *Clarification of the meaning of “beneficial owner” in the OECD Model Tax Convention*.

¹⁷ Námitky zaznívaly zejména z finančního sektoru ohledně zcela běžných, typických produktů (například repo operace), ale i od dceřiných společností distribuujících dividendy, trustů, které spravují prostředky svých beneficentů, ve vztahu k používání běžných zajišťovacích nástrojů a podobně.

¹⁸ V originále „*clearly does not have the full right to use and enjoy...*“.

¹⁹ Jak jsme opakovaně uváděli výše, z našeho pohledu je možné tato pravidla smysluplně aplikovat pouze za předpokladu, že je zároveň posuzováno, zda skutkové okolnosti vedou v konkrétní situaci k závěru, že došlo ke zneužití výhod ze smlouvy. Jinak by se z uplatnění tohoto konceptu (a tedy odmítnutí výhod ze smlouvy) nedaly vyloučit zcela běžné situace, kdy si například podnikatel zajistí měnové či úrokové riziko na přijatém úvěru sjednáním derivátu s bankou, který je ve své podstatě spojen s „výměnou“ finančních toků (například pevný úrok za plovoucí). Nebo situace, kdy se podnikatel zaváže splácet bankovní úvěr poskytnutý na nákup obchodního podílu z přijatých dividend. Nebo když dojde k příkazání pohledávky v rámci výkonu rozhodnutí. Znovu se tedy podle nás potvrzuje, že koncept skutečného vlastníka je funkční jen při současném naplnění zneužití práva.

²⁰ Tento nástroj by měl být začleněn do jednotlivých bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění prostřednictvím tzv. mnohostranného nástroje podle bodu 15 akčního plánu BEPS („*Multilateral Instrument*“), který by měl smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené jednotlivými přistoupivšími státy hromadně modifikovat v tom rozsahu, v jakém se přijatá opatření setkají. Začlenění testu hlavního přínosu (PPT) nebo rozšířené klauzule omezení výhod (LoB) je minimálním standardem, který musí přijmout každý zúčastněný stát (Česká republika se zatím zavázala k přijetí právě tohoto minimálního standardu).

Abychom tuto kapitolu zcela uzavřeli, je dobré zmínit, že se tato aktivita OECD projevila i v rámci EU, a to jako součást směrnice označované ATAD²¹. V článku 6 bylo začleněno obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu („GAAR“), podle něhož bude při stanovení základu daně odhlíženo od jednání či uspořádání („arrangements“), jejichž hlavním či jedním z hlavních cílů bylo získání daňové výhody nezamýšlené příslušnou právní úpravou a která nejsou autentická („genuine“), s přihlédnutím ke všem relevantním faktům a okolnostem²². Pro úplnost, do českého právního řádu bylo toto pravidlo nakonec implementováno prostřednictvím § 8 odst. 4 daňového řádu²³. Vynecháme úvahy nad tím, zda se díky tomu nějak změnila interpretace v porovnání s obdobím, kdy existence principu zákazu zneužití práva byla v českém právním řádu dovozována judikaturou Nejvyššího správního soudu, když zde vedle sebe stojí národní a evropský přístup. Přitom interpretace toho evropského se může ve světle akčního plánu vyvíjet poměrně odlišně.

2 Skutečný vlastník v českém daňovém prostředí

Frekvence potřeby řešit tuto problematiku a intenzita zájmu, který v české daňové praxi vzbuzovala, bude nejspíš velmi individuální. Jak jsme naznačovali v úvodu, jeden z autorů se v rámci své profese pohybuje v okruhu běžných podnikatelských subjektů a s výjimkou poměrně rutinně vystavovaných prohlášení pro účely uplatnění sazby srážkové daně podle rezidentství příjemce se s řešením problematiky skutečného vlastnictví ani se zpochybnutím takových prohlášení v praxi nesetkal. Při teoretickém studiu materiálů OECD mu sice tam uváděná vysvětlení zpravidla připadala poněkud problematická, nepřikládá tomu ale zásadní význam. Možná zejména díky ujišťování obsaženému ve všech těchto materiálech, že koncept skutečného vlastníka je nástrojem proti zneužívání výhod ze smluv o zamezení dvojímu zdanění, na standardní nastavení podnikatelských vztahů by tedy neměl vůbec dopadat. Podobné zkušenosti nejsou na trhu nijak neobvyklé. Druhý autor ovšem již poměrně dlouho pracuje převážně pro sektor nadnárodních finančních institucí a tam se naopak řešení otázek skutečného vlastníka v kontextu různých finančních produktů vyskytovalo poměrně často. To ostatně potvrzuje i odezva v rámci připomínek k výše zmíněnému Vysvětlení významu konceptu skutečného vlastníka z roku

2011, kdy nejvíce potenciálních výkladových problémů a nejistoty avizovaly právě finanční instituce.

2.1 Skutečný vlastník v českých právních předpisech

Žádné zajímavé materiály, které se v minulosti v českém daňovém prostředí zabývaly konceptem skutečného vlastníka, jsme neobjevili. Historický pokyn Ministerstva financí D-177 z roku 1998 (resp. D-91 z roku 1994) konstatoval, že sazba srážkové daně u zaknihovaných cenných papírů se použije podle státu rezidentství skutečného vlastníka, a nikoliv správce, pokud je zapsán jako majitel účtu v SCP. Ve *Finančním zpravodaji* č. 1/2001 bylo publikováno sdělení Ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, které jen doslovně kopírovalo text Komentáře k Modelové smlouvě OECD. Zajímavější pak byl pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky, publikovaný ve *Finančním zpravodaji* č. 10/1/2005. Na základě tohoto pokynu, který uváděl skutečné vlastnictví příjmů jako podmínku přiznání výhod ze smlouvy i podle zákona o daních z příjmů, slouží v běžné praxi jako důkazní prostředek čestné prohlášení o skutečném vlastnictví. Následně bylo vydáno ještě sdělení k praktické aplikaci tohoto pokynu, a to ve *Finančním zpravodaji* č. 3/2/2006. Dohledali jsme i jeden příspěvek na Koordináční výbor, který se zabýval skutečným vlastníkem příjmů²⁴. V jeho závěrech se například uvádí, že vlastnictví podkladového aktiva není podmínkou skutečného vlastnictví příjmu (což může být zajímavé například v kontextu nedávného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci „sublicence výroby ruských vagónů“, o kterém se později v článku také zmíníme).

Do českých právních předpisů byl koncept skutečného vlastníka poprvé začleněn od 1. 5. 2004 v souvislosti s implementací směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států („směrnice o úrocích a licenčních poplatcích“). V § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů²⁵ byl uveden text v principu doslovně převzatý z této směrnice (který zároveň odpovídá formulaci v komentáři k článkům 11 a 12 Modelové smlouvy OECD, používá tedy právní terminologii).²⁶ Následně bylo od roku 2008 použito konceptu skutečného vlastníka rozšířeno (nad rámec směrnice²⁷) i na dividendy a příjmy z prodeje

²¹ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu („Anti Tax Avoidance Directive“, „ATAD“).

²² V angličtině: „For the purposes of calculating the corporate tax liability, a Member State shall ignore an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of the applicable tax law, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances.“ Citováno z čl. 6 směrnice ATAD.

²³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění („daňový řád“). Ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu, zní: „Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“

²⁴ Příspěvek č. 234/09.04.08 – Skutečný vlastník příjmů – zdanění výnosů z investic do majetkových práv v zahraničí.

²⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění („zákon o daních z příjmů“).

²⁶ § 19 odst. 6 ZDP ve znění účinném od 1. 5. 2004: „Příjemce úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.“

²⁷ Ve směrnici Rady č. 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, resp. její aktualizaci č. 2011/96/EU („směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“), totiž podmínka skutečného vlastnictví vůbec obsažena není.

podílů (resp. od roku 2014 v rámci změny terminologie používané v zákoně o daních z příjmů na podíly na zisku a úverové finanční nástroje). Od roku 2009 se vztahuje také na některé úrokové příjmy (a od roku 2011 i dividendy) plynoucí instituci penzijního pojištění.

2.2 Starší judikatura českých soudů a některá mezinárodní srovnání

V historii rozhodování českých soudů, zejména tedy Nejvyššího správního soudu, jsme nenalezli žádnou kauzu, ve které by soud posuzoval uplatnění konceptu skutečného vlastníka. Několik málo případů se této problematice sice dotýkalo, nicméně byly rozhodnuty na základě jiných skutečností²⁸.

