

Připomínky KDP ČR k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (čj. předkladatele: MF-47781/2026/32-1)

1) Obecná připomínka

V úvodu bychom chtěli opakovaně zdůraznit, že nepovažujeme za správné, pokud takto zásadní zásahy do daňového systému neprocházejí standardním legislativním procesem. Jsme si samozřejmě vědomi současné situace a nutnosti vlády na ni reagovat. Přesto považujeme za nutné upozornit, že se nám opakovaně potvrzuje, že pokud je daňová legislativa připravována narychlo a bez standardního legislativního procesu, vede to následně k problémům při praktické aplikaci přijaté právní úpravy.

2) K § 17c odst. 1 – více zdaňovacích období započatých v roce 2025

Z hlediska vymezení poplatníka mimořádné sektorové daně se podle § 17c odst. 1 testuje výše rozhodných příjmů za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v kalendářním roce 2025.

Z textu zákona však není zřejmé, jak se bude postupovat v případě, kdy u jednoho poplatníka budou v kalendářním roce 2025 započata dvě nebo více zdaňovacích období nebo období, za která se podává daňové přiznání. Taková situace může nastat například v souvislosti s přechodem z kalendářního roku na hospodářský rok či naopak nebo v souvislosti s přeměnou.

Není tedy zřejmé, zda se v takovém případě bude stanovený limit rozhodných příjmů testovat samostatně za každé jednotlivé období, zda se rozhodné příjmy za tato období budou sčítat, případně zda se má postupovat jiným způsobem.

Navrhujeme proto tuto situaci výslovně upravit přímo v textu zákona tak, aby bylo jednoznačně stanoveno, jakým způsobem se limit rozhodných příjmů posuzuje v případě, kdy u jednoho poplatníka v kalendářním roce 2025 započalo více zdaňovacích období nebo období, za která se podává daňové přiznání.

3) K § 17c odst. 1 písm. a) a § 20ba odst. 3 a 4 – vymezení činnosti a vlastních výrobků

V § 17c odst. 1 písm. a) je uvedeno:

„a) vykonával činnost zpracování surové ropy a výrobu rafinovaných ropných produktů a produktů z fosilních paliv a“

Domníváme se, že toto vymezení není dostatečně určité. V textu zákona chybí přesnější specifikace činnosti, na kterou má mimořádná sektorová daň dopadat, například prostřednictvím odkazu na příslušnou klasifikaci ekonomických činností NACE nebo jiným jednoznačným způsobem.

Obdobný problém spatřujeme v § 20ba odst. 3 a 4 při vymezení srovnávaného a srovnávacího základu daně:

„(3) Srovnávaným základem daně se rozumí rozdíl mezi výnosy z prodeje vlastních výrobků a pořizovací cenou nebo pořizovacími náklady spotřebované ropy v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání.

(4) Srovnávacím základem daně se rozumí rozdíl mezi výnosy z prodeje vlastních výrobků a pořizovací cenou nebo pořizovacími náklady spotřebované ropy ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započatém v kalendářním roce 2025.“

Pojem „**vlastní výrobky**“ je zde podle našeho názoru příliš široký a není z něj jednoznačně patrné, zda zahrnuje všechny vlastní výrobky daného poplatníka, nebo pouze výrobky související s činností, na kterou má mimořádná sektorová daň dopadat. Poplatník mimořádné sektorové daně přitom může vyrábět a prodávat i jiné vlastní výrobky, které s činností, jež má být předmětem tohoto mimořádného zdanění, přímo nesouvisí.

Jsme si vědomi toho, že důvodová zpráva se snaží tento pojem blíže specifikovat, když uvádí:

„Vlastními výrobky poplatníka mimořádné sektorové daně, jehož činnost spočívá ve zpracování surové ropy a výroby rafinovaných ropných produktů, jsou všechny hmotné výstupy, které vznikly chemickým či fyzikálním zpracováním ropy, a to i v případě, že vznikly dalším zpracováním meziproductů získaných při rafinaci, tj. motorová paliva a pohonné hmoty (benzín, motorová nafta, letecký petrolej, LPG), topná a námořní paliva (lehké a těžké topné oleje), petrochemické suroviny, maziva a mazací oleje, bitumeny a další rafinované ropné produkty...“

Takové vymezení pouze v důvodové zprávě však podle našeho názoru není z hlediska právní jistoty dostatečné. Důvodová zpráva není právně závazným textem a neměla by nahrazovat jednoznačné vymezení základních prvků daňové povinnosti přímo v zákoně.