2.2.1 Kauza vloženého holdingu

Jedním z nich je například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2011, sp. zn. 2 Afs 86/2010 (kauza Elektrárny Opatovice). V posuzovaném případě skupina firem začlenila při restrukturalizaci před vstupem České republiky do EU mezi britskou mateřskou společností a českou dceřinou společností nový holding, umístěný v Holandsku, a dosáhla tak nulového zdanění dividend vyplácených z České republiky. Dividendy přitom i po restrukturalizaci posílala česká dcera rovnou britské (původní mateřské) společnosti. Správce daně označil nový holandský holding jako „formálního příjemce“, aplikoval na platbu dividend smlouvu o zamezení dvojímu zdanění nikoliv s Holandskem, ale s Velkou Británií a předepsal české společnosti srážkovou daň k přímému placení. Kasační stížnost podanou Odvolacím finančním ředitelstvím však druhý senát zamítl z důvodu, že závěry správce daně neměly před vydáním rozhodnutí oporu ve spisu (odpověď na mezinárodní dožádání měl správce daně k dispozici až po vydání rozhodnutí, zbytek důkazů označil soud spíše za indicie). K problematice skutečného vlastníka se soud vyjádřil jen velmi obecně, v principu se omezil na citaci příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Pro srovnání se nabízí zmínit z mezinárodního prostředí známý případ „Indofood“ z roku 2006²⁹. Jednalo se sice o soukromoprávní, a nikoliv daňový spor, nicméně za tím účelem musel britský civilní soud posoudit povahu v principu stejných kroků, které byly realizovány v kauze Elektrárny Opatovice, z daňového pohledu. Spor smluvních stran spočíval v tom, zda lze za „rozumné opatření“ považovat reorganizaci, která spočívala ve vložení holandského „mezičlánku“ mezi mateřskou společnost Indofood, sídlící v Indonésii, a její dosavadní dceřinou společnost, sídlící na Mauriciu, která držela obligace vydané k financování půjčky poskytnuté společnosti Indofood. Důvodem, proč obchodní partner JP Morgan navrhoval výše uvedenou reorganizaci, bylo avizované zrušení smlouvy mezi Indonésií a Mauriciem, kvůli

kterému by Indofood musela začít srážet z placených úroků 20% daň. Soud posuzoval, zda by byl (vložený) holandský mezičlánek považován za skutečného vlastníka úrokového příjmu ve smyslu indonésko-holandské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Dospěl k závěru (stejně jako indonéské daňové autority), že nikoliv, jelikož by byl *de facto* jen „administrátorem“ úrokového příjmu. Dlužno ovšem připomenout, že soud zde rozhodoval na čistě teoretické bázi, a nikoliv na základě konkrétních skutkových okolností reálného fungování firmy, které většinou nebývá takto jednoduché.

2.2.2 Postoupení práva na dividendu

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2010, sp. zn. 5 Afs 106/2009, také připomíná některá rozhodnutí národních soudů jiných států, která se týkala posouzení konceptu skutečného vlastníka. V posuzovaném případě postoupila Reiffeisenbank a.s. jako držitel akcií společnosti ČEZ právo na výplatu dividendy za rok 2003 na kyperskou společnost VENTEN MANAGEMENT LIMITED. Procesní postup byl sice mírně složitější (základem byla stížnost na postup plátce, který srazil 15% daň), ale základní otázkou bylo, zda při výplatě dividend měla být použita sazba modifikovaná smlouvou o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Kyprem, tedy sazba podle smlouvy uzavřené se státem rezidentství příjemce dividendové platby (10 %). Kyperský stěžovatel tvrdil, že realizoval příjem z dividendy vyplácené ze zdroje na území České republiky a stal se z tohoto titulu poplatníkem, jelikož mu bylo právo na dividendu postoupeno českým držitelem akcií.

Spor se však bohužel nezabýval konceptem skutečného vlastníka, rozhodnutí soudu bylo vydáno na základě jiného odůvodnění. Soud totiž konstatoval, že nelze zaměňovat právo akcionáře podílet se na zisku a právo na výplatu dividendy, které může být předmětem postoupení. Podstatný je tedy skutečný vlastník majetkového podílu – akcionář, bez ohledu na to, kdo je poté konečným příjemcem vyplácené dividendy. Výplata dividendy je podle soudu vždy prováděna v částce netto. Předmětem daně jsou totiž dividendové příjmy plynoucí z účasti v akciové společnosti, a proto musí být dividendy zdaněna vždy v závislosti na daňovém domicilu vlastníka akcie, nikoli konečného příjemce, kdy smlouvou o postoupení pohledávky je převáděno pouze právo na výplatu částky představující dividendu po zdanění.

V rámci mezinárodního porovnání lze zmínit známý holandský rozsudek ve věci „Royal Dutch Shell“ z roku 1994. Skutkové okolnosti byly obdobné, lucemburský akcionář za úplatu postoupil poté, co společnost Royal Dutch Shell deklarovala dividendu, kupóny nesoucí právo na výplatu dividendy na britskou společnost. Cílem bylo samozřejmě dosáhnout nižšího zdanění. Holandský soud zde konstatoval,

²⁸ Kromě dvou rozhodnutí NSS dále popsanych v tomto článku můžeme vzhledem k podstatě řešené problematice zmínit ještě rozhodnutí ze dne 23. 5. 2013, sp. zn. 9 Afs 38/2012 (které pracovně nazýváme „objevený skutečný vlastník“), kde se také jednalo o prokazování skutečného vlastníka příjmů z titulu úroků. Zdá se, že orgány Finanční správy zde v průběhu řízení několikrát změnily právní kvalifikaci údajného pochybení daňového subjektu (přednost obsahu před formou, zneužití práva), což se jim nakonec ve sporu stalo osudným. Odůvodnění sice nepřispělo k lepšímu pochopení konceptu skutečného vlastníka, ale je zajímavé z hlediska uplatnění postupu upraveného v pokynu D-286. Zároveň zde soud výslovně konstatuje, že účelem smluv o zamezení dvojímu zdanění je i snaha o přispění k boji proti daňovým únikům a podvodům ze mezinárodním poli a také že je to český plátce, kdo nese důkazní břemeno (přestože je odkázán na tvzení třetí osoby).

²⁹ EWCA, 2. 3. 2006, *Indofood International Finance Limited v. JP Morgan Chase Bank NA, London Branch*.

že britská společnost byla plnohodnotným majitelem kupónů a nejednala v souvislosti s přijetím dividendy jako zmocněnec či zástupce, byla tedy skutečným vlastníkem dividendového příjmu. Kritici tohoto rozhodnutí uvádějí, že soud zde stavěl posouzení skutečného vlastnictví na nesprávném základu, když vycházel z právního pojetí „ovládání“ předmětného příjmu („*dominion*“) a právního postavení zástupce či zmocněnce, a nikoliv z ekonomické podstaty. Argumentují, že zapojení britské společnosti nemělo jiný účel než získání daňové výhody v podobě nižší sazby daně podle holandsko-britské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. V tomto kontextu bychom rádi připomněli naše poznámky k nedokonalosti konceptu skutečného vlastníka uvedené v předchozí části článku, ať už jde o použití právních pojmů při jeho vysvětlování, nebo ne/zapojení zneužití práva.

Neukotvenost přístupu, jehož cílem byla jednotná aplikace konceptu skutečného vlastníka v rámci smluvních států používajících Modelovou smlouvu OECD, pak může dokreslit rozhodnutí ve věci „*Bank of Scotland*“ z roku 1992. V tomto případě americký akcionář francouzské společnosti postoupil právo na dividendu na britskou Bank of Scotland. Francouzská daňová správa nepovažovala britskou banku za skutečného vlastníka, jelikož vzhledem k uzavřeným dohodám byla povinná platit americkému držiteli akcií za možnost čerpat dividendy určité platby. Francouzský soud dal daňové správě za pravdu. V odůvodnění přitom použil argumentaci, že koncept skutečného vlastníka není postaven na testu vlastnictví či ovládání („*ownership*“ či „*dominion*“), ale je testem zneužití práva („*anti-avoidance test*“). Zároveň soud zdůraznil, že absence právního závazku „přeposlat“ přijatou platbu neznamená, že se nemůže jednat o „*conduit company*“. Ke stejným závěrům dospěl například i španělský soud v kauze „*Real Madrid*“ z roku 2006. Tato rozhodnutí tedy dopadla přesně opačně než výše zmíněná holandská kauza „*Royal Dutch Shell*“, přestože byla postavena na aplikaci totožného konceptu Modelové smlouvy OECD za podobných skutkových okolností.

3 Skutečný vlastník v komunitárním právu

3.1 Směrnice o úrocích a licenčních poplatcích

V komunitárním právu se pojem skutečný vlastník objevil při přípravě směrnice o úrocích a licenčních poplatcích. V návrhu této směrnice ze dne 4. 3. 1998 byla v článku 3 odst. 1 písm. c) uvedena definice, podle níž skutečným vlastníkem plateb úroků nebo licenčních poplatků je společnost z některého členského státu nebo stálá provozovna, která přijímá tyto platby ve svůj vlastní prospěch, a nikoliv jako zástupce, správce či zmocněnec pro jinou osobu³⁰.

Jelikož průběh legislativního procesu je pro další vývoj důležitý, přidáme několik relevantních poznámek. Návrh směrnice o úrocích a licenčních poplatcích byl provázen důvodovou zprávou („*explanatory memorandum*“), která uváděla, že pojem skutečný vlastník má zajistit, že je-li prostředník, jako například zástupce, zmocněnec či správce, vložen mezi příjemce („*beneficiary*“) a plátce, osvobození se uplatní pouze za předpokladu, že skutečný majitel („*true owner*“) splňuje požadavky směrnice. Důvodová zpráva se odkazovala na Modelovou smlouvu OECD, a to u definice pojmů úroky a licenční poplatky a klauzule o obvyklé ceně v případě spojených osob (nikoliv tedy u pojmu skutečný vlastník). Návrh byl v srpnu 1998 komentován i Evropským parlamentem, což je zajímavé z hlediska propojení s koncepty a pojmy Modelové smlouvy OECD. Evropský parlament totiž uváděl, že návrh používá definice podobné, ale nikoliv identické s těmi, které jsou uvedené v Modelové smlouvě OECD, přitom některé rozdíly jsou odůvodněny, ale jiné mohou uživatele zmást („*lead to confusion*“). Návrhy Parlamentu byly Evropskou komisí v září 1998 zamítnuty. Rada EU pak na svém zasedání v lednu 2003 potvrdila, že bylo dosaženo dohody ohledně všech otevřených otázek, a následně byla v červnu 2003 publikována konečná verze směrnice.

Konečná verze směrnice obsahovala v článku 1 definici skutečného vlastníka pro společnosti³¹ a jinou definici pro případ stálé provozovny. Definice stále používá „právní“ pojmy jako prostředník, zástupce, správce majetku či zmocněnec („*intermediary such as agent, trustee, authorised signatory*“). Společnost, která se pro osvobození podle směrnice kvalifikuje, je pak definována v článku 3 mimo jiné tím, že podléhá jedné z tam vyjmenovaných daní, od níž není osvobozena. Pro srovnání, jako podmínku skutečného vlastníka v případě stálé provozovny směrnice uvádí, že úroky či licenční poplatky musejí představovat příjmy, které v členském státě, v němž je stálá provozovna umístěna, podléhají jedné z daní ve směrnici uvedených.

3.2 Zpráva o fungování směrnice o úrocích a licenčních poplatcích

V roce 2009 Evropská komise publikovala zprávu o fungování této směrnice³². Pro naše téma je důležité, že jako jeden z problémů identifikovala Evropská komise nesoulad v oblasti implementace a výkladu pojmu skutečný vlastník³³ (mimořádně, shodné problémy identifikovala také OECD v roce 2011 ve Vyjasnění významu pojmu „skutečný vlastník“ z Modelové smlouvy OECD). Zpráva přitom specificky akcentuje odlišná kritéria pro skutečného vlastníka v případě společností a stálých provozoven. Klíčový rozdíl spočívá v tom, že v případě stálé provozovny směrnice jako podmínku skutečného vlastnictví uvádí, že předmětný příjem musí být u stálé provozovny zdaněn. Naopak společnost musí být

³⁰ V angličtině: „*The ‘beneficial owner’ of payments of interest or royalties is a company of a Member State or a permanent establishment which holds those payments for its own benefit and not as an agent, trustee or nominee for some other person.*“

³¹ Pro porovnání s původně navrženým textem, finální verze v angličtině pro případ společností zněla: „*A company of a Member State shall be treated as the beneficial owner of interest or royalties only if it receives those payments for its own benefit and not as an intermediary, such as an agent, trustee or authorised signatory, for some other person.*“

³² COM(2009) 179 final, Brussels, 17. 4. 2009, zpráva byla vypracována v souladu se závazkem zakotveným v čl. 8 směrnice o úrocích a licenčních poplatcích.

³³ Bod 3.1.1. zprávy k článkům 1(1), 1(4) a 1(5) směrnice – „skutečný vlastník“.

v některém z členských států předmětem zdanění jako taková. Ve zprávě je konstatováno, že podle provedeného šetření jednotlivé členské státy zvolily při zavádění kritérií skutečného vlastníka různé přístupy. V případě společností část členských států převzala definici ze směrnice, jiné se odkazovaly na národní definice a zbytek transponoval definici směrnice s odchylkami. Ohledně kritérií pro stálé provozovny se část států rozhodla netransponovat je vůbec³⁴ nebo je sice transponovaly, ale s národními odchylkami. Tyto rozdíly pak pochopitelně mohou vést k tomu, že v jednom státě nebude přiznáno osvobození, zatímco druhý stát naopak za identických okolností osvobození příjmu uplatní. K tomu zpráva připomíná, že skutečný vlastník je pojem komunitárního práva a jeho interpretace musí být jednotná napříč EU. Koexistence 27 potenciálně rozdílných interpretací by měla dopad na efektivitu fungování směrnice, zpráva proto navrhuje vypracovat určitý návod či vysvětlení v rámci odborné diskuse nebo upravit definice tak, aby byly formulované jasněji. To se ovšem nikdy nestalo.

Domníváme se, že toto hodnocení Evropské komise, podložené reálným šetřením, poměrně jasně demonstrovuje problematičnost konceptu skutečného vlastníka v jeho základní podstatě. Také přesvědčivě podporuje náš závěr, že jde o koncept poněkud neuchopitelný a z hlediska předvídatelné interpretace práva značně problematický. Zvláště pak v právním státě, kde se právní jistota a ochrana vlastnického práva vyskytuje na nejvyšších příčkách žebříčku základních právních principů a společenských hodnot.

4 Dlouho očekávaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie

Jelikož koncept skutečného vlastníka stále provázela obrovská spousta nejasností, jak jsme se snažili demonstrovat v předchozím textu, všichni netrpělivě vyčkávali na rozhodnutí Soudního dvora v tzv. dánských případech. Jednalo se o řadu sporů vedených dánskou finanční správou, které byly postavené na zpochybnění skutečného vlastnictví příjmů z titulu úroků a dividend a v jejichž souvislosti se dánský soud v roce 2016 rozhodl položit sadu předběžných otázek Soudnímu dvoru. Soudní dvůr nakonec spojil tyto případy do dvou společných rozhodnutí, z nichž jedno se týkalo příjmů z titulu úroků a druhé dividend. Pro účely tohoto článku vycházíme ze spojených případů, které řešily skutečné vlastnictví úrokových příjmů³⁵. Řešená problematika v případě dividendových kauz byla sice principiálně podobná, ale

koncept skutečného vlastníka byl pro účely (ne)priznání osvobození podle směrnice u bezprostředního příjemce dividend aplikován, přestože se tento pojem ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech (na rozdíl od směrnice o úrocích a licenčních poplatcích) vůbec nevyskytuje. Argumentační konstrukce obsažené v tomto rozhodnutí jsou proto složitější, což pro náš účel problematiku zbytečně komplikuje³⁶. I z praktického hlediska proto pro případné zájmy o studium názorů Soudního dvora na obsah pojmu skutečný vlastník doporučujeme číst spíše rozhodnutí a stanovisko generální advokátky v úrokových kauzách.

Předmětem sporů byly mezinárodní struktury, jejichž prostřednictvím investovaly fondy spravující soukromý kapitál umístěné mimo EU do dánských cílových společností. Společným znakem těchto případů bylo, že mezi fondy, které poskytly prostředky na nákup cílové dánské společnosti, a tuto dánskou společnost bylo vloženo několik dalších článků, konkrétně lucemburské entity různých právních forem, případně švédské společnosti, přes které zároveň probíhalo i financování dané struktury. Spor spočíval v tom, zda bezprostřední příjemce úroků vyplácených dánskou cílovou společností je zároveň jejich skutečným vlastníkem ve smyslu směrnice o úrocích a licenčních poplatcích, a dánská společnost tedy při jejich výplatě může uplatnit osvobození. Pro celkový kontext je důležité také to, že v dánském právním řádu nebylo výslovně zakotveno pravidlo zakazující zneužití práva (aplikovala se zřejmě pouze určitá forma pravidla přednosti obsahu před formou podpořená národní judikaturou a doktrínou). Dánská finanční správa konstatovala, že „vložené články“ fungovaly jako „*conduit companies*“ a úrokové platby byly ve skutečnosti placeny přímo fondům. Dánská společnost proto byla povinná z těchto plateb srazit daň.

Protože se jednalo o první příležitost, kdy bylo možné vyjasnit interpretaci konceptu skutečného vlastníka obsaženého v předpisech EU, dánský soud položil Soudnímu dvoru řadu koncepčních, velmi konkrétních otázek. Jelikož k tomuto tématu byla v zahraničí publikována spousta článků, pochopili jsme, že na formulaci otázek se podíleli i advokáti, kteří dané spory zastupovali. Šlo tedy o všeobecnou snahu daný koncept, resp. jeho interpretaci v rámci komunitárního práva, konečně vyjasnit. Soudní dvůr to tak také pojal, když si položené otázky spojil a zobecnil.

V kontextu tématu článku vybíráme tři klíčové otázky³⁷, na které Soudní dvůr odpověděl.

³⁴ Což je mimochodem i případ České republiky.

³⁵ Rozhodnutí Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 26. 2. 2019 ve spojených případech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16.

³⁶ Zajímavý však může být kontext, ve kterém předmětné struktury vznikaly. Pochopili jsme, že dánský ministr pro daně prosadil v roce 1998 úpravu, podle níž byly veškeré výplaty dividend do zahraniční osvobozeny od daně, s úmyslem vytvořit z Dánska vhodné prostředí pro holdingové mezičlánky nadnárodních skupin. Pod tlakem EU, která to považovala za nekalou soutěž, muselo Dánsko úpravu změnit a osvobození přiznat jen členským státům EU. V důvodové zprávě k příslušné novele zákona pak dánské ministerstvo uvádělo, že zdanění stejně může být eliminováno, a to prostřednictvím vložení dalšího holdingového článku umístěného v jiném členském státě EU nebo ve státě, se kterým Dánsko uzavřelo smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Lze jistě pochopit změnu přístupu k problematice daňových optimalizací, dánské finanční úřady však začaly zpětně doměřovat právě ty struktury, které byly vytvořeny na základě „postupu“ uvedeného v důvodové zprávě. Dánští autoři tak ve svých člancích hovoří o velkém pokrytectví („*The great hypocrisy – the ‘beneficial owner’ cases*“, *Danish Journal of Taxes and Duties*, TfS 2011, 537).