Zvláště u právní úpravy zavádějící mimořádnou daňovou povinnost považujeme za nezbytné, aby z textu zákona bylo jednoznačně zjištěné jak to, **na jakou konkrétní činnost daň dopadá, tak to, které výnosy z prodeje vlastních výrobků vstupují do srovnávaného a srovnávacího základu daně.**

Navrhujeme proto vymezení činnosti v § 17c odst. 1 písm. a) zpřesnit, například prostřednictvím příslušné klasifikace ekonomických činností NACE nebo jiným jednoznačným způsobem, a současně přímo v § 20ba odst. 3 a 4 výslovně vymežit, které vlastní výrobky se pro účely stanovení srovnávaného a srovnávacího základu daně zohledňují.

Toto doplnění považujeme za nezbytné pro odstranění případných výkladových pochybností a zajištění dostatečné právní jistoty poplatníků.

4) K § 20ba odst. 3 a 4 – způsob stanovení srovnávaného a srovnávacího základu daně – zohlednění zajišťovacích operací

Obecně platí, že způsob stanovení základu daně, včetně vymezení položek, které jej zvyšují či snižují, je otázkou nastavení parametrů daňové politiky, k nimž se Komora daňových poradců ČR zásadně nevyjadřuje. Zákonodárce má v této oblasti široký prostor pro politické uvážení. Tento prostor však není neomezený a zvolená právní úprava musí respektovat ústavní limity zdanění.

Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje, že při přezkumu daňové legislativy je třeba respektovat široký prostor zákonodárce pro nastavení daňové politiky. Současně však zdanění nesmí dosáhnout takové intenzity, aby mělo „škrťící“, resp. „rdousící“ účinek a nepřiměřeně zasáhlo do majetkové podstaty poplatníka. Srov. zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, a nálezy ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012-32, uvedl:

„Zdanění především nesmí mít zjevně neracionální povahu a být založeno na svévoli (jakkoli ohledně důvodů a výše zdanění má zákonodárce velmi rozsáhlý prostor pro politické uvážení), nesmí vést k neodůvodněné nerovnému zacházení a nesmí mít rdousící charakter v tom smyslu, že by zasáhlo samu podstatu základního práva vlastnit majetek (...)“

NSS dále v témže rozsudku uvedl:

„Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala.“

Stejný princip NSS zopakoval v rozsudku ze dne 20. 2. 2014, č. j. 7 Afs 33/2013-34, když opětovně zdůraznil nutnost pečlivě vážit ústavní konformitu takové právní úpravy, která by náklady skutečně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vylučovala z daňové uznatelnosti nebo jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka významně modifikovala v jeho neprospěch:

„...Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila nebo jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 – 32, a ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012 – 31).....“

Na význam zohlednění skutečné ekonomické podstaty posuzované operace poukázal rovněž rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS. V něm mimo jiné v návaznosti na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, uvedl, že nelze odhlédnout od výsledné povahy dané ekonomické operace, a připomněl závěr Ústavního soudu o možnosti zdanit pouze finanční zisk, který bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů:

„....24. Co se pak dále týče vzájemného vztahu příjmů podle § 8 zákona o daních z příjmů a výdajů podle § 7 téhož zákona, považuje soud za podstatné zmínit ještě následující. Ačkoli z hlediska daňového je nutno samostatně posuzovat příjmy a výdaje podle § 7 zákona o daních z příjmů a podle § 8 téhož zákona, tedy půjčku, resp. úroky z půjčky, kdy daňový subjekt vystupuje jako dlužník a úroky z půjčky, kdy stejná osoba má postavení věřitele, nelze rovněž odhlédnout od toho, jaká je výsledná povaha dané ekonomické operace, zda jednání daňového subjektu vede v konečném důsledku k vytvoření zisku nebo nikoliv a z ekonomického hlediska se tedy jedná o neutrální operaci, kdy výdaje vynaložené na v konečném důsledku neúspěšný podnikatelský záměr jsou kompenzovány příjmem z kapitálového majetku, což lze považovat za racionální snahu o zmírnění nepříznivých důsledků, které mohly být vyvolány upuštěním od uskutečňování záměru, a za snahu udržet si svůj příjem.