³⁷ Stejně jako si Soudní dvůr přeformuloval otázky předkládacího soudu, i my jsme si museli pro pokrytí řešené problematiky otázky formulované Soudním dvorem upravit, aby obsáhly problematiku, na kterou soud v rozhodnutí odpovídal (resp. důležité koncepční problémy, které ve svých rozhodnutích pokrýval).

Otázka 1: Má být koncept skutečného vlastníka podle směrnice o úrocích a licenčních poplatcích vykládán shodně jako v Komentáři k Modelové smlouvě OECD? A pokud ano, má se přihlídnout i k doplněním Komentáře po přijetí této směrnice?

Soudní dvůr konstatoval, že se pro výklad pojmu skutečný vlastník ve směrnici o úrocích a licenčních poplatcích použije koncept skutečného vlastníka tak, jak je upraven v Modelové smlouvě OECD, a to včetně doplnění Komentáře, která byla publikována až po přijetí směrnice. Argumentem pro tento závěr byla zejména legislativní historie směrnice, kdy v prvním návrhu bylo na Modelovou smlouvu OECD a Komentář výslovně odkazováno. To ovšem znamená, že podle Soudního dvora určuje interpretaci pojmu používaného ve směrnici EU mezinárodní organizace států na EU zcela nezávislá, jejíž členové často nejsou členskými státy EU, která nemá naprosto žádné legislativní kompetence a jejíž výklady jsou nezávazné. Dokonce včetně interpretací, které vznikly teprve poté, co byla směrnice přijata, a které v legislativním procesu objektivně nemohly být brány v úvahu. Přitom pojem skutečný vlastník obsažený ve směrnici vždy Evropská komise označovala jako pojem komunitárního práva (viz výše, konkrétně ve zprávě o fungování směrnice o úrocích a licenčních poplatcích).³⁸

Navíc, jak uvádíme výše, návrh směrnice sice obsahoval odkaz na pojmy Modelové smlouvy OECD, ale pouze u definice úroků a licenčních poplatků (a u převodních cen). U konceptu skutečného vlastníka není v návrhu směrnice o takovém odkazu ani zmínka. Přitom, parafrázujeme-li slova soudu použitá v jiné části rozsudku, nic autorům směrnice nebránilo v tom, aby takový odkaz začlenili alespoň do jejího odůvodnění, pokud by opravdu koncipovali pojem skutečného vlastníka s tímto záměrem (zvláště když v případě definic úroků a licenčních poplatků a problematiky převodních cen toto učinili). O to hůř se se závěrem Soudního dvora smiřuje.

Otázka 2: Pokud chce členský stát aplikovat pravidlo proti zneužívání zakotvené v čl. 5 odst. 2 směrnice o úrocích a licenčních poplatcích, je dostačující obecný odkaz na směrnici implementovanou v lokálním právu, nebo musí být takové pravidlo výslovně zavedeno do lokálního práva? Pokud by obecný odkaz na směrnici nestačil, lze za lokální pravidlo proti zneužití (tedy pro odmítnutí osvobození ve smyslu čl. 5 směrnice) považovat požadavek skutečného vlastnictví podle článku 11 příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění?

V tomto směru Soudní dvůr konstatoval, že zákaz zneužití práva je principem vyplývajícím už ze základních dokumentů

EU, jelikož je potvrzeno ustálenou judikaturou Soudního dvora, že komunitární právo nelze využívat k jeho zneužití. Členské státy pak mají povinnost (nikoliv možnost) praktickým vedoucím k takovému zneužití či obcházení zabránit a případné výhody nepřiznat. Není tedy třeba hledat výklad za pomoci směrnice či smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, zároveň takovému postupu nebrání ani absence výslovného pravidla v lokálním právu členského státu. Obecně vzato k tomuto závěru není co dodat³⁹.

Otázka 3: Pokud členský stát nepovažuje bezprostředního příjemce příjmu za skutečného vlastníka, je povinen určit, kdo je skutečným vlastníkem ve smyslu směrnice nebo článku 11 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění?

K této otázce Soudní dvůr konstatoval, že skutečné vlastnictví příjmu prokazuje poplatník, a to na rozdíl od zneužití práva, které prokazuje správce daně. V této souvislosti doufáme, že čtenář nezapomněl podrobný exkurs do historie konceptu skutečného vlastníka, tak jak byl utvářen OECD, a zejména skutečnost, že v každém dokumentu OECD, který tento koncept zavedl nebo dále upřesňoval a rozvíjel, bylo výslovně uvedeno, že koncept skutečného vlastníka je nástrojem proti zneužití práva (výhod ze smlouvy). Tento fakt závěr Soudního dvora nijak nereflektuje. Připomínáme, že Soudní dvůr v odpovědi na výše zmíněnou otázku č. 1 uvedl, že pro výklad pojmu skutečného vlastníka použitého směrnicí se použije Modelová smlouva OECD a Komentář.

Svůj závěr, že správce daně nemusí určit, kdo je skutečným vlastníkem příjmu (pokud skutečné vlastnictví zpochybní u přímého příjemce), Soudní dvůr odůvodňuje tím, že vzhledem k časté složitosti finančních uspořádání a skutečnosti, že vložené společnosti jsou často umístěné mimo EU, národní daňové správy často nemají informace umožňující skutečné vlastníky identifikovat. V té souvislosti připomínáme, že předmětné příjmy jsou zpravidla zdaňovány prostřednictvím srážkové daně, za jejíž správné sražení často odpovídá plátcé příjmu. Plátcé tedy nese tuto odpovědnost bez ohledu na skutečnost, že se musí spoléhat na informace od třetích osob (výše v článku jsme pro kontext zmiňovali i jeden z rozsudků, kde tento závěr potvrdil i Nejvyšší správní soud). Přitom možnosti plátcé daně ověřit potřebné informace, aby byl schopen určit, zda je bezprostřední příjemce skutečným vlastníkem příjmu, a může tedy uplatnit výhody ze smlouvy či směrnice, jsou nesrovnatelně menší v porovnání s aparátem v podobě mezinárodní výměny informací a administrativní spolupráce, kterým vládne správce daně. Při vší účtě k Soudnímu dvoru, takový výsledek interpretace práva není možné v prostředí právního státu pochopit.

³⁸ Pro kontext je zajímavé zmínit, že soud ve svém rozhodnutí vůbec nevyložil definici pojmu skutečný vlastník obsaženou ve směrnici. Namísto toho podrobně zmapoval jazykové vyjádření (překlad) tohoto pojmu v jednotlivých jazykových verzích směrnice a svůj závěr ohledně použití konceptu Modelové smlouvy OECD založil na faktu, že v některých mutacích byl „skutečný vlastník“ přeložen jako „ekonomický vlastník“.

³⁹ V tomto kontextu jsme se zamysleli nad nedávnými kroky, kdy Evropská komise důsledně vyžadovala od členských států včetně České republiky výslovné zakotvení obecné klauzule proti zneužití práva („GAAR“) v rámci implementace směrnice ATAD – s odůvodněním, že tento krok zabezpečí, aby byl daný princip vykládán jednotně jako pojem komunitárního práva (Česká republika pravidlo nakonec zakotvila v § 8 odst. 4 daňového řádu, viz výše). Domníváme se, že zákaz zneužití práva jako princip vyplývajícím ze základních dokumentů EU zdůrazněný Soudním dvorem v odůvodnění výše uvedeného rozhodnutí by se v přímých daních měl vztahovat jen na ty dílčí oblasti, které jsou harmonizované prostřednictvím implementace EU směrnice. Obecné pravidlo zakotvené v národních právních řádech díky implementaci směrnice ATAD by však mělo působit obecně, i na čistě národní právní úpravu.

4.1 Skutečný vlastník podle směrnice a předmět zdanění – příjem či příjemce

Jako doplňující téma pro demonstraci „přesvědčivosti“ dotčeného rozhodnutí Soudního dvora ještě krátce zmíníme otázku, která byla relevantní pro jednu z diskutovaných struktur, kdy lucemburský mezičlánek měl právní formu tzv. SICAR („société d'investissement en capitale a risque“). Podle dostupných informací taková entita podléhala v Lucembursku dani, a byla tedy považována za lucemburského daňového rezidenta, nicméně její úrokové příjmy byly v Lucembursku ve výsledku vyjmuty ze zdanění. Z tohoto důvodu Soudní dvůr konstatoval, že taková entita nenaplnila definici společnosti, která se kvalifikuje pro výhody směrnice o úrocích a licenčních poplatcích. Jedním ze dvou argumentů byl odkaz na podmínku zdanění příjmu, kterou směrnice zakotvuje pro stále provozovny. V tomto kontextu bychom chtěli připomenout výše zmíněnou zprávu o fungování této směrnice, v níž Evropská komise při vyhodnocování implementace jednotlivými členskými státy výslovně zdůrazňuje, že směrnice obsahuje dvě samostatné definice skutečného vlastníka, jednu pro společnosti a druhou pro stále provozovny⁴⁰. Přitom podmínkou, aby se společnost kvalifikovala pro uplatnění osvobození podle směrnice, je, že tato společnost podléhá v členském státě některé z vyjmenovaných daní⁴¹. Naopak v případě stále provozovny musí podléhat zdanění dotčený příjem, pokud má být naplněna podmínka skutečného vlastnictví⁴². Soudní dvůr přitom neuvedl, z jakého důvodu by měla podmínka směrnice pro stále provozovny být relevantní v případě společností. Druhým argumentem byl cíl směrnice zajistit, aby úroková platba byla v rámci členských států zdaněna jen jednou (což Soudní dvůr v tomto kontextu vykládá jako právě, resp. alespoň jednou).

Na rozdíl od Soudního dvora uvádí ve svém názoru generální advokátka, že předmětné lucemburské společnosti (SICAR) se obecně kvalifikují pro účely směrnice, jelikož splňovaly podmínku uvedenou ve směrnici, tedy že podléhají příslušné dani v Lucembursku (pokud skutečný vlastník ve výsledku neplatí ve státě svého rezidentství žádnou daň, neznamená to, že dani nepodléhá). Generální advokátka přitom zdůrazňuje, že z žádného článku směrnice o úrocích a licenčních poplatcích nevyplývá, že by zdanění konkrétní částky úroku u skutečného vlastníka bylo podmínkou pro přiznání osvobození podle směrnice.

4.2 Některá vybraná témata z názoru generální advokátky k položeným otázkám

Generální advokátka také razantně odmítla možnost výkladu pojmu skutečný vlastník obsaženého ve směrnici o úrocích a licenčních poplatcích podle Komentáře k Modelové smlouvě OECD. Konstatovala, že se jedná o pojem komunitárního práva, který musí být vykládán nezávisle. Zdůraznila, že

Komentáře k Modelové smlouvě OECD nejsou právně závazné a jsou považovány za doporučení pro členské státy OECD. Dokonce ani sama OECD je ve svých procedurálních pravidlech nepovažuje za závazné. Komentáře reflektují pouze právní názor osob, které pracují na Modelové smlouvě OECD, nikoliv pohled parlamentní legislativy, resp. EU legislativy. Opačný názor by znamenal, že členské státy OECD by rozhodovaly, jaká bude interpretace EU směrnice. Připomněla také, že Soudní dvůr již judikoval, že pravidlo ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění interpretované prostřednictvím Komentáře nemůže omezit komunitární právo⁴³. Komentáře proto nemohou mít přímý efekt na interpretaci EU směrnice, i když používají identické pojmy (což samozřejmě neznamená, že k nim v odůvodněných případech nelze přihlížet).

Generální advokátka připomněla, že cílem směrnice o úrocích a licenčních poplatcích je podle článku 1 ve spojení body 2 až 4 odůvodnění zamezit právnímu dvojímu zdanění přeshraničních plateb. Odkázala se na judikaturu Soudního dvora⁴⁴, podle níž je skutečným vlastníkem ve smyslu směrnice osoba, která je oprávněna podle civilního práva požadovat výplatu úroků. Podle názoru generální advokátky toto jasně potvrzuje článek 1 odst. 4 směrnice o úrocích a licenčních poplatcích, který stanoví, že zástupce, správce majetku nebo zmocněnec nemůže být považován za skutečného vlastníka, protože takové osoby nevybírají platbu na svůj účet. Je tedy zřejmé, že pokud určitá osoba naopak vymáhá platbu na svůj účet, je také jejím skutečným vlastníkem. Rádi bychom v této souvislosti připomněli své předchozí úvahy, že použití právního pojmenování vztahů pro účely definování konceptu skutečného vlastníka je jedním ze zásadních problémů, které tento koncept od počátku provázely. Je dobré si uvědomit, že nebyly změněny při žádné z příležitostí, kdy docházelo v kontextu skutečného vlastnictví k úpravám Modelové smlouvy OECD nebo Komentáře, kterých proběhlo hned několik. Stejně tak nedošlo k úpravě směrnice, používající obdobné pojmy, přestože byly v této souvislosti Evropskou komisí zjištěny zásadní problémy. Jak vyplývá z šetření prováděných OECD i Evropskou komisí ohledně používání tohoto konceptu, řada národních soudů interpretovala předmětný koncept stejně jako generální advokátka (a druhá část na něj naopak nahlížela optikou materiálního, ekonomického pohledu, při současné identifikaci získané daňové výhody). Nelze popřít, že Juliane Kokott je velmi respektovanou osobností, její názor tedy rozhodně nelze bagatelizovat. Domníváme se, že tak zásadní koncepční názorový rozpor je další ukázkou toho, že právní nejistota je vlastností, kterou s sebou koncept skutečného vlastníka neoddělitelně přináší.

Názor generální advokátky na potřebu určit, kdo je skutečným vlastníkem, se také liší. Podle generální advokátky musí být identita skutečného vlastníka jasně určená⁴⁵.

⁴⁰ Tyto definice jsou uvedeny v samostatných odstavcích 4 a 5 článku 1 směrnice o úrocích a licenčních poplatcích.

⁴¹ Článek 3 písm. a) bod iii) v kombinaci s článkem 1 odst. 4 směrnice o úrocích a licenčních poplatcích.

⁴² Článek 1 bod 5 písm. b) směrnice o úrocích a licenčních poplatcích.

⁴³ Generální advokátka v tomto kontextu odkazuje na rozsudek ze dne 19. 1. 2006, C-265/04 *Bouanich* (body 50 a 56).

⁴⁴ Konkrétně na rozsudek ze dne 21. 7. 2011 ve věci C-397-09 *Scheuten Solar Technology*.

⁴⁵ V bodě 93 stanoviska generální advokátky se uvádí (v anglické verzi): „... a Member state that does not wish to recognise a company... as the beneficial owner of the interest must in principle state whom it considers to be the beneficial owner in order to assume that abuse exists.“

V odůvodnění svého stanoviska totiž ve výsledku koncept skutečného vlastníka a zneužití práva propojila⁴⁶ a uvedla: aby daňové orgány mohly konstatovat, že došlo ke zneužití, je nutné o nějakém uspořádání říci, že poskytuje daňově příznivější výsledek, než by byl dosažen ve „standardní“ situaci. Principiálně je tedy úkolem daňové správy prokázat, že posuzované uspořádání poskytuje příznivější daňový výsledek (přitom daňový subjekt může prokazovat, že uspořádání má reálný ekonomický důvod). Jinak by nebylo možné porovnat posuzovaný stav se stavem, který by existoval bez okolností, které měly vytvořit podmínky pro zneužití, a učinit závěr o „získání daňové výhody“.

V jednom z článků, které byly po vydání rozsudků publikovány, autorka výše uvedený přístup generální advokátky komentovala jako překvapující (sama oddělovala koncept skutečného vlastníka a vedle stojící princip zneužití práva). Rádi bychom proto znovu připomněli, že od samého počátku, kdy byl koncept skutečného vlastníka představen v doplnění Modelové smlouvy 1977 a Komentáře, bylo uváděno, že jde o nástroj proti zneužití daňových výhod. Stejně například výše zmiňovaný „*Conduit Report*“ výslovně uvádí, že navržená opatření je třeba doplnit v tom smyslu, že mají řešit zneužití práva, jinak by mohla zasáhnout řada běžných obchodních vztahů („*genuine business*“), což nebylo cílem. Kromě toho, že je to ve všech dokumentech OECD uvedeno, i my jsme dospěli k závěru, že bez současného posouzení prvku zneužití nelze koncept skutečného vlastníka aplikovat. Jinak totiž není možné odlišit, kdy došlo k nežádoucímu využití daňových výhod. Přitom právě takovým situacím měl tento koncept bránit („*improper use of treaty benefits*“, viz úvodní kapitola tohoto článku). V opačném případě dochází k jeho modifikaci směrem k logice konceptu „konečného uživatele výhod“ („*ultimate beneficial owner*“), který má zcela odlišný smysl a cíl. Takový výsledek nevyplývá z žádného z dokumentů provázejících vznik a upřesňování konceptu skutečného vlastníka.

V této souvislosti bychom rádi nastínilí ještě jednu koncepční úvahu, na kterou by si měl odpovědět každý, kdo se chystá posuzovat splnění či nesplnění kritérií skutečného vlastníka. Jsme totiž přesvědčeni o tom, že u každého příjmu vždy musí nějaký (alespoň jeden) skutečný vlastník existovat. Někomu takový závěr může připadat jasný a na první pohled nemusí být zřejmé, proč tuto skutečnost zdůrazňujeme. Důvodem je, že pokud aplikujeme takový výklad, k jakému dospěl Soudní dvůr (a některé národní soudy), v praxi často povede zejména v případech různých finančních transakcí k závěru, že žádný ze zapojených subjektů skutečným vlastníkem není. Pro nás je takový závěr neakceptovatelný. Což je dalším důvodem, proč považujeme koncept skutečného vlastníka pro účely „boje s daňovými úniky“ za „slepou uličku“ a domníváme se, že by měl být nahrazen testováním zneužití práva. Respektive by

měl být standardně aplikován na příslušné právní vztahy, tak jak jsou uvedeny v jeho definici ve směrnici o úrocích a licenčních poplatcích a v zákoně o daních z příjmů, který tuto definici převzal. Jsme totiž přesvědčeni, že vlastností konceptu s takto zásadními dopady nemůže být fakt, že funguje jen v některých případech⁴⁷.