Jak Ústavní soud uvedl ve svém nálezu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, povinnosti správce daně dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů odpovídá mimo jiné „možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídící“.

Jsme si vědomi toho, že posledně uvedená rozhodnutí se týkala obecného systému daně z příjmů, a především daňové uznatelnosti výdajů. Domníváme se však, že obecné ústavní principy, z nichž tato judikatura vychází, je třeba přiměřeně zohlednit rovněž při konstrukci mimořádné sektorové daně, která je součástí zákona o daních z příjmů.

V této souvislosti považujeme za nezbytné zabývat se otázkou zajišťovacích operací (hedgingu), které mohou být ekonomicky přímo spojeny s nákupem ropy a prodejem výsledných produktů. Může jít zejména o zajištění ceny nakupované ropy, kurzových rizik, rafinérské marže jako rozdílu mezi cenou ropy a cenou prodáváných produktů či kurzových rizik souvisejících s prodejem finálních výrobků.

Pokud tyto operace představují ekonomicky integrální součást zajištění příslušné rafinérské činnosti, jejich úplné vyloučení z konstrukce srovnávaného a srovnávacího základu daně může vést k tomu, že takto stanovený základ daně nebude v konkrétních případech odpovídat skutečnému ekonomickému výsledku činnosti, na kterou má mimořádná sektorová daň dopadat. V krajním případě by tak mohlo dojít ke zdanění výsledku, kterého poplatník z posuzované ekonomické činnosti ve skutečnosti nedosáhl.

S ohledem na výše uvedenou judikaturu proto doporučujeme otázku zohlednění ekonomicky souvisejících zajišťovacích operací při stanovení srovnávaného i srovnávacího základu daně znovu posoudit.

Pokud má být záměrem zákonodárce tyto operace při stanovení obou základů daně nezohlednit, považujeme za nezbytné důvody tohoto řešení podrobně vysvětlit v důvodové zprávě a současně se vypořádat s jeho dopadem na požadavek, aby výsledná daňová povinnost nebyla stanovena způsobem, který se významně rozchází se skutečným ekonomickým výsledkem zdaňované činnosti, a to rovněž z hlediska výše uvedených ústavních limitů zdanění.

5) K § 20ba odst. 4 – způsob stanovení srovnávacího základu daně

Připomínka

Obecně platí i v tomto případě, že konkrétní způsob stanovení srovnávacího základu daně je primárně otázkou nastavení parametrů daňové politiky, je však podle našeho názoru nutné respektovat ústavní limity zdanění vyplývající mimo jiné z výše uvedené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, zejména zákaz svévole, neodůvodněné nerovného zacházení a případného rdousícího účinku zdanění.

Navrhovaná úprava vychází při stanovení srovnávacího základu daně z jediného zdaňovacího období, resp. období, za které se podává daňové přiznání, započatého v kalendářním roce 2025.

V této souvislosti upozorňujeme, že při konstrukci daně z neočekávaných zisků zavedené zákonem č. 366/2022 Sb. zákonodárce při stanovení srovnávacího základu daně vycházel z průměru základů daně za více předchozích zdaňovacích období. Taková konstrukce mimo jiné omezuje vliv mimořádných výkyvů v jednotlivých letech na výslednou daňovou povinnost, která by mohla působit rdousící efekt zdanění.

Stanovení srovnávacího základu pouze podle jediného zdaňovacího období může oproti tomu vést k významnému ovlivnění výsledné daňové povinnosti nahodilými či mimořádnými okolnostmi právě tohoto období. Tento aspekt může být zvláště významný v odvětvích, jejichž hospodářské výsledky podléhají významným meziročním výkyvům.