4.4 Některé poznámky soudu a generální advokátky ke znakům zneužití práva

Jelikož otázky položené dánským soudem se částečně týkaly určení znaků zneužití práva, Soudní dvůr i generální advokátka vyslovily svůj názor také na tuto problematiku. Některé závěry mohou být zajímavé, proto je krátce zmiňujeme i v tomto článku.

Soudní dvůr se na úvod odkazuje na svou judikaturu a konstatuje, že existence zneužití musí být prokázána na základě kombinace objektivních okolností (uplatněné pravidlo bylo použito způsobem, který neodpovídá jeho účelu) a subjektivního elementu (záměrným vytvořením podmínek získat daňovou výhodu). Je tedy třeba určit na základě konkrétních skutečností daného případu, zda ekonomické subjekty prováděly čistě formální či umělé transakce, postrádající jakékoliv ekonomické či obchodní zdůvodnění, se základním cílem získat nežádoucí prospěch z určité daňové výhody. Generální advokátka k tématu přistoupila obdobně, jen odlišila čistě formální transakce („existující jen na papíře“) od existujících vztahů, které ale byly vytvořeny s hlavním („*essential*“) cílem získat daňovou výhodu, která je v rozporu se smyslem a cílem dané právní úpravy.

Soudní dvůr i generální advokátka se shodují na tom, že mezi posuzované indicie, které mohou svědčit o tom, zda je, či není určitý článek pouze formálním příjemcem („*conduit company*“), lze zařadit faktory, které jsou potřebné k provozování deklarované ekonomické aktivity. Tím je myšlena existence adekvátního prostoru, ve kterých je činnost prováděna, včetně příslušného vybavení, dosažitelnost subjektu v těchto prostorách, existence a počet zaměstnanců provádějících příslušnou činnost, rozvaha společnosti, která ukazuje rozsah zdrojů pro provádění dané činnosti, rozsah a struktura vynakládaných nákladů a podobně⁴⁸.

Na další indicii se ovšem neshodly. Soudní dvůr konstatoval, že pro záměr obejít zákon může svědčit i časový faktor, tedy skutečnost, že určitá transakce se koná v blízkosti doby, kdy dochází ke změně daňových pravidel. Naopak generální advokátka hned v úvodu svého stanoviska zdůrazňuje, že podstatou případu je základní konflikt mezi svobodou jednotlivce uspořádat si své podnikání a potřebou bránit praktikám sice platným podle soukromého práva, ale majícím podobu zneužití. A dodává, že ve světle „rozhněvané“ politické

⁴⁶ Toto propojení podle nás může v kontextu struktury stanoviska a jednotlivých dílčích závěrů vyslovených generální advokátkou působit poněkud překvapivě. Pro zajímavost, autoři tohoto článku se zásadně neshodli na tom, zda je toto propojení konzistentní s názory, které generální advokátka vyslovila v předchozí části stanoviska.

⁴⁷ Nabízí se na tomto místě citovat Ústavní soud: „*Právo je společenský normativní systém, jehož účelem je rozumné uspořádání vztahů mezi členy společnosti. Již z této základní funkce práva vyplývá, že řešení, která se požadavku rozumného uspořádání vztahů přičítají, jsou nepřijatelná*“ (rozhodnutí ze dne 19. 3. 2008, II. ÚS 2221/07).

⁴⁸ Dlužno podotknout, že i tyto skutečnosti dokážou některé soudy snadno překlenout, což demonstruje například poměrně nedávný rozsudek italského nejvyššího soudu („*Corte Suprema di Cassazione*“) ve věci ITW (rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018, č. 32840). Nejvyšší soud označil v případě společnosti, která spravovala v rámci skupiny sublicenční smlouvy totožného znění pro cca 100 evropských poboček, za nedostatečné materiální a personální vybavení kancelářské prostory čítající 610 čtverečních metrů, 11 zaměstnanců na plný úvazek

nálady („angry political mood“), která vznikla v důsledku praktik uplatňovaných v daňové oblasti některými nadnárodními skupinami, není snadné najít dělicí linii, nicméně každý krok jednotlivce motivovaný snížením jeho zdanění nemůže vést k verdiktu o zneužití práva. Generální advokátka uvádí, že je sice právem každého státu změnit své daňové právo, nicméně takový krok zároveň mění podmínky, za kterých subjekty působící v tomto státě činily svá ekonomická rozhodnutí. Je tedy toho názoru, že kroky motivované změnou zákona učiněné ve snaze zachovat původní podmínky, které braly daňové subjekty v úvahu pro svá rozhodnutí, nelze považovat za zneužití (je třeba očekávat, že každý ekonomický subjekt bude chtít maximalizovat svůj profit).

Mezi indicie svědčící pro umělé aranžmá zařadil Soudní dvůr i skutečnost, že brzy po obdržení úrokové platby je příjemcem hrazena podobná částka třetímu subjektu. V této souvislosti je zajímavá další z otázek položených dánským soudem, která spočívá v tom, zda je rozhodující postavení „třetího v řadě“. Jinými slovy, jestli je třeba brát v úvahu fakt, že potenciální skutečný příjemce je rezidentem ve státě, s nímž stát zdroje úrokové platby uzavřel smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, a mohl by tedy využít místo osvobození ze směrnice výhodu ze smlouvy (hovořit o „zneužití“ tedy nedává smysl, jelikož jeho daňové postavení by bylo obdobné, kdyby se předmětná platba realizovala napřímo). Soudní dvůr uvádí, že existence smlouvy nemůže být překážkou pro závěr o zneužití práva, a (s až sarkastickým podtextem) konstatuje, že pokud mají společnosti zájem benefitovat z výhod smlouvy, mohou si vztahy uspořádat tak, aby byly úrokové platby hrazeny napřímo⁴⁹. Z výše zmiňovaného názoru generální advokátky ohledně nutnosti určení skutečného vlastníka je možné dovodit, že by postavení „třetího v řadě“ v úvahu brala. Daňová pozice bezprostředního příjemce v principu musí být výhodnější, než by tomu bylo u skutečného vlastníka – základním smyslem tohoto konceptu je zneužití daňové výhody, nějaká tedy musí nastávat.

5 Nedávná rozhodnutí českých soudů v oblasti skutečného vlastníka

Jak jsme uváděli v úvodu, jednou z našich motivací k podrobnému zkoumání konceptu skutečného vlastníka bylo, že se

i v českém daňovém prostředí objevily dva případy, které se posouzením této otázky poprvé přímo zabývaly. Pracovně jsme si tyto případy nazvali „kauza sublicence výroby ruských vagonů“⁵⁰ a „kauza rumunských vysílacích práv“⁵¹. Oba se týkaly plateb za sublicenci. V prvním případě se jednalo o poskytnutí sublicence na výrobní postupy mezi dvěma českými společnostmi (v postavení mateřské a dceřiné společnosti), kde majitelem příslušného know-how byl (nezávislý) ruský daňový rezident, který byl zároveň odběratelem licencované produkce. Ve druhém případě šlo o sublicenci na vysílací práva poskytnutou rumunskou společností spojene osobě, českému provozovateli digitální televize. Rumunská společnost přítom pro skupinu nakupovala tato práva od různých (nezávislých) majitelů těchto práv.

Mimo jiné i s ohledem na délku článku jsme se rozhodli tato rozhodnutí podrobněji nekommentovat. Je však potřeba alespoň uvést, že v případě kauzy sublicence výroby ruských vagonů již máme k dispozici i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Shodně s krajským soudem dal Nejvyšší správní soud za pravdu správci daně. Judikoval, že česká mateřská společnost nebyla skutečným vlastníkem sublicenčních plateb, které jí hradila dceřiná společnost z důvodu, že působila jako subdodavatel při realizaci výroby pro ruského odběratele. Bohužel z odůvodnění není zřejmé, zda posuzovaná situace vykazovala nějaké nestandardní okolnosti, které přispěly k výslednému rozhodnutí. Jen z kontextu si lze domýšlet, že takové okolnosti potenciálně mohly existovat, protože u obou českých společností bylo postupně rozhodnuto o úpadku, obě působily ve stejném výrobním areálu a mateřská společnost zřejmě předala dceřiné svou činnost. Přitom není zřejmé, zda mateřská společnost srážela z plateb hrazených ruskému poskytovateli licence daň. Pokud bychom totiž daně rozhodnutí zobecnili, uvedli bychom do obrovské nejistoty celé segmenty českého průmyslu, jelikož situace, kdy smluvní výrobu realizují subdodavatelé a subjekty za tím účelem poskytují sublicence, je v ekonomice naprosto standardní⁵² (navíc šlo o licenční platbu mezi dvěma českými daňovými subjekty, kdy zákon podmínku skutečného vlastnictví neobsahuje).

Zajímavé je, že názor Krajského soudu v Ostravě vyjádřený v druhé zmiňované kauze (rumunských vysílacích práv) byl přesně opačný. Z popisu skutkového stavu se zdá, že plátce sublicenčních poplatků z neznámého důvodu nesrážel při jejich poukazování rumunskému příjemci žádnou daň,

(každý tedy spravoval cca 10ks z uzavřených smluv, dohromady generujících cca 277 mil. EUR licenčních poplatků). Svůj závěr, že společnost vykazuje znaky „*conduit company*“, odůvodnil také tím, že za správu licenčních smluv (v podobě poskytování sublicencí) získává „pouze“ 17,73% marži. Z odůvodnění není nijak patrné, proč se soud domnívá, že by zaměstnanci při takovém počtu deklarovanou činnost nebyli schopni provádět, stejně jako není obsažena žádná úvaha, jakou marži by soud již považoval za obvyklou. Jsme přesvědčeni, že v praxi si v nezávislých obchodních vztazích často dealeri značkových produktů či franšizanti mohou o takto vysokých maržích nechat jen zdát. Při vši úctě k italskému nejvyššímu soudu, nelze se zbavit pocitu, že se rozhodoval stylem „kde je vůle, tam je cesta“, což na přesvědčivost a právní jistotě příliš nepřidá. Bohužel se rozhodování navíc týkalo konceptu skutečného vlastníka, resp. „*conduit company*“, kde jen přispívá k již tak existující nejistotě.

⁴⁹ Tento přístup do jisté míry připomíná rozhodování v oblasti DPH, kde v situaci, kdy plátce mohl či měl vědět, že je plnění zasaženo daňovým podvodem, mu je odepřen nárok na odpočet (který se tak v systému zcela „ztrácí“, čímž je porušena neutralita daně). Dlužno podotknout, že se tak děje v prostředí závažných daňových podvodů.

⁵⁰ Tento případ byl řešen Krajským soudem v Českých Budějovicích pod sp. zn. 50 Af 13/2017 rozhodnutím ze dne 14. 3. 2018 a již bylo rozhodnuto i Nejvyšším správním soudem o kasační stížnosti pod sp. zn. 10 Afs 140/2018 rozhodnutím ze dne 12. 11. 2019.

⁵¹ Jde o rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, sp. zn. 22 Af 114/2017.

⁵² Z odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze dovodit, že držitele licence nepovažuje za skutečného vlastníka sublicenčních poplatků, jelikož není držitelem příslušných majetkových práv (a musí za jejich získání také sám platit). V tomto kontextu je důležité, že komentáře ke konceptu skutečného vlastníka opakovaně uvádějí, že vlastnictví podkladového aktiva není rozhodující. Navíc, jak uvádí

nicméně správce daně nenapadl jen toto pochybení, ale zároveň zpochybnil postavení rumunského příjemce jako skutečného vlastníka (s cílem uplatnění vyšší sazby srážkové daně). Z popisu skutkových okolností se zdá, že správce daně založil své rozhodnutí na podobné úvaze, jako se nachází ve výše zmiňovaném případě, tedy že poskytovatel sublicence musí sám hradit majitelům práv za licenci. Krajský soud uvádí, že není „zřejmé, na základě čeho dospěl správce daně, resp. žalovaný k tomu, že příjemci licenčních poplatků hrazených žalobcem jednají jako prostředníci (zástupci, zmocněnci, resp. zprostředkovatelé...“. Dále pak podotýká, že „správce daně a žalovaný zřejmě vycházeli z konstrukce, která je podle krajského soudu mylná a je projevem nepochopení postavení žalobce a příjemců licenčních poplatků v projednávané věci, že příjemci poplatků jednají jménem výrobců programů a takto ‚nakoupené‘, tudíž dle správce daně pouze ‚přeprodané‘ programy distribuuje dál, a to v zásadě ku prospěchu především výrobců programů. ... Naopak, krajský soud zastává názor, že příjemci poplatků byli ve vztahu k žalobci nikoli prodejci, ale ‚nakupčími‘ programů, tedy jednoduše řečeno, v rámci spřízněných osob příjemci poplatků vystupovali ve vztahu k výrobcům programů jako ti, kteří nakoupili určitý program, resp. vysílání, a to pro účely podnikatelské skupiny tvořené spřízněnými osobami, aby takto nakoupený program mohli redistribuovat na základě samostatně uzavřených smluv svým spřízněným osobám, tedy mj. i žalobci...“. Odvolací finanční ředitelství podalo samozřejmě kasační stížnost, takže v tuto chvíli čekáme na rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu. Původně jsme doufali, že tento případ by mohl přinést příležitost pro formulování obecnějších pravidel konceptu skutečného příjemce z pohledu českých soudů⁵³, nicméně se zdá, že je zatížen tolika procesními pochybeními, že Nejvyšší správní soud nejspíš v této fázi nebude rozhodovat o meritu věci.

6 Závěr

Cílem našeho článku bylo ukázat, jak nejasný je ve skutečnosti obsah pojmu „skutečný vlastník“, ať už se bavíme o konceptu OECD zakotveném v Modelové smlouvě OECD a Komentáři, nebo o pojmu obsaženém v právu EU a v českém zákoně o daních z příjmů. Abychom nezůstali jen v rovině tvrzení nebo u své vlastní interpretace, snažili jsme se do článku začlenit fakta. Tedy informace ohledně vzniku a vývoje tohoto konceptu i jeho výkladech v soudní praxi různých států od jeho představení v roce 1977 po současnost, aby si čtenář mohl udělat názor vlastní. Jak jsme uváděli v úvodu, pro praxi poměrně nebezpečnou vlastností konceptu skutečného vlastníka je to, že intuitivně působí jako velku jasný. Věříme, že pokud si někdo takový intuitivní názor udělal, po prostudování alespoň informací obsažených v tomto článku o této jistotě minimálně zapochybuje⁵⁴.

Jsme přesvědčeni, že koncept skutečného vlastníka dostává subjekty pohybuující se v daňovém prostředí do obrovské

Krajský soud v Ostravě v případě druhého ze zmiňovaných rozhodnutí, vztahy podnájmu nebo sublicence jsou zcela standardními obchodními modely s jasně určeným postavením nájemce či držitele licence. V samotném faktu, že za možnost užívat dané aktivum (a v rámci své činnosti je poskytovat třetím osobám) majiteli platí, nelze spatřovat postavení „*conduit company*“, tedy pouhého prostředníka, který ve skutečnosti danými platbami svobodně nedisponuje. V té souvislosti lze připomenout i výše zmiňovaný materiál OECD, který měl sloužit k vyjasnění podstaty konceptu skutečného vlastníka. Do tohoto materiálu OECD právě z důvodu ochrany běžných podnikatelských nastavení např. v podobě nájmu a podnájmu v roce 2012 doplnila, že závazek „předat přijatou platbu“ se musí vztahovat k obdržené platbě, nezahrnuje tedy smluvní či právní závazky nespojené s přijatou platbou, i když efektivně způsobí, že příjemce musí přijaté prostředky použít k jejich uspokojení.

V odůvodnění rozhodnutí v kauze sublicence výroby ruských vagonů lze podle našeho názoru najít určité znaky konceptu „konečného příjemce výhod“ (v českém prostředí skutečného majitele), který však nemá s konceptem „skutečného vlastníka“ žádnou souvislost a jeho pojetí je zcela odlišné (jelikož sleduje zcela jiný cíl).

⁵³ Jak jsme již několikrát uváděli, při zkoumání historie rozhodování různých národních soudů, které se zabývaly konceptem skutečného vlastníka, jsme shodně jako OECD a Evropská komise ve svých šetřeních zjistili, že soudy, resp. různé národní státy aplikují tento koncept diametrálně odlišně. Přesně opačné závěry soudů za obdobných skutkových okolností jsme pro příklad demonstrovali ve spojitosti se starším rozhodnutím pátého senátu Nejvyššího správního soudu ve věci postoupení práva na dividendu, které však bylo vedeno jinou argumentační linií. Výsledky našeho průzkumu jsou zajímavé a je škoda, že rozsah článku nedovoluje blíže rozhodování soudů z jiných států rozebrat. Mimochodem, zdá se být zřejmé, že národní soudy velmi často pro výklad konceptu skutečného vlastníka používaly nástroje či principy, které měly k dispozici v národním právu a byly podloženy ustálenou rozhodovací praxí („*dominion*“, doktrína „*Piecing the Corporate Veil*“ apod.). O jednotném pojetí konceptu skutečného vlastníka, které bylo záměrem OECD i Evropské komise, rozhodně nemůže být řeči. Některé kauzy jsou poměrně známé, pro příklad zmíníme ještě rozhodnutí španělského Centrálního ekonomicko-administrativního soudu ze dne 22. 9. 2000, RG 6294/1996, v kauze *Copyright Management Companies* (soud rozhodoval na základě právního testu vlastnictví), rozhodnutí kanadského soudu ze dne 22. 8. 2008 ve věci *Prévost Car* a ze dne 24. 2. 2012 ve věci *Velcro Canada* (rozhodováno na podkladě právního ovládní, „*dominion*“). Hodí se podotknout, že řada rozhodnutí by možná dopadla jinak, kdyby soudy vnímaly koncept skutečného vlastníka jako nástroj proti zneužití práva, resp. výhod ze smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (jak byl OECD od roku 1977 deklarován). Klobouk dolů před Daňovým soudem Spojených států, který už v roce 1971 ve věci *Aiken Industries* interpretoval „přijaté“ úroky podle skutečné podstaty, vzal v úvahu smysl a účel smlouvy a rozhodl, že pokud bezprostřední příjemce *de facto* pouze předával platby dál, nelze nalézt reálné ekonomické důvody transakce, a nepřiznal výhody smlouvy (nepotřeboval k tomu ani koncept skutečného vlastníka, ani „*conduit company*“, které v té době neexistovaly).