Pokud by například srovnávací období vykazovalo z mimořádných či nahodilých důvodů významně nižší výsledek oproti dlouhodobé úrovni dosahované poplatníkem, mohlo by použití tohoto jediného období vést k tomu, že za mimořádný výsledek bude považován rovněž výsledek, který odpovídá jeho běžné dlouhodobé ekonomické výkonnosti. V konkrétním případě by proto konstrukce založená pouze na jediném srovnávacím období mohla vést k významně odlišnému výsledku oproti konstrukci vycházející z delšího časového období.

Není naším cílem hodnotit, jaký počet srovnávacích období má zákonodárce zvolit, to je věcí nastavení parametrů daně. Považujeme však za nezbytné posoudit, zda použití jediného zdaňovacího období poskytuje dostatečně reprezentativní srovnávací základ a zda nemůže v konkrétních případech vést k nepřiměřeným dopadům zdanění, v krajním případě též k jeho rdousícímu účinku.

Jestliže má být oproti konstrukci daně z neočekávaných zisků zavedené zákonem č. 366/2022 Sb. zvolen jako srovnávací základ výsledek pouze jediného zdaňovacího období, doporučujeme důvody této odlišné konstrukce a její možné dopady podrobně vysvětlit v důvodové zprávě a vypořádat se zejména s otázkou, zda výsledek jediného období představuje dostatečně reprezentativní základ pro stanovení mimořádné sektorové daně a zda zvolená konstrukce nemůže v konkrétních případech vést k nepřiměřenému, případně rdousícímu účinku zdanění.

6) K čl. II bodu 2 – časová působnost právní úpravy

Jsme si plně vědomi argumentace uvedené v důvodové zprávě, jakož i argumentů Ministerstva financí k této otázce. Přesto musíme zdůraznit, že aplikace předmětné právní úpravy již na zdaňovací období započaté v roce 2026 podle našeho názoru vyvolává velmi vážné pochybnosti z hlediska zákazu retroaktivity, principu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů.

Je skutečností, že zdaňovací období roku 2026 v tuto chvíli ještě neskončilo. Nelze však předjímat, zda bude předmětná právní úprava schválena, vyhlášena ve Sbírce zákonů a nabude účinnosti ještě před koncem tohoto roku. I kdyby se tak stalo, považujeme za nezbytné zabývat se otázkou, zda je z ústavního hlediska přípustné, aby nově zaváděná daňová povinnost, resp. nově stanovený způsob určení základu daně, dopadala také na část zdaňovacího období, která proběhla před platností a účinností příslušné právní úpravy.

V této souvislosti považujeme za zásadní zejména nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/08 ze dne 12. 7. 2011, který se zabýval právě retroaktivitou při stanovení daňové povinnosti. Také v uvedeném případě šlo o novelu zákona o daních z příjmů, která nabyla účinnosti v průběhu zdaňovacího období, avšak měla se použít již pro celé toto zdaňovací období.

Ústavní soud v tomto nálezu vyšel mimo jiné z požadavků právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy a zdůraznil, že stát může zásadně vyžadovat od jednotlivců chování podle pravidel, která byla stanovena a vyhlášena předem. Jiný postup může, nejsou-li pro něj zvlášť závažné důvody, představovat porušení principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo.

Ústavní soud se přitom zabýval jak možnou pravou retroaktivitou, tak otázkou ústavní přípustnosti retroaktivity nepravé. K nepravé retroaktivitě v oblasti daňového zákonodárství výslovně uvedl, že její přípustnost je podmíněna potřebností k dosažení zákonem sledovaného cíle a tím, že při celkovém poměrování „zklamané“ důvěry v právo na straně jedné a významu a naléhavosti důvodů právní změny na straně druhé zůstane zachována hranice únosnosti.

Obecně pak Ústavní soud ve své judikatuře rozlišuje pravou a nepravou retroaktivitu s tím, že pravá retroaktivita je zásadně nepřipustná a její přípustnost přichází v úvahu pouze ve zcela výjimečných případech. Srov. zejména nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 a dále nález sp. zn. Pl. ÚS 33/01 ze dne 12. 3. 2002, který se rovněž týkal zpětných účinků změny zákona o daních z příjmů.

Za významné považujeme také to, že standardní přechodná ustanovení novel zákona o daních z příjmů zpravidla vycházejí z principu, podle něhož se nová právní úprava použije až pro zdaňovací období započatá ode dne nabytí účinnosti příslušné novely. Je tak respektována zásada, že poplatník zná pravidla rozhodná pro stanovení své daňové povinnosti již na počátku zdaňovacího období.

Tomuto principu odpovídá rovněž konstrukce § 21 odst. 6 ZDP, podle něhož se pro stanovení daně použije sazba daně účinná k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání. Zákon o daních z příjmů tedy i v této oblasti vychází z principu zachování podmínek zdanění známých na počátku příslušného zdaňovacího období.

Pokud právní úprava výjimečně umožňuje použití nové právní úpravy již na dříve započaté období, bývá takový postup zpravidla založen na možnosti volby poplatníka a používá se zejména v případech, kdy je nová úprava pro poplatníka příznivější. Taková situace je z hlediska ochrany právní jistoty a důvěry v právo zásadně odlišná od případu, kdy má být nová právní úprava v neprospěch poplatníka povinně aplikována také na skutečnosti nastalé před její platností a účinností.

V této souvislosti lze poukázat rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS. NSS v něm zdůraznil, že znakem právního státu je právní jistota a ochrana důvěry občanů v právo, jejímž výrazem je mimo jiné zákaz retroaktivity právních norem. Zásah do daňových povinností založených podle právních předpisů účinných před účinností nové právní úpravy označil NSS za nepřipustnou retroaktivitu.

Již vůbec není zřejmé, jak by se mělo postupovat v případě, kdy by u některého poplatníka zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2026 skončilo ještě před nabytím účinnosti navrhované právní úpravy, případně by před tímto okamžikem již uplynula i lhůta pro podání daňového přiznání za toto období. Taková situace může reálně nastat například u poplatníků s hospodářským rokem či v souvislosti s přeměnami. V takovém případě by nová právní úprava zasahovala do již skončeného zdaňovacího období, případně dokonce do daňové povinnosti, u níž již uplynula lhůta pro podání daňového přiznání. Taková aplikace nové právní úpravy by podle našeho názoru již zcela jednoznačně vykazovala znaky pravé retroaktivity, která je podle ustálené judikatury Ústavního soudu zásadně nepřipustná. Návrh zákona přitom podle našeho názoru dostatečně neřeší, jak by se v takových případech mělo postupovat.

Pokud má předkladatel za to, že je časová působnost navržené právní úpravy ústavně přípustná, považujeme za nezbytné tuto otázku v důvodové zprávě podrobně rozebrat a vypořádat se zejména s výše uvedenou judikaturou Ústavního soudu, především s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 9/08, a vysvětlit, jaké natolik závažné důvody odůvodňují zásah do právní jistoty a legitimního očekávání poplatníků.

V neposlední řadě musíme zdůraznit, že tato připomínka je vedena také obecnější obavou z precedenčního významu navrhovaného postupu. Připuštění možnosti, aby v průběhu zdaňovacího období byla nově přijata právní úprava, která v neprospěch

daňových subjektů změni pravidla pro stanovení základu daně nebo samotné výše zdanění i ve vztahu ke skutečnostem, které nastaly před její platností a účinností, by mohlo do budoucna významně narušit princip právní jistoty a předvídatelnosti daňového práva. Takový přístup proto považujeme za velmi problematický a doporučujeme od něj upustit.

Zpracoval: Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO při Odborném kolegiu KDP ČR.

Připomínky zaslali: Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO při Odborném kolegiu KDP ČR, Marie Velflová, členka Prezidia KDP ČR, a Lucie Karpíšková.

Petra Pospíšilová

Prezidentka KDP ČR