⁵⁴ Jako důkaz našeho tvrzení, že teprve hlubší studium vede k poznání, může sloužit průběh nedávného rozhodování soudů ve slovenské kauze Coca-Cola, které se také dotýkaly problematiky skutečného vlastníka (rozhodnutí KS v Bratislavě ze dne 1. 12. 2015, čj. 5S/122/2014-215; NS SR ze dne 12. 12. 2018, sp. zn. 8Sžf/50/2016; KS v Bratislavě ze dne 4. 6. 2019, čj. 5S/122/2014-329). Poté, co si při druhém rozhodování krajský soud problematiku nastudoval, rozhodl za stejných skutkových okolností přesně opačně. Rozhodnutí zároveň dávalo smysl s ohledem na standardně uplatňované výklady v oblasti mezinárodního zdanění (bohužel problematika skutečného vlastnictví věcně rozhodnuta nebyla).

nejistoty, kterou aktuální soudní rozhodnutí spíše prohloubila. Přitom správci daně disponují širokou paletou nástrojů k řešení „nežádoucího využívání daňových výhod“, jako je například zásada přednosti obsahu před formou, disimulace a zejména judikatorně propracovaný koncept zneužití práva. Ty sice z povahy věci také nemají jednoznačně ukotvené hranice, ale alespoň je jasné, jaká má být jejich podstata. Což se u konceptu skutečného vlastníka, který měl být efektivním a jednotným nástrojem boje proti nežádoucímu využívání výhod ze smluv o zamezení dvojímu zdanění či EU směrnice, za více než čtyřicet let nepodařilo. Aby nespravedlivě nepoškozoval běžné podnikání („genuine business“), je tento koncept funkční pouze tehdy, pokud je současně posuzováno, zda dochází ke zneužití práva. Pak je ovšem namístě se ptát, zda má nějaký specifický přínos, který uplatnění zákazu zneužití práva neřeší. Domníváme se, že nikoliv. A akční plán v rámci iniciativy BEPS i návazných kroků EU, které se zjevně vydaly jiným směrem, to podle našeho názoru potvrzuje.

Věříme, že po přečtení článku lze pochopit náš názor, že jednou z charakteristických vlastností konceptu skutečného vlastníka včetně „conduit company“ je právní nejistota. Samozřejmě nelze popřít, že tento koncept v právu existuje. Otázka však zní, zda by v prostředí právního státu neměly být pro „boj s daňovými úniky“ preferovány nástroje jiné. Je jich k dispozici dostatek, jsou podloženy v zásadě konzistentní judikaturou a žádný z nich takovou míru nejistoty nevyvolává. S ohledem na stávající stav poznání konceptu skutečného vlastníka není podle našeho názoru cestou, která odpovídá hodnotám právního státu. Jak konstatuje Ústavní soud, „[k]e znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky“ [citováno z nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/01 (N45/29SbNU 417)].

INZERCE



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2019 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2020

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. Názorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového příznání k dani z příjmů.

Cena publikace 590 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím dlouhodobé objednávky. V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Aktivity Komory přešly do on-line režimu, převažuje pozitivní hodnocení i optimismus do budoucna

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

Omezující opatření způsobené akutní pandemickou situací, které prakticky ze dne na den vyhlásila vláda České republiky, dopadly nejen na profesní i soukromý život náš všech, ale logicky i na samotnou Komoru daňových poradců ČR (dále jen „Komora“). Bezprostředně po vyhlášení restrikcí šlo hlavně o to, aby dopady na profesi daňového poradce byly, v rámci možností, co nejmenší. I proto se Komora aktivně zasadila o výjimku ze zákazu podnikání a služby daňových poradců nebyly (alespoň formálně) tolik dotčeny jako jiné běžné služby, nabízené v podnikatelském režimu. Hned na druhém místě priorit aktivit Komory následovala snaha vystupovat aktivně v legislativě, a to ve spolupráci s dalšími institucionálními partnery i vůči veřejnosti, zejména té podnikatelské, a pomoci jak v ovlivnění a šíření stále aktualizovaných informací, tak v jejich interpretaci a výkladu.

Komora zaktivovala svoje komunikační kanály včetně webu a sociálních sítí a velmi intenzivně se snažila vystupovat navenek, což vyústilo minimálně ve velký nárůst zájmu o informace právě z Komory. Jen pro zajímavost, skokově narostl počet osob, které pravidelně sledují Komoru na Facebooku, přičemž počet sledujících se dnes blíží deseti tisícům. Dosah příspěvků na této sociální síti je však mnohem větší a jen za duben překročil počet jedinečných uživatelů zpráv z Komory 265 000. Také na profesní síti LinkedIn byla vidět větší aktivita a obnovili jsme i přispívání na Twitter. To vše přispívá k posílení dobré image profese daňového poradce a práce Komory, která jasně prokazuje, že je pro ni důležité napomáhat k dobrému fungování daňového systému a smysluplné legislativě. I díky všem těmto PR aktivitám se dařilo pronikat do médií, kde zástupci Komory vystupovali nebo byli citováni, včetně opakovaných návštěv ve známém venkovním studiu České televize na Malostranském náměstí. Mimo jiné, deset letošních tiskových zpráv je k dispozici na veřejných webových stránkách, na interním webu byla zřízena záložka „Dotazy a odpovědi: COVID19“, kde je k dispozici komunikace Komory s Ministerstvem financí a klíčovými ministry.

Opatření se však dotkla i dalších oblastí činnosti Komory a bylo potřeba rychle reagovat. Z pochopitelných důvodů byl odložen jarní termín kvalifikačních zkoušek na srpen, stejně tak byly zrušeny všechny další akce, které byly plánované



a postavené na fyzické přítomnosti, tedy školení, kluby, konference i zasedání orgánů Komory nebo sekcí Odborného kolegia. Život Komory však nebylo možné zastavit, proto se poměrně rychle začaly prosazovat náhradní technologická řešení a většina uvedených aktivit přešla do on-line režimu. První klubové setkání čistě v on-line prostředí proběhlo v Karlovarském regionu, první zasedání sekce on-line zorganizovala Sekce DPH, Prezidium Komory bylo schopno pokračovat v běžné činnosti bez omezení, přestože byla zrušena prezenční zasedání. Po úspěšných testech v oblasti vzdělávání proběhlo nakonec i oblíbené placené celorepublikové školení „Olšanka“, následovaly pak samostatná školení k DPH nebo zahraničnímu obchodu a účetnictví. Některé z akcí jsou nahrazené a je možné si je zakoupit i následně jako záznam, vždy to záleží na podmínkách dohodnutých s lektorem a formátu akce.

Technologicky se nejčastěji používá prostředí Microsoft Teams, které bylo zvoleno pro svou stabilitu přenosu, jednoduchost a český ovládací jazyk, byť je určeno spíše pro porady a zasedání různých pracovních orgánů, i pro účely školení se ale myslím osvědčilo. Druhé prostředí, ve kterém přednášky probíhají, je systém webmeeting.cz, který je lépe přizpůsobený přednáškové činnosti, Teams jsou ale celosvětovým standardem, takže obojí má své výhody a nevýhody. O tom, že si nakonec i přes určité počáteční obavy všichni s touto formou přednášek poradili, svědčí kladné hodnocení ze strany účastníků akcí, které jednoznačně převažují. Komfort sledování přednášek odkudkoliv a flexibilita při organizaci pracovního času je významným benefitem. Navíc Komora adresně přihlášení na akce sleduje, a to i za účelem zpracování kontinuálního profesního vzdělávání, které se automaticky zaznamenává, zjednodušuje se tak vlastně i prezence a evidence účasti.

I přes to, že se všichni těšíme na návrat do běžného režimu, zatím nelze s jistotou říct, kdy to nastane a beze sporu, některé nově získané zkušenosti a návyky, včetně posílení on-line komunikace, téměř s jistotou přetrvávají a stanou se běžnou součástí našich aktivit. Stejně tak proces digitalizace v profesním i běžném životě dostal jasný impuls a bude pokračovat s větší intenzitou, než doposud. Budeme tak mimo jiné lépe připraveni na případné příští mimořádné situace, bez ohledu na to, že to navíc přispěje k lepší efektivitě podnikání, úspoře nákladů a v konečném důsledku i ke zlepšení služeb, které daňoví poradci poskytují svým klientům.

**Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Kozí 4, 602 00 Brno
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306
e-mail: kdp@kdpcr.cz, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz
IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Wadurová, LL.M.,
Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články prochází recenzním řízením.

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

Datum předání do tisku: 10. června 2020

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U nákladového nádraží 10
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová