



foto: wikipedia.org

e-Bulletin

**Komory
daňových
poradců ČR**



11/2021

/ TÉMA: Nejvyšší správní soud zblízka

/ ROZHOVOR: Monika Novotná, členka představenstva České advokátní komory

/ SPRÁVA DANÍ: Stanovení převodní ceny u finančních transakcí

/ KONFERENCE: Digitalizace v daních a účetnictví



*Provedeme vás
světem daní.*



Digitálně už budeme fungovat čím dál častěji

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

Když jsem přemýšlela o obsahu tohoto úvodníku, dívala jsem se na témata, která jsem tímto způsobem probírala naposledy. Skutečnost, že to byla otázka navrhované legislativy, by asi až tak překvapivá nebyla, ale to, že text je z přelomu ledna a února 2020, to mě opravdu až překvapilo. Protože, řečeno slovy známého reklamního sloganu, to „byl svět ještě v pořádku“... Čekali jsme v té době přece jen ještě nějaké legislativní nápady od stávající vlády, ale zdaleka jsme nepředvíдали legislativní smršť, která nás nakonec potkala.

Letos máme krátce po sněmovních volbách, otázka nějakého komentáře k možným legislativním nápadům je tak celkem předčasná. Návrhy, které nestihla původní sněmovna projednat, např. ten k digitální dani, padly pod stůl a nové zatím nevzešly. Asi je důvodné je čekat, nakonec nová vláda bude těžce bojovat se strukturou státního rozpočtu, což si nepochybně vyžádá i nějaké nápady v oblasti daní. Připomínky k takové legislativě ze strany daňových poradců jsou nepochybně žádoucí.

A stejně jako se nové legislativě bude věnovat sněmovna v novém obsazení, tak se i jejímu připomínkování bude věnovat Komora pod vedením nového, nebo řekněme přinejmenším obnoveného Prezidia. Čeká nás totiž valná hromada, na které proběhnout volby do orgánů Komory, kromě Prezidia ještě i do Dozorčí a Disciplinární komise. Oslím můstkem se tak dostávám nakonec k tématu tohoto úvodníku, kterým je právě konání valné hromady Komory daňových poradců dne 12. listopadu 2021.

Jak víte, v loňském roce byla z epidemických důvodů valná hromada zrušena a o dokumentech, které bylo nutné schválit, jste hlasovali per rollam. I když to bylo digitální, nebylo to jednoduché, takže za veškerá tato hlasování chci poděkovat všem, kteří se zúčastnili.

Toto digitální hlasování však nebyl poslední digitální krok, který nás čekal, spíše naopak, představuje určitou předzvěst toho, že budeme digitálně fungovat čím dál častěji. To je pro některé z nás fajn, a pro jiné zas noční můra. Osobně se pohybuji tak trochu na pomezí těchto dvou poloh, také nemám úplně ráda změny a nezastávám názor, že co je digitální, je snadnější, pohodlnější, rychlejší atd., ale často nakonec, když překonám původní nástrahy, zjistím, že to není tak hrozné, a někdy se mi to i líbí... (ne vždy, to přiznávám).

Proč se o tom tady rozepisuji? Chtěla bych vás vyzvat k účasti na valné hromadě, ať už osobní nebo udělením plné moci některému z kolegů, ke kterému máte důvěru, abyste byli relevantně zastoupeni. A protože jsme museli loňskou valnou hromadu kvůli epidemii zrušit, připravili jsme naše vnitřní normy na možnost konat valnou hromadu on-line. A i když je ta letošní svolána jako prezenční, první digi kroky vás čekají právě v registraci na valnou hromadu a v udělování plných mocí. Tento proces totiž po novu poběží on-line bez ohledu na to, jestli je valná hromada prezenční nebo ne.

Chtěla bych vás všechny tímto na valnou hromadu znovu pozvat a ty z vás, které technika tak trochu děsí, požádat, aby překonali své obavy, opravdu jsme se snažili systém registrace a udělení plných mocí udělat tak jednoduchý, jak to jen za stávajících technických podmínek a časových možností šlo. Dvě věci, které k tomu potřebujete, jsou jedinečný kód, který jste dostali spolu s pozvánkou na valnou hromadu do své datové schránky, a přístup do intranetových stránek Komory. S datovou schránkou vám asi nepomůžeme, pokud se jedná o stránky Komory, jestli jste v mezech zapomněli své heslo nebo přihlašovací údaje, obraťte se na kancelář Komory, určitě vám s tím pomůžou, a zbytek určitě zvládnete!

Budeme moc rádi, když vás na valné hromadě potkáme, protože ji pořád považujeme za důležitou platformu pro diskusi nad směřováním Komory a jsme rádi za všechny podněty, které nám tam předáte.

Těším se, že se tam s vámi uvidím.



Vaše

Petra Pospíšilová

prezidentka KDP ČR

daňová poradkyně č. o. 2309

Obsah

e-Bulletin Komory daňových poradců ČR / 11/2021

Úvodník

Ing. Petra Pospíšilová 1

Aktuálně

Měsíc v kostce	3
Aktuálně z Finanční správy	14
Preventivní restrukturalizace aneb nový Systém včasných varovných signálů od VŠE	15
Digitalizace v daních a účetnictví (Radek Neužil)	16
Aktuálně z účetnictví	18
Aktuálně ze zpráv CFE	19
Aktuálně ze světa	33
I frustrace má svoji cenu! (Lukáš Žáček, Sebastian Jakob)	34
Kopírování dokladů totožnosti – protichůdné názory dvou českých úřadů (Daniel Fridrich)	35

Rozhovor

Monika Novotná, členka představenstva České advokátní komory	4
--	---

Judikatura

Nejnovější judikatura Evropského soudního dvora aneb do očí bijící opominutí českého zákonodárce (Tomáš Brandejs)	8
Dobrovolné zrušení registrace k DPH se neřídí postupem pro změnu registračních údajů	10
NSS se vyjádřil k posouzení prvku náhody u herních zařízení	11
Důkazní břemeno se odvíjí jak od skutečností tvrzených v daňovém přiznání, tak i od těch, které jsou povinné a daňový subjekt je neuvedl	12
Lhůty stanovené v pokynu č. MF-5 nelze použít pro potřeby definice „zvláštního zákona“ v soudním řádu správním	13

Téma vydání

Nejvyšší správní soud zblízka

Rozhovor: Josef Baxa, soudce Nejvyššího správního soudu	20
Anketa: Oblíbené rozsudky Nejvyššího správního soudu zblízka	23

Ostatní

„Skutečný majitel“ ve světle nové právní úpravy zákona o evidenci skutečných majitelů ve srovnání s definicí „skutečného vlastníka“ (Petr Koubovský)	26
Nová zásadní regulace kryptoaktiv je na dohled (Vladimír Sršeň)	42

Správa daní

Stanovení převodní ceny u finančních transakcí, část I (Karel Brychta, Pavel Svirák, Veronika Solilová, Michal Ištok)	36
---	----

Daň z nemovitosti

Daňové odpočty u rezidenčních nemovitostí (Jiří Matzner)	46
--	----

Daně z příjmů

Stravenky a stravenkový paušál – odlišné daňové řešení (Ivan Macháček)	48
--	----

Aktuálně z KDP ČR

XII. ročník golfového turnaje Komory daňových poradců ČR (Kamila Stehnová)	52
--	----

Osobní rozvoj

Majitel firmy nebo odborný pracovník? (Ondřej Choc)	54
---	----



Elektronický měsíčník

Komora daňových poradců České republiky

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

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR
pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo 4. 11. 2021,

datum uzávěrky: 1. 11. 2021.

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje společnost
IMPAX, spol. s r. o.

Vedoucí redaktor: Mgr. Jaroslav Kramer

Redakce: Eliška Voplakalová, David Mařík, Sára Labajová

Články neprocházejí recenzním řízením.

Články obsahují názory autorů, které se nemusejí shodovat
se stanovisky KDP ČR.

Ilustrační fotografie Shutterstock.com a Pixabay.com.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz

nebo tel. +420 244 404 555, +420 606 404 953.

Mediakit a další informace na www.impax.cz.

Měsíc v kostce

Vláda znovu schválila rozpočet s rekordním schodkem

Vláda na jednání koncem října podruhé schválila návrh zákona o státním rozpočtu na rok 2022. Návrh bylo nutné znovu schválit vládou a opětovně předložit do Poslanecké sněmovny z důvodu proběhlých parlamentních voleb. Předpokládaný deficit státního rozpočtu v roce 2022 bude 376,6 mld. Kč, tedy meziročně o 123,4 mld. Kč méně. Lepšího výsledku hospodaření bude dosaženo v důsledku nárůstu příjmů o 165,5 mld. Kč, ale také vlivem snížení provozních výdajů kapitol o 5 procent. Oproti předběžnému návrhu, který Ministerstvo financí zpracovalo v květnu, dochází ke snížení plánovaného schodku o 13,4 mld. Kč. Významně se také navyšuje objem plánovaných investic, a to na očekávaných 218 mld. Kč. O zhruba 12–14 mld. Kč narostou výdaje směřující do zdravotní péče kvůli o 200 Kč vyšším platbám za státní pojištění.

ECOFIN: Ministři financí schválili další tři plány obnovy za 32,2 miliardy eur

Ministři financí Evropské unie v rámci Rady ECOFIN schválili další tři národní plány obnovy. V již čtvrtém kole schvalování byly ministry financí schváleny plány Estonska, Finska a Rumunska, a to v celkové výši 32,2 mld. eur. Rada ECOFIN tak již schválila národní plány obnovy celkem 19 členským zemím za 413,2 miliardy eur. Celkový objem finančních prostředků připravených v nástroji na podporu oživení a odolnosti (RRF) činí 672,5 mld. eur. Ke schválení svůj plán obnovy předložilo už 26 z 27 členských států EU. Posledním státem bez předloženého plánu zůstává Nizozemsko. Česká republika má svůj národní plán obnovy schválen od 6. září. Z mimořádného krizového fondu EU bychom měli v letech 2021–2026 čerpat až 7,1 miliardy eur, tedy zhruba 180 miliard korun.

Svět se dohodl na minimální dani pro nadnárodní firmy ve výši 15 procent

Nadnárodní podniky by měly od roku 2023 podléhat minimální daňové sazbě ve výši 15 procent. Oznámila to v pátek Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Dodala, že domluvené změny mezinárodního daňového systému odsouhlasilo 136 zemí a jurisdikcí, jež vytvářejí více než 90 procent globálního hrubého domácího produktu. Státníci hovoří o historickém okamžiku. Čtyři státy – Keňa, Nigérie, Pákistán a Srí Lanka – se k dohodě zatím nepřipojí.

Soutěž o nejlepší diplomku zná své vítěze

Do 4. ročníku soutěže diplomových prací na daňové téma, kterou na jaře letošního roku vyhlásila Komora daňových poradců ČR, se přihlásilo 13 studentů z 8 vysokých škol. Odborná hodnotící komise, ustanovená Prezidiem Komory, hodnotila jednotlivé práce na základě celé řady kritérií – invenčnost a argumentační přesvědčivost práce; soulad s profesí daňového poradce; využitelnost závěrů v praxi a míra dodržení nosného tématu. Ve vzájemné shodě pak vybrala tři nejlepší práce. Zvítězil Filip Rásocha (Univerzita Karlova, Právnická fakulta) s tématem Prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Na druhém místě se umístil Radim Procházka (Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta) s tématem Účetní a daňová specifika svěřenského fondu. Třetí skončil Vojtěch Procházka (Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská) s prací na téma Judikatura chybějící daně v podvodu na DPH. /

Monika Novotná



Některými „zelenými“ daňovými nápady jsem skutečně šokována

Monika Novotná, členka představenstva České advokátní komory tvrdí, že ji děsí některé úvahy v souvislosti s takzvaným Green dealem, například o ekologické dani pro vlastníky rodinných domů a osobních aut. V rozhovoru pro e-Bulletin Komory daňových poradců také popisuje, že je spolupráce mezi zástupci advokátů a daňových poradců dlouhodobě výborná. „V oblasti legislativy se ukázalo, že proti našemu společnému postupu nemá Ministerstvo financí obranu,“ říká.

Patříte k předním advokátkám, které se věnují oblasti daňového práva. Co vás k této oblasti vlastně přivedlo?

Vlastně náhoda. Už na fakultě jsem se hlásila s tím, že bych se chtěla věnovat trestním obhajobám a hned na začátku své koncipientské praxe ještě v advokátní poradně jsem také trestní právo dělala a dodnes ho považuji za velmi zajímavý obor. Po revoluci jsem v koncipientské praxi pokračovala v kanceláři pana prof. Bakeše, který je jednou z legend českého finančního práva. Daně v podmínkách svobodné ekonomiky také začaly být daleko zajímavějším oborem. A nakonec jsem dospěla k závěru, že mi vyhovuje být na straně toho slabšího, proti státu – v tom je daňový proces v základu hodně podobný právě obhajobám.

Daňoví poradci vás mohou znát například díky aktuálnímu komentáři k zákonu o dani z přidané hodnoty. Jaké konkrétní problémy publikace řeší?

Společně s kolegou Václavem Olšanským jsme se snažili o komplexní komentář, který jednotlivá ustanovení zákona o DPH řeší v souladu s tuzemskou i evropskou judikaturou. Měla by to být příručka pro praktické použití, pro právníky, kteří se věnují daním, daňové poradce i pracovníky Finanční správy.

Nedávno se v souvislosti se zvyšujícími cenami energií objevily úvahy o zásahu do DPH u energií. Jak se na ně díváte?

Jedná se jednak o rozhodnutí ministryně financí o prominutí DPH u energií za měsíce listopad a prosinec 2021, jednak o připravovanou novelu zákona o DPH, který by dodávku elektřiny a plynu osvobodil od DPH. U toho prvního opatření může v praxi činit problémy, jak určit částku DPH za dodávky do konce října a od prvního prosince, když má většina maloodběratelů nastaveny celoroční zálohy a vyúčtování jednou za kalendářní rok. Přitom DPH se bude účtovat vždy k datu odečtu spotřeby. Novela je pak v rozporu s evropskou směrnicí. Ta sice umožňuje, aby si v případech nenarušujících hospodářskou soutěž zařadily státy dodávky elektřiny a plynu do nejnižší sazby daně, současně však tato sazba musí být nejméně 5 %. Nulová sazba neexistuje, muselo by se jednat o osvobození od DPH, a to směrnice nepřipouští. Jediným legislativně čistým řešením by tedy bylo zavedení třetí sazby DPH ve výši 5 % a přeřazení dodání elektřiny a plynu do této zvýhodněné sazby. Nejsem ekonom, nedokážu tedy odhadnout, jak dalece by to bylo zátěží pro státní rozpočet a naopak jak velké ulehčení by to přineslo domácnostem, ale obávám se, že efekt by nebyl tak přínosný, jak se tento záměr představuje.

Jsou další aktuální trendy, které jste nestihli do publikace zařadit?

Zákon o DPH se stejně jako všechny daňové zákony novelizuje několikrát za rok. Chybí tam tedy např. poslední novela, která nabyla účinnosti 1. 7. 2021 a která změnila pravidla pro DPH v oblasti e-commerce v oblasti B2C, tedy pro koncové spotřebitele, změnila se i terminologie – např. místo zaslání zboží máme prodej zboží na dálku.

Jaké největší změny pocítujete v daňové oblasti během posledních let? Třeba v oblasti kontrol...

Především vnímám za tu řadu let, po kterou se daňovému právu věnuji, výrazný nárůst odbornosti na straně pracovníků Finanční správy. Zásadně se posílil vliv rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, jehož rozhodnutí byla zpočátku Finanční správou kritizována, nyní jsou bez dalšího akceptována – díky tomu výrazně ubylo případů zneužití některých institutů daňového řádu, jako třeba zajišťovacích příkazů. Finanční správa se také v daleko větším měřítku zaměřuje na prověřování nezdaněných příjmů, zatímco v minulosti kontrolovala takřka výhradně výdajovou stránku.

Velkým tématem je nová globální daň, případně celá oblast digitálních daní. Je v těchto oblastech Česká republika dostatečně proaktivní?

Nemyslím si, že by nějaká výrazná aktivita České republiky byla nějakým přínosem. Samozřejmě, všechny jurisdikce hledají cesty, jak posílit své daňové příjmy, a digitální daně jsou takovou líbivou politikou. Jedna věc je však daň zavést, druhá je přimět globální poplatníky k tomu, aby ji skutečně platili, a třetí pak umět daň vyměřit a vymoci. A tam by v praxi vznikaly zřejmě velké problémy. Mohlo by se pak stát, že náklady na vyměření a vymožení daně přesáhnou příjem, který z daně státu poplyne.

Jak se díváte na daňové úvahy v souvislosti s tzv. Green dealem?

Některými myšlenkami jsem skutečně šokována. V poslední době to je třeba úvaha na půdě EU o potřebě zavést ekologickou daň pro vlastníky rodinných domů a osobních aut. Podobně hrůzně mi zní úvaha o jakýchkoli emisních povolenkách, které by si kupovaly domácnosti za svou uhlíkovou stopu. Jsem příznivcem nových technologií, které budou šetrné k životnímu prostředí, ale napřed musí přijít technologický pokrok a teprve potom nějaké sankce. Takto mi to celé připadá jako snaha donutit nás vzdát se civilizačních vymožeností, o které se zasloužily generace našich předků.

Jsou schopni nejen advokáti, ale zejména daňoví poradci adekvátně reagovat na neustále se měnící legislativu kolem daní?

Nic jiného jim nezbyvá. Ukazuje se, že v daňové oblasti je prakticky nezbytná spolupráce právníků a ekonomů. Nejde jen o legislativu, ale i o studium judikatury, a to i té evropské. V daňovém právu si nikdy nemůžete říct, už všechno umím, už mě nemůže nic překvapit. Na druhou stranu ta neustálá nutnost studovat nové předpisy i soudní rozhodnutí je na daňovém právu to zajímavé, nemůžete sklouznout k rutině. Na druhé straně je však třeba zdůraznit, že adresáty norem daňového práva nemají být specializovaní daňoví advokáti, ale daňoví poplatníci. A pro ně jsou daňové zákony naprosto nesrozumitelné. Je pak obtížné chtít po běžných drobných podnikatelích, aby se řídili něčím, čemu vlastně nerozumějí.



Monika Novotná

Absolventka Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze se od začátku své profesní kariéry věnuje advokacii. Od roku 1993 spolupracuje s mezinárodní poradenskou kanceláří Rödl & Partner. V rámci své působnosti se věnuje zejména správnímu právu, a to právu finančnímu, právu veřejných zakázek a právu obchodní soutěže, obchodnímu a občanskému právu a trestnímu právu (ve vztahu k ekonomickým a daňovým deliktům). Externě spolupracuje s katedrou finančního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze. Je nositelkou titulu Právník roku 2016 v oboru finančního práva.

V posledních letech dochází k různým snahám o náznaky prolomení advokátní mlčenlivosti. Dochází k nim i v oblasti daňového poradenství?

Pokusy o prolomení profesní mlčenlivosti přichází právě z oblasti daní, takže se dotýkají jak advokátů, tak daňových poradců. Základem je vždy evropská směrnice – při její implementaci však někdy dochází ke snaze rozšířit povinnosti, které musíme transponovat do českého práva třeba pro mezinárodní zdanění i do tuzemské správy daní. Jsem proto moc ráda, že se nám daří ve spolupráci s Komorou daňových poradců tyto nežádoucí útoky odrážet.

Tématem aktuálního vydání e-Bulletinu jsou aktivity Nejvyššího správního soudu. Máte v daňové oblasti osobně oblíbený judikát?

Z poslední doby např. rozsudek sp. zn. 10 Afs 382/2020 o právu poplatníka, kterému Finanční správa neoprávněně zadržovala úrok z neoprávněně zadržované daně, na úrok z úroku. Přijde mi to jako hodně spravedlivé rozhodnutí.

Na konci října jste v rámci 8. sněmu České advokátní komory obhájila místo v jejím představenstvu. Na co se budete chtít v rámci nového vedení zaměřovat? Co by mělo být vašimi hlavními tématy?

Pro mě osobně bude stěžejní i nadále hospodaření ČAK a v oblasti legislativy veřejné právo, tedy zejména právo daňové. Zde bude i nadále nutné dbát na to, aby se pod snahou zajistit daňové příjmy státu nezasahovalo do profesní mlčenlivosti. S ohledem na to, že sněm uložil novému představenstvu, aby iniciovalo některé změny zákona o advokacii, např. rozhodování sněmu distančním způsobem, ráda bych se zapojila i do této oblasti. A samozřejmě budu pokračovat i v jednání s Ministerstvem spravedlnosti o potřebě nového advokátního tarifu.

Co vás motivuje k práci v představenstvu ČAK?

Myslím, že je to snaha o dobré jméno advokacie ve veřejném prostoru. To, že se na něčem takovém mohu podílet, je určitě motivující.

Jak se vám z pozice místopředsedkyně ČAK spolupracovalo s Komorou daňových poradců ČR?

Jedním slovem – výborně. Ukázalo se to například i v době covidu, kdy jsme zejména s panem inženýrem Nesrovnalem koordinovali naše aktivity tak, abychom vyloučili omezení poskytování advokátních služeb a daňového poradenství v důsledku nějakých proticovidových opatření. I v oblasti legislativy se ukázalo, že proti společnému postupu ČAK a KDP nemá

Myslím, že bude vhodné v oblasti digitalizace spolupracovat s KDP, už jen proto, aby bylo prostředí digitálních služeb co možná nejpodobnější jak pro právní poradenství, tak pro to daňové.

Ministerstvo financí obranu – pravda však také je, že naši společné síly nezneužíváme a používáme ji skutečně jen v případech nezbytně nutných.

Jak se stavíte k digitalizaci české advokacie? A lze se inspirovat například KDP ČR? Nebo naopak.

Digitalizace je tématem, které stojí před celou společností. V oblasti advokacie bychom chtěli usilovat např. o možnost vzdáleného nahlížení do soudních spisů – podobně, jako je dnes možné nahlížet do spisů v insolvenčním řízení. Samotné poskytování právních služeb vzdálenou formou již dnes některé advokátní kanceláře nabízejí a bude tedy na nás, abychom navrhli i nějaký právní rámec pro takové služby. Myslím, že bude vhodné v této oblasti spolupracovat s KDP, už jen proto, aby bylo prostředí digitálních služeb co možná nejpodobnější jak pro právní poradenství, tak pro to daňové. /

Sledujte Twitter Komory
daňových poradců ČR
twitter.com/kdp_cr





Nejnovější judikatura Evropského soudního dvora aneb do očí bijící opominutí českého zákonodárce

Nedávné rozhodnutí Soudního dvora se věnovalo financování veřejnoprávní televize státními dotacemi a potřebou krátit nárok na odpočet daně. Spor byl mimo jiné o to, zda tento nárok se má krátit pro rata koeficientem, nebo pomocí jiného klíče.



Tomáš Brandejs

Daňový poradce, Deloitte

Soudní dvůr EU rozhodl, že článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“) musí být vykládán v tom smyslu, že činnost vnitrostátního veřejnoprávního poskytovatele televizního vysílání spočívající v poskytování audiovizuálních mediálních služeb televizním divákům, která je financována státem formou dotace a diváci neplatí za televizní vysílání žádný poplatek, nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

Soudní dvůr EU dále rozhodl, že článek 168 směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní veřejnoprávní poskytovatel televizního vysílání je oprávněn odpočíst daň ►►

z přidané hodnoty (DPH) zaplacenou na vstupu při nákupech zboží a služeb použitých pro účely jeho činností zakládajících nárok na odpočet a není oprávněn odpočíst DPH zaplacenou na vstupu při nákupech zboží a služeb použitých pro účely jeho činností, které nepodléhají DPH. Členským státům přísluší stanovit metody a kritéria pro rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi zdanitelná plnění a plnění, která nepodléhají DPH, s přihlédnutím k účelu a systematice této směrnice při dodržení zásady proporcionality.

Rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-21/20 *Balgarska nacionalna televizija* se týká financování veřejnoprávní televize státními dotacemi a potřebou krátit nárok na odpočet daně. Spor byl mimo jiné o to, zda tento nárok se má krátit pro rata koeficientem (viz analogicky § 76 českého zákona o DPH), nebo pomocí jiného klíče.

Bulharská veřejnoprávní televize tvrdila, že státní dotace stojí zcela mimo režim DPH a nemají tak vliv na nárok na odpočet daně na vstupu. Dle FU je dotace naopak úplatou za osvobozené televizní vysílání a nárok na odpočet je nutné krátit pro rata koeficientem. Ani jeden neměl pravdu, jak vyplynulo z posouzení případu Soudním dvorem.

Soudní dvůr nejprve přezkoumal, zda veřejnoprávní televizní vysílání financované státními dotacemi lze považovat za poskytnutí služby za úplatu, tj. zda existuje právní vztah, v jehož rámci by byla vzájemně směněna plnění (vysílání na jedné straně a úplata za vysílání na straně druhé). Uvedl, že mezi bulharskou veřejnoprávní televizí, poskytovatelem a televizními diváky není dán právní vztah. Diváci nejsou vázáni žádným smluvním vztahem či ujednáním o ceně ani žádným právním závazkem.

Soudní dvůr neidentifikoval žádnou přímou souvislost mezi vysíláním a státními dotacemi. Ty jsou dle jeho názoru nezávislé na skutečnosti, zda televizní diváci poskytované služby skutečně využívají, či na totožnosti nebo konkrétním počtu televizních diváků pro každý program. Navíc dle Soudního dvora z uvedených služeb nemají prospěch určité jasně identifikovatelné osoby, ale všichni potenciální televizní diváci.

Proto Soudní dvůr konstatoval, že posuzovaná činnost nepředstavuje ekonomickou činnost z pohledu DPH předpisů. To není překvapivé rozhodnutí, pokud by Soudní dvůr dospěl k jinému závěru, popřel by svou předchozí judikaturu. Je však zvláštní, že Soudní dvůr opětovně nijak nevysvětlil, proč by příjemcem plnění nemohl být ten, který za vysílání pro veřejnost platí, tj. stát zastupovaný k tomu určeným státním orgánem. Inu, musíme se jednoduše smířit s tím, že prostě nemohl...

Pokud jde o nárok na odpočet daně na vstupu, protože bulharská veřejnoprávní televize měla i příjmy z ekonomické činnosti (například z reklam), má dle názoru Soudního dvora povinnost krátit nárok na odpočet daně u vstupů použitých jak pro ekonomickou, tak i pro neekonomickou činnost. Přitom dle Soudního dvora platí následující:

- Stanovení **metod a kritérií** rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti spadá do posuzovací pravomoci členských států.
- Členské státy **musí** při výkonu této pravomoci zohlednit

účel a systematiku směrnice a **stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu**, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.

- Členské státy mohou uplatnit jakýkoliv vhodný klíč rozdělení (například rozdělení podle povahy plnění, přitom mohou dát k dispozici i více metod).

Jak na tuto problematiku nahlíží zákon o DPH? Ponechme stranou, že díky speciálním přechodným ustanovením Česká televize (a Český rozhlas) mají k dispozici alespoň hrubý nástin toho, jak mají určit potřebný klíč pro krácení odpočtu daně na vstupu. Všem ostatním plátcům, kteří vykonávají kromě ekonomické činnosti i činnost „neekonomickou“, zákon o DPH neříká nic. Ustanovení paragrafu 75 odstavec 1 českého zákona o DPH jen suše konstatuje: „*Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely svých skutečnějších plnění, tak pro jiné účely, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro účely svých skutečnějších plnění.*“ A to je přirozeně málo.

Jde o do očí bijící opominutí českého zákonodárce, který se snad konečně i díky judikátu C-21/20 *Balgarska nacionalna televizija* rozhodne dostát svým povinnostem stanovit metody a kritéria rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti. Jak vyžaduje Soudní dvůr, je to zákonodárce, který musí zohlednit účel a systematiku směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, jenž objektivně odráží podíl vstupních výdajů připadající na každou z těchto dvou činností. Zatím je tento úkol ponechán na bedrech daňových subjektů. /

Rozhodnutí Soudního dvora EU (dále též jen „Soudní dvůr“) ze dne 16. září 2021 ve věci C-21/20 *Balgarska nacionalna televizija*, generální advokát: M. Szpunar, <http://eur-lex.europa.eu>

„Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Poskytnutí služby za úplatu – Vyloučení audiovizuálních mediálních služeb poskytovaných televizním divákům, které jsou financovány prostřednictvím dotace ze státního rozpočtu a za něž diváci neplatí žádnou odměnu – Článek 168 – Nárok na odpočet – Osoba povinná k dani, která uskutečňuje jak zdanitelná plnění, tak plnění, která nepodléhají DPH“

Související ustanovení:

- § 53 a § 75 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“)

Související rozhodnutí:

- C-11/15 *Český rozhlas*
- C-151/13 *Le Rayon d'Or*
- C-437/06 *Securenta*

Judikatura krátce



Dobrovolné zrušení registrace k DPH se neřídí postupem pro změnu registračních údajů

Nejvyšší správní soud se v rámci kasační stížnosti zabýval otázkou, zdali je přijatelné podat žádost o zrušení registrace k DPH ve formátu DOCX, tedy jako textový dokument programu Microsoft Word.

Daňový subjekt v projednávaném případě podal žalobu na ochranu proti nečinnosti správce daně. Správce daně však měl za to, že žádost nebyla řádně podána a z jeho strany tak k nečinnosti nedošlo. Žádost dle finančního úřadu nebyla učiněna v požadovaném formátu a struktuře. Podána byla totiž datovou zprávou ve formátu DOCX. Správce daně ale považoval za správnou formu formát XML a strukturu odpovídající příslušnému XSD formátu, a to s odvoláním na pokyn Generálního finančního ředitelství. Žádost se dle něj měla řídit postupem při změně registračních údajů.

Daňový subjekt v tomto případě argumentoval tím, že GFŘ není zmocněno vydávat obecně závazná opatření a není tak možné odvozovat z něj neúčinnost podání. Poukázal také na evropskou směrnici o společném systému DPH, která jednoznačně rozlišuje povinnost oznámení zahájení, změny nebo ukončení činnosti, a z toho plyne, že ukončení plátcovství nemůže být považováno za pouhou změnu registračních údajů. Oznamovací povinnost při změně registračních údajů má navíc stanovené lhůty, které je daňový subjekt povinen splnit, což neplatí v případě dobrovolného zrušení registrace, kde žádné lhůty zákon nestanoví.

Finanční úřad se odkazuje na § 127 odst. 1 daňového řádu a je toho názoru, že podle tohoto paragrafu je žádost o zrušení registrace obsahově oznámením změny registračních údajů, protože daňový subjekt oznamuje změnu, která spočívá v zániku podmínek pro vznik registrační povinnosti. Jako další důkaz má být skutečnost, že daňový řád umožňuje rozhodnutí o zrušení registrace také v případě postupu k odstranění pochybností nebo z moci úřední a tato řízení mohou být zahájena právě oznámením o změně registračních údajů.

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí uvedl, že ze znění § 127 odst. 1 daňového řádu je sice zřejmá povinnost podat žádost o zrušení registrace, ta je zde však vázána pouze na situaci, kdy dochází k takové změně, u které vzniká povinnost ji oznámit a jejímž důsledkem je zrušení registrace. Pouze v takovém případě musí být žádost podána prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů. V projednávaném případě se však jednalo o dobrovolné zrušení registrace z důvodu nepřekročení obrátu 1 000 000 Kč za 12 měsíců, což samo o sobě neznamená povinnost registrace k DPH zrušit. Daňový subjekt se na základě vlastního uvážení rozhodl dobrovolně přistoupit k ukončení registrace a při podání žádosti nepochybil.

Nejvyšší správní soud také nad rámec doplnil, že mu není zřejmý účel, proč by bylo v případě dobrovolné žádosti o zrušení registrace k DPH třeba trvat na formátu XML. Připustil, že je zřejmé, že formát XML je využíván ve specifických podmínkách Finanční správy pro strojové zpracování dat a má smysl zejména u složitých a významných podání, ale nevidí důvod jeho využití u dobrovolné žádosti o zrušení registrace k DPH, která je z povahy věci jednoduchým podáním. /

VÍCE:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2021, sp. zn. 8 Afs 151/2021, dostupné na www.nssoud.cz



NSS se vyjádřil k posouzení prvku náhody u herních zařízení

Odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání daňového subjektu a potvrdilo tak rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu, kterým byl subjekt uznán vinným ze spáchání přestupku dle zákona o loteriích a jiných podobných hrách.

Přestupku se dopustil provozováním tohoto druhu her prostřednictvím zařízení bez platného povolení Ministerstva financí. Mezi Specializovaným finančním úřadem a daňovým subjektem bylo mimo jiné sporné, zda zařízení označené jako „VĚDOMOSTNÍ SOUTĚŽ“ naplňují znaky loterie a jestli je v průběhu hry přítomen prvek náhody či jiné předem neznámé okolnosti, který rozhoduje o výhře či prohře.

Krajský soud po podání žaloby v této věci připomněl, že je stěžejní skutečnost, zda se v rámci hry na technickém zařízení po jednotlivé sázce objeví otázka s konkrétní hodnotou, která

může být větší nebo menší než vsazená částka. Na základě parametrů herních zařízení dospěl soud k závěru, že v tomto případě se jednalo o hry s prvkem náhody. A to i přesto, že hráč má před vsazením na další otázku možnost náhledu na hodnotu další otázky a v tomto okamžiku může hru ukončit.

Následně se s tímto závěrem ztotožnil i Nejvyšší správní soud, který připomněl, že skutečnost, kdy hráč může před učiněním sázky na jednotlivou otázku zjistit dopředu její hodnotu a hru případně ukončit, nemění nic na tom, že i přes správnou odpověď může dojít k prohře. Hráči je odhalena hodnota pouze následující otázky, nikoli otázky další a hráč je i přes plnou znalost aktuální dílčí prohry motivován k pokračování ve hře onou neznámou okolností, kterou zde představuje hodnota dalších otázek.

Nejvyšší správní soud také uvedl, že posouzení přítomnosti prvku náhody bylo v tomto případě plně na Specializovaném finančním úřadu, který ji posuzuje z pohledu účastníka, a nebylo třeba posuzovat softwarové nebo hardwarové vybavení zařízení, tak jak to žádal daňový subjekt. /

VÍCE:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2021, sp. zn. 9 Afs 102/2021 – 27, dostupné na www.nssoud.cz

Důkazní břemeno se odvíjí jak od skutečností tvrzených v daňovém přiznání, tak i od těch, které jsou povinné a daňový subjekt je neuvedl

Nejvyšší správní soud se vyjádřil k postupu správce daně, který měl důvodnou pochybnost u zdanění částek poukázaných na bankovní účet daňového subjektu a které zároveň nebyly uvedeny v jeho daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob.



Daňový subjekt namítal nezákonnost výzvy, ve které jej správce daně vyzval, aby u přesně specifikovaných částek na zjištěných bankovních účtech prokázal, o jaké finanční prostředky se jedná a kdy a jakou daní byly zdaněny, popř. osvobozeny. Argumentoval, že prvotně tíží důkazní břemeno správce daně; samotná výzva k tomu, aby výše uvedené prokázal, nepostačuje k přenosu důkazního břemene na jeho osobu.

Krajský soud se v projednávaném případě postavil na stranu daňového subjektu a dospěl k závěru, že pochybnosti správce daně vznikly pouze na základě totožného předmětu činnosti daňového subjektu a společnosti, ve které byl jednatelem a od které současně obdržel příjmy ze závislé činnosti. V tomto případě jsou, dle krajského soudu, pochybnosti vymezeny velmi obecně a povrchně a není na základě nich možné přenést důkazní břemeno na daňový subjekt.

Nejvyšší správní soud však tento závěr krajského soudu striktně odmítl. Připomněl, že smysl vyjádření konkrétních pochybností je právě v tom, aby daňový subjekt mohl svůj následný postup uvedeným pochybnostem přizpůsobit a aby si byl vědom toho, co má dále prokazovat a jak. Nemá-li správce daně dostatečný prostor pro vyjádření své pochybnosti, nelze pak po daňovém subjektu požadovat, aby se za něj domýšlel, v čem jeho pochybnost spočívá.

Nejvyšší správní soud připustil, že daňový subjekt jistě nelze vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co tvrdí on sám. Důkazní břemeno se však odvíjí jak od skutečností tvrzených v daňovém přiznání, tak i od těch, které je povinen v přiznání

uvést a které uvedeny případně nebyly. Vznikne-li tak pochybnost o úplnosti tvrzení, může správce daně přenést důkazní břemeno na daňový subjekt ve vztahu ke skutečnostem, které sice netvrdí, ale vyvstala u nich pochybnost, že je tvrdit má. NNS také upozorňuje, že omezit důkazní povinnost pouze na tvrzení uvedená samotným daňovým subjektem bez dalšího by zcela popíralo smysl správy daní.

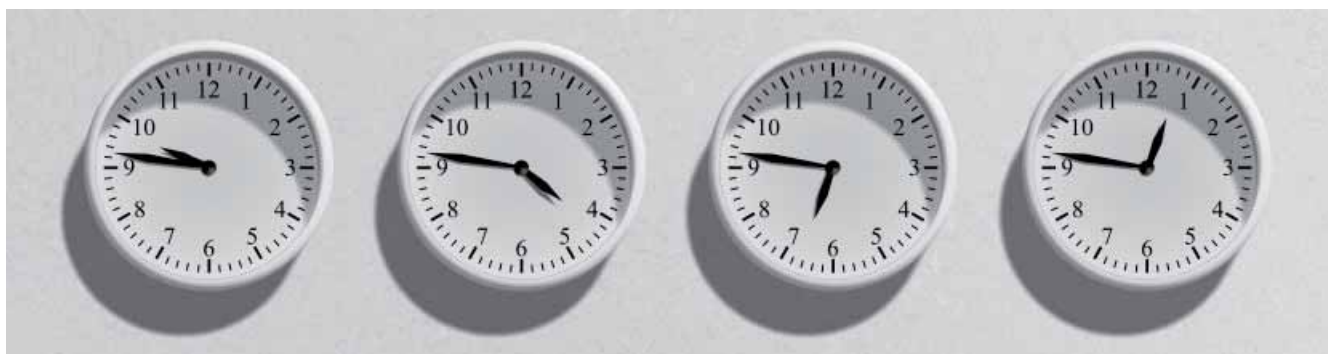
Nejvyšší správní soud nepopírá, že v České republice není zakotvena povinnost podávat tzv. majetková přiznání a že tuto absenci zcela jistě nelze nahrazovat extenzivně pojatým dokazováním v daňovém řízení, které by vedlo ke stejnému efektu. Proto je třeba i zde trvat na důvodnosti zkoumání finančních zdrojů daňového subjektu mimo rámec jeho podnikání. V tomto konkrétním případě postupoval správce daně v souladu se zákonem, protože jeho výzva a priori nesměřovala k prokázání nabytí finančních prostředků, ale pouze k ověření, zda prostředky byly zdaněny, případně proč se tak nestalo. Přestože prokázání této skutečnosti často souvisí s prokázáním původu prostředků, zásadní je pouze moment zdanění či osvobození. /

VÍCE:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 Afs 256/2020, dostupné na www.nssoud.cz

Zdroj: nssoud.cz

Lhůty stanovené v pokynu č. MF-5 nelze použít pro potřeby definice „zvláštního zákona“ v soudním řádu správním



V další kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud zabýval lhůtou pro podání žaloby proti nečinnosti správního orgánu. Daňový subjekt se na počátku sporu domáhal obnovy řízení, jeho podání však bylo správcem daně označeno za neurčité a nesrozumitelné. Další kroky pak směřovaly k podání žaloby daňovým subjektem proti nečinnosti správce daně.

Krajský soud, který v uvedené věci rozhodoval, poukázal na fakt, že daňový řád sám o sobě nestanoví lhůtu, ve které má správce daně povinnost rozhodnout o návrhu na obnovu řízení. Ministerstvo financí však ve svém zpravodaji vydalo pokyn č. MF-5 s úmyslem minimalizovat rozdíly mezi jednotlivými správci daně při vyřizování podání z hlediska jejich délky. Lhůty jsou zde stanoveny s ohledem na náročnost jednotlivých úkonů a jsou akceptovány jak orgány Finanční správy, tak správními soudy jako „lhůty obvyklé“. V případě rozhodnutí o povolení obnovy řízení tento pokyn stanoví lhůtu v délce 6 měsíců. Tento pokyn krajský soud označil za směrodatný.

Nejvyšší správní soud v rámci kasační stížnosti následně rozhodl, že daňový řád stanovuje podmínky pro povolení obnovy

řízení, ale nikoli lhůtu, v níž by byl správce daně povinen rozhodnout. Ovšem ke zmiňovanému pokynu Ministerstva financí uvedl, že sice představuje závaznou správní praxi a obecně je tak možné lhůty v pokynech vnímat jako závazné pro správní orgány, uvedenou lhůtu však nelze použít pro potřeby definice „zvláštního zákona“ ve smyslu § 80 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního. Podle tohoto paragrafu žalobu „lze podat nejpozději do jednoho roku ode dne, kdy ve věci, v níž se žalobce domáhá ochrany, marně proběhla lhůta stanovená zvláštním zákonem pro vydání rozhodnutí nebo osvědčení, a není-li taková lhůta stanovena, ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem proti žalobci učiněn poslední úkon“.

Nejvyšší správní soud upozornil, že v případě pokynu Ministerstva financí se jedná pouze o interní předpis, který nemá právní sílu zákona. Nelze tak po účastnících řízení požadovat, aby sledovali lhůty dané správním orgánům jejich interním pokynem. Nejvyšší správní soud navíc dodává, že zákon mimo stanovení lhůty zvláštním zákonem předpokládá také druhý podpůrný způsob, který lze při počítání lhůt využít a který nebyl krajským soudem vůbec brán v potaz. Není-li totiž lhůta dána zvláštním zákonem, pak podle shora uvedeného je nutno lhůtu počítat ode dne, kdy byl daňovým subjektem vůči správnímu orgánu (či naopak) učiněn poslední úkon. Ten představuje okamžik oddělující ukončení činnosti správního orgánu a jeho nečinnost. /

VÍCE:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 9 Afs 175/2021, dostupné na www.nssoud.cz

Aktuálně z Finanční správy

Ministerstvo financí promíjí DPH při dodání elektřiny nebo plynu

Ministerstvo financí ve svém zpravodaji zveřejnilo prominutí daně z přidané hodnoty za dodání elektřiny nebo plynu. Toto prominutí se týká období od 1. 11. 2021 do dne 31. 12. 2021. Důvodem má být několikanásobný nárůst cen plynu a elektřiny na trzích s těmito komoditami. „S ohledem na fakt, že daň z přidané hodnoty je konstruována z hodnoty (ceny) plnění, je prominutí daně v zásadě významnější u těch osob, u kterých došlo ke skokovému zvýšení cen energií. K řešení této události může stát využít nástrojů sociální politiky, které dokonce mohou lépe mířit na konkrétní subjekt, avšak plošné prominutí daně pro všechny subjekty dává možnost reagovat bez zbytečných časových prodlev s minimální výší administrativních nákladů na straně domácností.“

Konkrétně je daň prominuta osobám povinným přiznat nebo zaplatit DPH za dodání elektřiny nebo plynu, u něhož vznikla povinnost přiznat daň podle § 20a odst. 1 ve spojení s § 21 zákona č. 235/2004 Sb. a DPH z přijaté částky úplaty, je-li přijata před uskutečněním dodání elektřiny nebo plynu, u níž vznikla povinnost přiznat daň dle § 20a odst. 2 zákona o DPH. Dále při dodání elektřiny nebo plynu, pokud vznikla povinnost přiznat daň dle § 24 zákona o DPH, a také při dovozu plynu, pokud vznikla při jeho pořízení z jiného členského státu povinnost přiznat daň podle § 25 zákona o DPH nebo vznikla při dovozu plynu povinnost přiznat nebo zaplatit DPH podle § 23 zákona o DPH.

Finanční správa na svých stránkách uvádí praktický příklad a tipy, jakým způsobem postupovat. Během žádostí o kompenzační bonus nedocházelo k plošnému zneužití zákona

Generální ředitelka Finanční správy v rámci tiskové správy informovala o kontrolách kompenzačních bonusů, které byly žadatelům poskytovány z důvodu nepříznivé situace v souvislosti se znemožněním jejich činnosti od jara roku 2020. Vyplaceno bylo zhruba 44 miliard korun na základě zhruba 2,7 milionu žádostí.

Správce daně v rámci těchto kontrol monitoruje výplatu kompenzačních bonusů a ve zjištěných případech podala zatím 133 trestních oznámení a na základě toho nevyplatila cca 47 milionů korun. Generální ředitelka v souvislosti s těmito kontrolami konstatovala, že nedochází k plošnému zneužití zákona, neboť v poměru k celkovému objemu žádostí bylo zjištěno pochybení pouze u cca 2,5 tisíce žadatelů. V současnosti dochází ke kontrolám žadatelů o kompenzační bonus, u kterých bylo zjištěno, že souběžně čerpali tyto bonusy a další covidové podpory vyplácené jinými resorty, u nichž je souběh výplat výslovně zakázán zákonem.

Od roku 2022 je třeba odvést vyšší platbu za paušální daň a zálohy

Finanční správa upozorňuje na změnu částek paušálních záloh pro rok 2022 na částku 5 994 Kč za kalendářní měsíc. Částka zahrnuje minimální zdravotního pojištění ve výši 2 627 Kč, minimální sociální pojištění ve výši 3 267 Kč a daň z příjmů ve výši 100 Kč. Růst zálohy je způsoben vlivem navýšení záloh pojištění. Daňové subjekty, které mají zájem se nově přihlásit do paušálního režimu pro následující rok 2022, musí podat oznámení o vstupu do tohoto režimu nejpozději do 10. ledna roku 2022. K oznámení je možné využít webovou aplikaci Finanční správy. /

Zdroj: financnisprava.cz, mfcrcz, mpsv.cz



Preventivní restrukturalizace aneb nový Systém včasných varovných signálů od VŠE

Po vzoru Německa byla do české legislativy v polovině roku 2017 implementována tzv. mezera krytí neboli ekonomické kritérium pro posouzení platební neschopnosti. Studie Vysoké školy ekonomické v Praze dokládá, že mezera krytí je velmi významným indikátorem budoucích insolvenčních potíží firem. Nové restrukturalizační nástroje by mohly zachránit až 80 % firem, které dříve žádaly o moratorium podle insolvenčního zákona. Řada expertů poradenské firmy PwC i VŠE v Praze proto vyvinula Systém varovných signálů předpovídající možné finanční problémy firem. Vše na základě účetních závěrek managementu společností.

Analýza Vysoké školy ekonomické z roku 2020 ukazuje na vzorku 1684 firem (827 bezproblémových a 827 v úpadku), že podniky, které skončily v úpadku, vykazovaly ve třech letech před zjištěním úpadku mezeru krytí, jež výrazně převyšovala toleranční hranici 10 % splatných závazků. Výskyt mezery krytí nad toleranční hranicí (jeden rok před úpadkem – až 87 %) se zvyšoval s blížícím se okamžikem zjištění úpadku. „Bohužel firmy s mezerou krytí a dalšími varovnými signály, jako je zadluženost či provozní výkonnost, málo pracují. Včas si neuvědomí, že se nad jejich firmou stahují mračna,“ říká Jaroslav Schönfeld, akademický ředitel Centra restrukturalizace a insolvence Harryho Pollaka na VŠE.

Největší problém vidí studie VŠE ve špatné bilanci v odevzdávání účetních závěrek. „Analyzovali jsme loni 120 firem v úpadku a zjistili, že dva roky před úpadkem své závěrky zveřejnilo jen 40 % z nich a rok před úpadkem pouhých 25 % firem. Jak se situace podniků zhoršovala a směřovala k formálnímu řešení před insolvenčním soudem, tak se snižovala jejich transparentnost vůči věřitelům. Věříme, že když si firmy osvojí práci s navrhovaným Systémem včasných varovných signálů, který čerpá z dat v účetních závěrkách, uchrání to celou řadu z nich před insolvenčním řízením,“ říká Schönfeld.

Pomoci by mohla nadstavba insolvenčního zákona v podobě restrukturalizační směrnici EU 2019/1023. Česká implementace

přinese více nástrojů včasného varování a management bude mít přístup k více indikátorům finančního ohrožení firmy, díky kterým lépe rozpoznáme finanční obtíže a lze tak předejít insolvenčnímu řízení. „Pokud by vešla v platnost, tak podle mých zkušeností z praxe by nemuselo až 80 % dotčených firem využít mimořádného moratoria podle zákonů č. 191/2020 Sb. a 460/2020 Sb., kterými zákonodárci reagovali na covidovou pandemii. Mimo covidový stav by se rovněž velké procento firem vyhnulo insolvenčnímu řízení, které obvykle vede k zavření společnosti a ztrátě zaměstnání pro nemalé množství lidí,“ říká Petr Smutný, vedoucí oddělení restrukturalizací PwC a předseda asociace TMA ČR.



Unikát od VŠE

„Michal Kuděj s kolegy z VŠE vytvořil Systém včasných varovných signálů, který pracuje se vstupními daty z účetních závěrek. Tento systém by měl být pro podnikatele uživatelsky jednoduchý, veřejně přístupný a měl by poskytnout jasnou informaci o možném úpadku. Ve výsledku má systém podobu semaforu, kde červená indikuje finanční problémy a možné ohrožení dalšího chodu podniku. Oranžová značí nutnou obezřetnost a zelená, že je podnik v dobré kondici. Červená barva tak indikuje situaci, která vyžaduje bezodkladnou obchodní a finanční analýzu za účelem potvrzení či vyvrácení varování a přijmutí adekvátních opatření k překonání krize,“ říká Jaroslav Schönfeld. /



konference

Digitalizace v daních a účetnictví

V polovině října se v Hotelu DUO v Praze uskutečnila konference na téma „Digitalizace daní a účetnictví v České republice“, kterou uspořádala Komora daňových poradců ČR a Komora certifikovaných účetních. Cílem konference bylo seznámit účastníky s nejnovějšími informacemi z oblasti digitalizace státní správy, trendy a zkušenostmi v oblasti automatizace daňového poradenství a účetnictví a nastítnit očekávaný budoucí vývoj technologií, doplněný o otázky související s bezpečností.



Radek Neužil

Tajemník KDP ČR

Konference začala blokem „Digitalizace státní správy“, během něhož zástupci Generálního finančního ředitelství představili prvotní zkušenosti s využitím portálu MOJE DANĚ. Panel byl doplněn předsedou představenstva Bankovní identita, a.s. Janem Blažkem, o ukázkou možností využití BankID ke vzdálenému ověřování identity

a univerzálnímu využití tohoto nástroje jako jediného identifikátoru do různých systémů a portálů. Beze sporu zajímavá byla informace o digitalizaci soudnictví z pohledu Nejvyššího správního soudu.

Samostatný blok byl věnován zkušenostem inovativních poradenských firem, jejichž zástupci seznámili účastníky se svými příběhy a řešeními, které v oblasti daní a účetnictví využívají.

Konferenci ukončil panel věnovaný trendům v technologiích a bezpečnosti, v němž diskutovali Martin Cígler, CEO Solitea, Ladislav Mejzlík, děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, Tomáš Mikolov, vědec v oboru umělé inteligence, Jana Jáčová, majitelka UOL Účetnictví, a Lenka Nováková, ředitelka pro malé a střední podniky a korporátní zákazníky společnosti Microsoft.

Z pohledu daňového poradenství je třeba sledovat digitální transformaci státní správy, která na straně jedné počítá s dalším zlepšením uživatelského přístupu a komfortu při plnění daňových povinností, z druhé strany to ale bude znamenat další informační propojení s daňovými poplatníky a vytěžování získaných dat. ►►



Zástupci poradenských firem potvrdili zahraniční zkušenosti s reportingem v reálném čase, kdy řada států zavedla nebo zavádí státní evidenci faktur, ať už na principu povinného vyžádání kódu, který musí vydaná faktura obsahovat, nebo vystavování a zasílání faktur odběratelům prostřednictvím státních portálů.

Ohledně digitalizace v daňovém poradenství a účetnictví zaznely příklady automatizace procesů a využívání nástrojů, které zvýší efektivitu práce a současně umožní poskytovat služby většímu počtu klientů. Pro ně je ale také důležitá přidaná hodnota například ve formě manažerských reportů a využívání informací z účetnictví ke zlepšení podnikání. Ukazuje se, že na trhu existuje řada zajímavých programů, které mohou přinést poradcům konkurenční výhodu a umožní jim v konečném důsledku lépe řídit vlastní kancelář a současně nabídnout klientům přínosný formát spolupráce a benefity, které ocení.

V oblasti technologií zřejmě nelze v dohledné době očekávat, že by počítačové programy dokázaly v českém prostředí poskytnout slovní analýzy a „poradenství“ v pravém slova smyslu, umělá inteligence se zatím v tomto ohledu ještě neposunula dostatečně daleko. Tzv. strojové učení a robotizace je ale už dnes trendem, a to zejména v automatizovatelných účetních operacích a reportingu. Vždy je ale potřeba mít na paměti, že technologie není samospasitelná a před jejím zavedením je třeba dobře procesy popsat a nadefinovat, ideálně je zjednodušit už v „manuální fázi“, jinak totiž hrozí, že špatné a neefektivní automatizované procesy v praxi spíše situaci zkomplikují.

Zajímavá diskuse proběhla také k elektronické fakturaci. Dnes je velmi populární vytěžování obsahu faktur, které přicházejí v různých formách a různorodém obsahu a manuální přepis obsahu zabere spoustu zbytečného času. Budoucnost je ale spíše ve skutečné digitální faktuře, která s sebou kromě vizuálně čitelné formy ponese rovnou datový obsah, který se automaticky přeneseme mezi systémy.

Závěrem také mimo jiné zaznělo, že bez ohledu na digitální



trendy je potřeba vždy konkrétní situaci posoudit i z hlediska přínosů a efektivity. Současně je nezbytné vyřešit ochranu a bezpečnost dat, která je v případě daňových poradců a zákonné povinnosti zachovat mlčenlivost, naprosto zásadní. 

Aktuálně z účetnictví

Sazba cestovních náhrad u automobilového benzínu 95 oktanů se zvyšuje v mimořádném termínu

V souvislosti s růstem cen navýšilo Ministerstvo práce a sociálních věcí průměrnou cenu pohonných hmot, a to na základě zmocnění v zákoníku práce. Konkrétně se jedná o automobilový benzin 95 oktanů, který je navýšen na 33,80 Kč. K navýšení dojde již s účinností v mimořádném termínu od 19. října 2021. K tomuto mimořádnému zvýšení mimo běžný termín dochází z důvodu navýšení ceny Českým statistickým úřadem o více jak 20 %. U benzínu 98 oktanů zůstává výše náhrad na 31,50 Kč za litr a u motorové nafty na 27,20 Kč. Rychlý růst cen u dalších komodit rozhodne o tom, jestli bude znovu využito zvýšení náhrad v mimořádném termínu nebo jestli k němu dojde v běžném termínu k 1. lednu 2022.

Zaměstnavatelům jsou určeny nové tiskopisy k dani z příjmů za zdaňovací období 2021 a pro rok 2022

Zaměstnavatelé a tvůrci mzdových programů budou využívat nové vzory tiskopisů na dani z příjmů ze závislé činnosti a na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2021 a pro zdaňovací období 2022.

Tiskopis „Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti“ (MFin 25 5459 vzor č. 24) a pokyny k jeho vyplnění (MFin 25 5459/1 vzor č. 26) se použijí pro podání vyúčtování za zdaňovací období 2021. Povinnou přílohou tohoto tiskopisu je pro plátce daně (kteří vedou pro poplatníky s příjmy ze závislé činnosti mzdové listy, rekapitulaci o sražených zálohách a dani srážené podle zvláštní sazby daně) Příloha č. 1 „Počet zaměstnanců k 1. 12. 2021“ (MFin 25 5490/1 vzor č. 21).

Tiskopisy „Žádost o poukázání chybějící částky vyplacené plátcem daně poplatníkům na měsíčních daňových bonusech“ (MFin 25 5241 vzor č. 12) a „Žádost o poukázání chybějící částky vyplacené plátcem daně poplatníkům na doplatku na daňovém bonusu z ročního zúčtování záloh“ (MFin 25 5246 vzor č. 12) se použijí v průběhu roku 2022. Stávající vzory č. 11 s ohledem na změnu daňového řádu nelze v roce 2022 používat.

Tiskopis „Žádost o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění“ (MFin 25 5457/B vzor č. 2) je určen pro poplatníky, kteří žádají o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění za zdaňovací období 2021.

Dále je nutné, s ohledem na zrušení superhrubé mzdy, použít za zdaňovací období 2021 tiskopis „Výpočet daně a daňového zvýhodnění za zdaňovací období 2021“ (MFin 25 5460/1 vzor č. 26). **■**

Zdroj: mfcrcz, mpsv.cz



Aktuálně ze zpráv CFE

**Tomáš Půček**

Právní oddělení KDP ČR

Save the date: Profesní konference CFE již 25. 11.

Již 14. ročník konference CFE, vztahující se k profesním otázkám daňového poradce, se uskuteční 25. listopadu 2021 od 10:00 do 12:00, tentokrát, z důvodů a okolností všem známých, proběhne virtuálně v online prostředí. Stěžejním bodem programu je pak téma nastavení etické latky v oblasti daňového poradenství a plánování, ve spojení s profesním úsudkem daňového experta. Zástupci z rozličných oblastí se pokusí nastínit pohledy z různých perspektiv, diskutovat zájmy a názory vzešlé a vyplývající z [proběhlých průzkumů a šetření](#), přičemž se pokusí nalézt průsečík mezi činností poradce takovou, která sice v maximální možné míře chrání a hájí zájmy klienta, zároveň je však schopna se obloukem vyhnout zneužití daňového plánování. Registrace je možná skrze [následující odkaz](#). V dostatečném předstihu pak budou zveřejněni jednotliví řečníci a konkretizovány body programu.

Pandora Papers: Zveřejněna data týkající se přesunu kapitálu do daňových rájů

Pod označením „[Pandora Papers](#)“ vstoupil počátkem října ve známost průběžný výsledek práce více než šesti set investigativních novinářů z celého světa, kteří se sdružili pod hlavičkou Mezinárodního konsorcia investigativních novinářů. Projekt upozornil na jednání vlivných lidí a politiků, miliardářů či celebrit, indikující v některých případech obcházení daňových povinností či praní špinavých peněz. Občanům České republiky jistě neuniklo, že mezi jmény figuruje také současný český premiér Andrej Babiš. Dále se jedná například o ukrajinského prezidenta Volodymyra Zelenského, černohorského prezidenta Mila Đukanoviče, ázerbájdžánského prezidenta Ilhama Alijeva, bývalého britského premiéra Tonyho Blaira, gabonského prezidenta Aliho Bonga Ondimbu, keňského prezidenta [Uhuru Kenyattua](#), ekvádorského prezidenta Guillerma Lassa, chilského prezidenta Sebastiána Piñeru, katarského emíra Tamíma bin Hamada ál Tháního, dubajského emíra a premiéra Spojených arabských emirátů Muhammada bin Rášida ál Maktúma nebo jordánského krále [Abdalláha II.](#) V dokumentech je uvedena i řada celebrit, například kolumbijská zpěvačka Shakira, německá modelka Claudia Schifferová a indický hráč kriketu Sačín Tendulkar. V uniklých dokumentech se objevují více než tři stovky Čechů, včetně bývalých ministrů, lokálních politiků, bankéřů, zbrojařů, realitních i mediálních magnátů i nejbohatších lidí Česka a 178 offshorových firem s českým pozadím. Informace, bez zatížení na české prostředí, poskytují průběžně například [ICIJ](#), [BBC](#) nebo [Guardian](#).

Blacklist Evropské unie, nebo pouhá groteska?

Rada Evropské unie pro hospodářské a finanční záležitosti (ECOFIN) na svém zasedání 5. října [schválila](#) vyjmutí několika států ze seznamu zemí nespolutracujících v daňových otázkách (tzv. blacklistu). Jedná se o Anguillu, Dominiku a Seychely, které nyní rada považuje za sice ne plně, ale „převážně spolupracující“. Kromě blacklistu paralelně existuje i tzv. watchlist, což je seznam států, které sice v daňových otázkách poskytují Evropské unii plnou součinnost, avšak dosud neimplementovaly principy dobré správy (tax good governance principles). Sem patří Kostarika, Hongkong, Malajsie, Severní Makedonie, Katar a Uruguay. S ohledem na poznatky plynoucí z kauzy Panama Papers byly však výše uvedené seznamy nejen kritiky Evropské unie, ale i některými členy Evropského parlamentu označeny za [grotesku](#).

Evropská komise napomíná členské státy kvůli nedostatečné transpozici

Záříový infringement package čili seznam států, vůči nimž Evropská komise podniká či hodlá podniknout právní kroky pro nedodržování závazků v rámci práva Evropské unie, [byl zveřejněn](#). Formální výtky byla adresována Kypru, který, dle názoru komise, nezvládl transpozici článku 4 směrnice ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive), vztahující se k limitaci úroků a jejich odečtu, respektive překročení rozsahu výjimek stanovených směrnicí. Před dalším právním postupem ze strany Evropské komise byla Kypru poskytnuta dvouměsíční lhůta pro zjednání nápravy. Stejná lhůta ke zjednání nápravy byla stanovena také České republice, také pro nesrovnalosti související se směrnicí ATAD. V oblasti nepřímých daní pak nároky Evropské unie nesplnila Itálie, která dosud nezvládla plně transponovat směrnici z oblasti DPH, tzv. quick fixes, ačkoliv lhůta pro její začlenění do vnitrostátního práva skončila 31. prosince 2019. Jestliže se Itálii ve dvouměsíční lhůtě nepodaří tento stav napravit, hrozí komise projednáním věci před Soudním dvorem EU. 

rozhovor

Josef Baxa

Nárůst kasačních stížností u Nejvyššího správního soudu je vážný problém, nejde jen o sezónní výkyv

„Tak jak se spolu s přetížením soudu prodlužuje délka řízení v jednotlivých případech, vytváří to prostor pro jistou setrvačnost dosavadních přístupů daňové správy,“ říká v rozhovoru pro e-Bulletin Komory daňových poradců **soudce Nejvyššího správního soudu Josef Baxa**. Zvyšuje se podle něj kvalita judikátů v daňové oblasti? A jak jsou na tom s rozhodováním krajské soudy?

Z hlediska daní je Nejvyšší správní soud zcela klíčovou institucí u nás. Jak se podle vás s touto rolí umí popasovat?

Nevím, jestli opravdu je, a pokud ano, jestli je to správně. Klíčová by měla být daňová (a další ekonomická) legislativa, která vytvoří

přehledné, srozumitelné, předvídatelné a stabilní právní prostředí, které jde k duhu podnikání a všem aktivitám vytvářejícím příjmy a majetkové hodnoty. Prostředí, které přitahuje a povzbuzuje tyto aktivity, ale které jejich nositelům dává jistotu rozumného přístupu správy daní k stanovení daňových povinností, kontrole ►►

jejich plnění a případného vymáhání. Kvalita legislativy spolu s přístupem daňové správy je klíčovým faktorem pro dobrovolné plnění těchto povinností ze strany daňových subjektů. A naopak, bude-li daňová legislativa nepřehledná, nesrozumitelná, stále se měnící a bude-li daňová správa přistupovat při výkonu svých pravomocí k daňovým subjektům jako k „sprostým podezřelým“, vyvolá to pochopitelně opačnou reakci.

Soudy by v tomto prostředí neměly hrát hlavní roli, zejména v tom smyslu, že nemohou určovat daňovou politiku státu, parametry jednotlivých daní a metody jejich správy. Ale klíčovou roli mohou hrát v tom, že zasáhnou v případech, kdy jsou porušována veřejná subjektivní práva daňových subjektů, pokud je odezva judikatury včasná a argumentačně přesvědčivá. Pak jistě i jediný rozsudek Nejvyššího správního soudu může přesáhnout poměry konkrétních účastníků řízení a může „donutit“ daňovou správu ke změně dosavadní správní praxe, nebo dokonce ke změně legislativy. A přítomnost soudní kontroly v systému správy daní má nepochybně edukativní i preventivní význam do budoucna. Nejvyšší správní soud si uvědomuje, že i v této oblasti je důležitým aktérem, jeho rozsudky mají často přímé dopady do příjmů a výdajů veřejných rozpočtů, do fungování regulované části ekonomiky, nicméně je povolán k ochraně individuálních práv jednotlivců, fyzických či právnických osob, a je-li do nich činnost veřejné správy zasaženo, musí tuto ochranu poskytnout, jinak řečeno odepřít ji jen proto, že má jakési předporozumění pro chování státu a jeho mimoprávní, třeba i politické motivace. Ale nesmí překročit jisté meze a dostat se do sféry politického rozhodování, stát se tvůrcem daňové politiky. Všimněme si, že podobnou zdrženlivost v této oblasti dlouhodobě projevuje i Ústavní soud, přestože jeho „hříšťe“ je podstatně širší než naše.

Zvyšuje se podle vás kvalita judikátů v daňové oblasti? Nebo má NSS nastavenou vysokou laťku již dlouhodobě?

Pokud se ohlédnu zpět do devadesátých let, připomenu situaci před vznikem Nejvyššího správního soudu. Tehdy se soudní přezkum daňových rozhodnutí odehrával izolovaně na úrovni osmi krajských soudů, mezi nimiž neexistovalo žádné procesní ani jiné propojení, stejně tak absentoval vrcholný soud, který by sjednocoval jejich rozhodování. Do jisté míry to vyhovovalo i daňové správě, která se na úrovni jednotlivých finančních ředitelství zpravidla přizpůsobila jen „svému“ krajskému soudu a vliv rozhodovací praxe jiných soudů byl nevýznamný. Bez nadsázky se tehdy hovořilo o existenci osmi „daňových republik“. Přezkum se odehrával v rovině zákonnosti, byl tedy omezen na právní stránku věci bez možnosti podívat se na fakta, dokazování, natožpak vyslovovat závazné názory na (ne)úplnost či (ne)správnost skutkových zjištění v rozhodnutí správce daně, a tudíž na právní posouzení rozsahu a obsahu daňových povinností. Naši roli „suploval“ Ústavní soud, poznal tedy na vlastní kůži deficit dosavadní procesní úpravy i organizace správního soudnictví. Myslím, že to byl posléze jeden z rozhodujících faktorů pro jeho derogační

Soudy by neměly hrát hlavní roli v tom smyslu, že nemohou určovat daňovou politiku státu, parametry jednotlivých daní a metody jejich správy.

zásah v roce 2001, kterým zrušil tehdejší pátou část o. s. ř. a přiměl vládu a parlament k urychlenému hledání řešení.

Po zahájení činnosti Nejvyššího správního soudu (2003) byla v prvních letech daňová judikatura věnována zejména procesním otázkám. I když zákon o správě daní a poplatků platil od roku 1993, jeho aplikace a interpretace orgány daňové správy nebyla ani jednotná, ani uspokojivá. Naše dobová judikatura tomu odpovídala, sjednocovali jsme, zaplňovali „bílá místa“ v rozsahu soudního přezkumu různých forem činnosti správce daně, nejen vlastní daňové správy, ale i dalších orgánů a institucí, které spravovaly dotace, poplatky a cla. Velké procento přezkoumávaných rozhodnutí z procesních důvodů neobstálo.

Postupem času jsme pozorovali zvýšení kvality procesní činnosti daňové správy, respektování naší judikatury a zásadní posun v procesní legislativě završený přijetím nového daňového řádu v roce 2009 s účinností od roku 2011, v němž jsme také rozpoznali vliv našeho rozhodování. Spolu s tím jsme stále častěji byli (konečně) stavěni před řešení sporných otázek hmotného práva. Snad to nebude znít pyšně, když řeknu, že i v této klíčové oblasti jsme postupně získali respekt jak daňových subjektů, tak i daňové správy. Snad k tomu přispěla i naše otevřenost projevující se v pořádání pravidelných společných seminářů a účasti soudců na různých daňových fórech, přednáškovou a publikační činností, zveřejňováním všech našich rozsudků i rozsudků krajských soudů.

Jaký je váš nejoblíbenější daňový judikát Nejvyššího správního soudu?

Neoznačím žádný, ale vzpomínám si, že řada z nich vyvolala počáteční šok, adresáti našich rozsudků se je zdráhali přijmout, byli jsme ►►

i kritizování, že bouráme letitou praxi, házíme klacky pod nohy, dokonce přišel i poněkud zlověstný vzkaz, ať si uvědomíme, že z vybraných daní se vyplácí i naše platy... Obecně řečeno, měl jsem a stále mám radost, když náš judikát přijde včas, v momentě, kdy problém hýbe praxí, dáme jasné a jednoznačné vodítko, nebo když trochu zchladíme extrémní výstřelky v legislativě či daňové praxi, přineseme rozumný smysl a účel do tuhých a málo přehledných paragrafů a aspoň načas uvolníme „ucpané potrubí“.

Nárůst kasačních stížností u Nejvyššího správního soudu je za posledních deset let opravdu masivní a téma už je takovým „evergreenem“. Co je podle vás hlavním důvodem jejich zvyšování? A jsou již v běhu funkční nástroje, jak situaci zlepšit?



Josef Baxa

Vystudoval Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze. V roce 1984 se stal trestním soudcem okresního, později pak Krajského soudu v Plzni a na jaře 1990 se stal i jeho místopředsedou. V devadesátých letech minulého století se podílel na založení Právnické fakulty Západočeské univerzity v Plzni. Dodnes zde přednáší trestní právo. V roce 1998 se stal prvním náměstkem ministra spravedlnosti a byl jím až do roku 2002 – pracoval postupně pro Otakara Motejla, Jaroslava Bureše i Pavla Rychetského. Účastnil se příprav a prosazení velké novely trestního řádu i tvorby nového institucionálního a procesního rámce správního soudnictví. V lednu 2003 jej prezident republiky Václav Havel jmenoval předsedou Nejvyššího správního soudu. Tím byl do září roku 2018. Je také předsedou rozšířeného senátu a redakční rady Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V publikační činnosti se věnuje zejména procesním úpravám. Ve svých četných veřejných vystoupeních se zaměřuje na kritickou analýzu fungování soudnictví a jeho možné reformy.

Ano, je to skutečně vážný problém, nejde o sezónní výkyv. Krajské soudy se postupně doplnily, soudci v nich se obměnili, zvyšuje se kvalita rozhodování i jejich výkonnost. Jsme spojené nádoby, a proto se logicky více práce objevuje i na našich stolech. Je to rub a líc téže mince. Více důvěry, více žalob i kasačních stížností. Tak trochu oběť vlastního úspěchu. Nikomu to nevyčítám, že se lidé nebo firmy víc berou o svá práva, je pozitivní. Ale chce-li se stát zdobit přívlastkem právní, musí zajistit řádný výkon soudnictví. Prostředků legislativních, organizačních či personálních k tomu má dost. Na neblahý trend zvyšování zátěže Nejvyššího správního soudu jsme naléhavě upozorňovali přinejmenším od roku 2017, kdy situace nebyla ještě tak vážná, a nabízeli jsme i některá řešení. Jediným krokem se po tříletých odkladech letos stalo rozšíření institutu nepřijatelnosti kasační stížnosti, tedy možnost selektovat nedůležité a již mnohokrát předtím rozhodnuté věci a rozhodnout o nich ve zjednodušeném procesním režimu. Je to spíš kosmetická změna než účinná pomoc, přišla pozdě a omezený efekt nastane až po letech, protože všechny nerozhodnuté případy, které jsme obdrželi a máme dosud na svých stolech (cca 3500), musíme projednat a rozhodnout bez možnosti použití tohoto nástroje.

Máte za to, že zvládá například daňová správa efektivně implementovat výroky vašeho soudu do praxe?

Nedělá to s nadšením, ale v zásadě je viditelné, že je centrálně řízena, metodicky vedena a chce-li, implementace se uskuteční. Nelze ovšem přehlédnout, že tak, jak se spolu s přetížením soudu prodlužuje délka řízení v jednotlivých případech, vytváří to prostor pro jistou setrvačnost dosavadních přístupů daňové správy.

První branou do správního soudnictví jsou krajské soudy. Vidíte v jejich práci nějaké rezervy, které vyžadují pozornost?

Krajské soudy, resp. jejich správní úseky prošly v uplynulých letech opravdu generační obměnou, těší mě, že mnozí soudci pocházejí z lůně Nejvyššího správního soudu, kde pracovali dříve jako asistenti v náročném prostředí a ve svých nových rolích obstáli. Pokud jde o organizační pohled, jakkoliv pro zahájení činnosti před dvěma dekádami bylo užitečné „být pod křídly“ krajských soudů, doba se změnila, jen postavení „popelek“ těchto úseků zůstalo. Praktickým projevem je neochota vedení některých soudů v doplnění nezbytného odborného zázemí o asistenty soudců.

Nevyřešenou otázkou do budoucna je proto mimo jiné vytvoření skutečných samostatných krajských správních soudů organizačně oddělených od obecných soudů. Dodám ovšem zároveň, že by mělo dojít k redukci jejich počtu. Správní soudy nejsou instituce pro „všední den“, dostupnost ze strany účastníků řízení není tak naléhavá jako u soudů civilních. Mohou ostatně rozhodovat často i bez konání ústního jednání. O to důležitější je kvalita a vyrovnanost jednotlivých soudů, kterou lze zajistit na středně velkých pracovištích čítajících 20–30 soudců. Jsme menšinový žánr, a tak ▶▶

ne celá stovka soudců, kteří dnes působí na krajských soudech, je rozptýlena (díky existenci poboček některých soudů) na 11 místech. Menší pracoviště jsou personálně zranitelnější a vzhledem k šíři agendy nemusí mít vždy dostatečnou rutinu k řešení některých náročnějších případů.

Jak náročné je pro soudce Nejvyššího správního soudu mít přehled o tolika různorodých oblastech?

Je to velmi náročné. Správní právo je nejrozsáhlejší oblastí právního řádu, navíc nejdynamičtěji se rozvíjející, a tudíž nejméně stabilní. Nemá „břehy, maják ani kotvu“, jakými jsou pro naše kolegy na obecných soudech kodexy hmotného a procesního práva. Myslím, že máme nejlepší přehled o skutečné kondici našeho práva, připomenu, že běžně pracujeme s právem ústavním, mezinárodním a unijním, které je převážně rovněž právem správním. K tomu pochopitelně musíme znát judikaturu Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva a Soudního dvora Evropské

unie. Ani tyto další světy nestojí na místě. Jde opravdu o komplexní práci s širokými dopady často přesahujícími rámec řešeného případu. Nuda to rozhodně není.

Co se vám osobně nejlépe soudí? A do jakých oblastí se musíte trochu „přemlouvat“?

Správní soudce vysokého soudu musí být připraven spíše na univerzalitu než na hlubokou specializaci. Ta se ostatně nachází pod ním ve veřejné správě, případně na krajských soudech. Naší rolí je prosazovat jednotu a bezrozpornost právního řádu, společně sdílené hodnoty a ústavní fundament řešených případů. Překonávat někdy zcela zbytečné a umělé odlišnosti mezi jednotlivými zákony vytvořené resortismem při jejich tvorbě a následné aplikaci ve výkonu veřejné správy. Nejraději mám případy, které jsou komplexní, kde můžeme posunout vývoj práva nebo poskytnout spravedlnost. Spojí-li se obojí v konkrétním případě, tím lépe. A dojde-li k tomu v rozumném čase. /

Oblíbené rozsudky Nejvyššího správního soudu zblízka

Jaký je váš nejoblíbenější daňový judikát Nejvyššího správního soudu a proč? Na to jsme se zeptali v rámci ankety e-Bulletinu Komory daňových poradců **expertů z praxe**.

anketa



Jan Bürger

Daňový poradce PRK Partners

Daňových judikátů přibývá každý rok nesčetně a často jsou velmi komplikované, a proto jejich studium nepatří mezi mé oblíbené činnosti. Nicméně, ačkoliv většina z judikovaných kauz hovoří v neprospěch daňových poplatníků, najdou se i takové soudní spory, ve kterých soudy dají za pravdu daňovým poplatníkům. Takové judikáty si rád přečtu, nemám však žádný vysloveně oblíbený judikát. Jedním z judikátů, dnes už poměrně starších, ale zato průlomových, ve kterém se soud postavil na stranu daňového poplatníka, čímž se z mého pohledu řadí do skupiny těch oblíbenějších, bylo rozhodnutí v kauze společnosti Kordárna (NSS 7Aps/2013 – 34, ve znění opravných rozhodnutí NSS 7 Aps/2013 – 47 a 8 Afs 68/2013 – 46). V uvedeném případě podala společnost Kordárna kasační stížnost vůči postupu správce daně, jelikož požadovala po státní správě úrok z neúměrně dlouho (a neoprávněně) zadržovaného nadměrného odpočtu DPH, přičemž tento jí nebyl správcem daně přiznán. Z případu vyplynul poměrně ustálený precedens pro budoucí obdobné kauzy, který zjednodušeně řečeno chrání poctivé podnikatele a poskytuje jim adekvátní odškodnění. Kontrolovat nároky na odpočet DPH je bezpochyby potřeba, protože se mezi poctivými podnikateli najdou i ti nepoctiví, ať už malí podvodníci či organizované skupiny zabývající

se sofistikovanými řetězovými podvody, které lze odhalit jen důkladnou daňovou kontrolou. Na druhé stranu, většina těch poctivých podnikatelů, u kterých se nakonec ukáže, že mají své odpočty DPH v souladu se zákonem, by však neměla být znevýhodněna oproti těm, u kterých nárok na odpočet ani nebyl správcem daně zpochybněn a byl vyplacen bez prověřování hned. Ačkoliv judikát Kordárna nakonec vedl k určité změně daňového řádu se snahou odškodnit dlouhodobé zadržování prověřovaného nadměrného odpočtu u těch poctivých, následná úprava se ukázala jako diskriminační. Judikát s označením Kordárna však byl v hojné míře (a doposud je) daňovými subjekty úspěšně využíván k nárokování úroků z nadměrného odpočtu DPH.

**Hana Erbová**

Advokátka,
HAVEL & PARTNERS

Mezi mé nejoblíbenější rozsudky Nejvyššího správního soudu patří již poměrně historické rozhodnutí z 16. října 2008, č.j. 7 Afs 54/2006-155, v němž rozšířený senát tohoto soudu, složený z legend českého správního a zejména daňového soudnictví, velmi hezkými slovy vyložil, že daně jsme povinni platit jen podle dobře napsaných zákonů. Dodnes z něj v různých podáních adresovaných správcům daně například s oblibou cituji, že „je věcí zákonodárce, aby byl při legislativních změnách uvážlivý a aby do platného práva zasahoval způsobem, který bude zmenšovat, a nikoliv posilovat obtíže spojené s výkladem a užitím zákona. Nelze chtít po adresátech právních norem, aby ... dobrovolně státu poskytovali něco, k čemu nejsou povinni. ... úmysl zákonodárce musí být vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu“.

**Pavel Martiník**

Partner advokátní kanceláře
Martiník advokátní kancelář

Mým nejoblíbenějším daňovým judikátem je nálezn II. ÚS 819/18, kterým Ústavní soud vyslovil, že je nepřípustné, aby orgány Finanční správy zadržovaly „nespornou část“ nadměrného odpočtu. Před tímto rozhodnutím totiž nebylo judikováno, že by bylo možné nadměrný odpočet rozdělit na spornou a vyplatitelnou nespornou část. Naopak NSS odmítal takové pojetí, neboť podle jeho názoru daňový řád neumožňoval vydání částečného platebního výměru. Možnost požadovat nespornou část nadměrného odpočtu po správci daně pak v návaznosti na rozhodnutí ÚS a předběžnou otázku NSS potvrdil i rozsudek SDEU. Tento judikatorní vývoj pak vedl k přijetí novely daňového řádu účinné od 1. 1. 2021, která zavádí procesní pravidla pro výplatu „nesporné části“ nadměrného odpočtu. Jedná se tak podle mě o skvělé judikatorní působení soudů, které vedlo ke změně dlouhodobé praxe Finanční správy.

**Petra Nováková**

Daňová poradkyně,
AK Nováková + Partners

Jaký je můj nejoblíbenější daňový judikát Nejvyššího správního soudu? Vybrala bych judikáty, které jdou do hloubky a řeší určitý právní princip „s přesahem“ – např. judikatura týkající se závaznosti a změnitelnosti správní praxe (např. NSS sp. zn. 5 Afs 49/2014) či rozhodnutí ohledně cíle daňového řízení (NSS sp. zn. 9 Afs 41/2013). Zapomenout bych nechtěla ani na judikát Kordárna (NSS sp. zn. 7 Aps 3/2013), který nám všem ukázal, jak moc zasahuje EU právo do práva českého.

Využijte možnosti doplnit si svoji odbornou knihovnu za zvýhodněné ceny pro daňové poradce.* Nakupujte v e-shopu KDP ČR.



Z novinek vybíráme:



zvýhodněná cena pro DP 152 Kč
běžná cena 169 Kč

Zákon o dani z přidané hodnoty 2022 s komentářem změn

interaktivní komplet nejnovějšího znění zákona, s e-bookem a online aktualizacím servisem



zvýhodněná cena pro DP 574 Kč
běžná cena 638 Kč

Prodlení s plněním peněžitého dluhu a jeho následky

praktické zaměření, výklad jednotlivých institutů (prodlení, úrok z prodlení, smluvní pokuta), rozbor judikatury



zvýhodněná cena pro DP 1170 Kč
běžná cena 1300 Kč

Obchodní závazky

nové uspořádání úpravy závazků po rekodifikaci soukromého práva, řešení praktických otázek, řada příkladů



zvýhodněná cena pro DP 296 Kč
běžná cena 329 Kč

Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů

stavební nebo montážních práce, cestovní služby, OSS, prodej na dálku atd.



zvýhodněná cena pro DP 891 Kč
běžná cena 990 Kč

Zákon o kontrole. Komentář. 2. vydání

výklad k jednotlivým ustanovením zákona včetně všech změn podle stavu k 1. 7. 2021, doplněno judikaturou správního soudu



zvýhodněná cena pro DP 1790 Kč
běžná cena 1611 Kč

Zákoník práce – 2. aktualizované a přepracované vydání

komentář s judikaturou podle stavu k 7. 5. 2021, bohaté citace z použitelné judikatury



zvýhodněná cena pro DP 269 Kč
běžná cena 299 Kč

Jak číst účetní výkazy

pro rychlou orientaci v účetních výkazech, názorné příklady a praktické ukázky



zvýhodněná cena pro DP 413 Kč
běžná cena 459 Kč

Zaměstnanecké benefity a daně

z pohledu zaměstnance i zaměstnavatele, nově zaměřeno také na současnou preferenci zdravotních benefitů a na využívání práce z domova



zvýhodněná cena pro DP 269 Kč
běžná cena 299 Kč

Připravte děti na život

nejen pro účastníky kurzů osobního rozvoje tzv. soft skills – díky použitému koučovacímu a sebekoučovacímu principu má velký význam pro rozvoj dětí, ale také dospělých

* zvýhodněné ceny jsou podmíněny přihlášením do profilu daňového poradce

kontakt: publikace@kdpcr.cz, tel. 542 422 318



„Skutečný majitel“ ve světle nové právní úpravy zákona o evidenci skutečných majitelů ve srovnání s definicí „skutečného vlastníka“

Tento příspěvek bych rád věnoval velmi zajímavé a neméně důležité oblasti, konkrétně definování a vymezení pojmu „skutečného majitele“ a jeho srovnání s pojmem v daňové oblasti velmi frekventovaným, a sice „skutečný vlastník“. Předmětem je nejen seznámit čtenáře s uceleným přehledem pojmosloví a výkladů k výše uvedeným pojmům skutečného majitele/vlastníka, ale zamyslet se blíže nad možnými dopady aktuální nově platné právní úpravy zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „ZoESM“), který nabyl účinnosti od 1. června 2021, ve vztahu k ustálené, ale stále se vyvíjející oblasti úpravy a výkladů termínu skutečného vlastníka v daních.



**Petr Koubovský**

*Daňový poradce,
Rödl & Partner Tax, k.s.*

Hned na úvod musím konstatovat, že stejně jako například pojem „daňové uznatelnosti/účinnosti nákladů“, tak i pojem „skutečný vlastník/majitel“ je jedním z nejvíce užívaných a skloňovaných v daňové oblasti.

I. České právní předpisy a skutečný vlastník/majitel

Evidence skutečných majitelů byla původně komplexně upravena § 118b a násl. ZoVRPFO.¹ České právní předpisy definují „skutečného majitele“ v rámci ustanovení § 4 ZAML.²

Již s účinností od 1. 1. 2018 nabyla účinnosti novela ZoVRPFO, která nově zavedla povinnost právnických osob zapsaných ve veřejném rejstříku povinně v neveřejné části registru evidovat (zapsat) skutečné majitele. Tyto české zákony touto úpravou inkorporují změny obsažené v AML směrnici,³ která vstoupila v účinnost dne 25. 6. 2015 a která měla být členskými státy transponována do 26. 6. 2017, a dále nařízení č. 2015/849 ze dne 20. 5. 2015 o informacích doprovázejících převody peněžních prostředků.

Avšak s účinností od 1. června 2021 je tato problematika nově upravena zákonem č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (ZoESM). Pokud tedy majitelé firemních struktur chtěli zůstat v anonymitě, může to znamenat určitou nepříjemnost.

Výše uvedená novela přináší tyto hlavní změny:

- / zpřesnění definice skutečného majitele,
- / částečné veřejné zpřístupnění evidence,
- / automatický průpis informací z obchodního rejstříku,
- / zavedení řízení o nesrovnalostech a
- / v neposlední řadě zavedení vysokých finančních a korporátních sankcí při porušení stanovených povinností

Zpřesnění definice skutečného majitele

Dle ZAML se skutečným majitelem (anglicky tzv. „beneficial owner“) rozumí fyzická osoba (osoby), která je **koncovým příjemcem** nebo osobou s koncovým vlivem, tj. která má fakticky nebo právně možnost vykonávat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv v právnické osobě, ve svěřenském fondu nebo v jiném právním uspořádání bez právní subjektivity. Obecně lze za skutečného majitele označit toho, kdo zásadním způsobem řídí

činnost právnické osoby a/nebo z její činnosti profituje. Typickým příkladem je tedy ten, kdo například vlastní významný podíl na entitě nebo je příjemcem významného podílu jejích výnosů.

Povinnost identifikace skutečného majitele vyplývá z § 29b odst. 1 ZAML. Konečným cílem je identifikovat skutečného majitele ve smyslu jeho materiální definice, tj. toho, kdo má fakticky nebo právně možnost vykonávat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv v právnické osobě. Zákonem stanovené znaky totiž samy o sobě skutečného majitele neoznačují, nicméně poskytují určitým způsobem jakousi nápovědu. Ve vztahu ke standardní obchodní formě právnických osob lze uvést následující definiční znaky skutečného majitele:

1. sama nebo společně s osobami jednajícími s ním ve shodě disponuje více než 25 % hlasovacích práv této obchodní korporace nebo má podíl na základním kapitálu větší než 25 %,
2. sama nebo společně s osobami jednajícími s ním ve shodě ovládá osobu uvedenou v bodě 1 nebo
3. má být příjemcem alespoň 25 % zisku této obchodní korporace.

Výše uvedené znaky lze využít zejména v situaci větvičky se struktury s více subjekty v řetězci.

Neexistuje neexistence skutečného vlastníka

Pokud by nešlo pomocí uvedených znaků identifikovat konkrétní fyzickou osobu jako skutečného majitele, případně není-li takto určená osoba skutečným majitelem ve smyslu materiální definice, lze zapsat jako skutečného majitele každou osobu ve vrcholovém vedení⁴, tedy například člena statutárního orgánu dané právnické osoby (nebo zástupce právnické osoby, která je členem statutárního orgánu při výkonu funkce v dané osobě, anebo osobu v postavení obdobném postavení člena statutárního orgánu), někde to ani prakticky není možné, např. typicky kotovaná akciová společnost s rozptýlenou akcionářskou strukturou nebo bytové družstvo s vysokým počtem členů. V těchto případech je při zápisu osoby ve vrcholovém postavení jako skutečného majitele uložena povinnost zaznamenat všechny kroky učiněné při zjišťování skutečného majitele a údaje o tomto postupu řadu let uchovávat.

- 1 zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů (dále jen „ZoVRPFO“)
- 2 zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále jen „ZAML“) (z anglického „Money Laundering Act“)
- 3 IV. směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2015/849 ze dne 20. května 2015 (dále jen „AML směrnice“)
- 4 § 5 ZoESM

Veřejná přístupnost podstatných informací

Samotná evidence skutečných majitelů představuje informační systém veřejné správy, který shromažďuje zákonem vymezené údaje o skutečných majitelích. Zápis do evidence je prováděn příslušným rejstříkovým soudem nebo notářem. Tato evidence je neveřejná, nelze do ní tedy obecně nahlížet, ani v ní vyhledávat a není veřejným rejstříkem ve smyslu rejstříkového zákona. Tzn., že se na ni neuplatní režim známý pro veřejné rejstříky, tedy režim materiální publicity. Jen pro úplnost uvádím, že mimo režim veřejných rejstříků podle rejstříkového zákona existuje v České republice ještě 5 dalších rejstříků:

- rejstřík veřejných výzkumných institucí,
- rejstřík školských právnických osob,
- rejstřík registrovaných církví a náboženských společností a dalších právnických osob,
- rejstřík honebních společenstev a
- rejstřík politických stran a politických hnutí

Je zřejmé, že tato předmětná evidence skutečných majitelů je specificky určena pro užití zákonem vymezenými osobami a orgány v souvislosti s jimi plněnými zákonnými povinnostmi (orgány činné v trestním řízení, finanční úřady apod.).

Část údajů o skutečných majitelích však přece jen bude nově zpřístupněna veřejnosti. Budou to například informace o jménu skutečného majitele, státu, ve kterém má bydliště, roku a měsíci narození, státním občanství, údaje o povaze postavení i o datu, od kterého je či byla fyzická osoba skutečným majitelem apod.

Evidence skutečných majitelů je vedena v elektronické podobě rejstříkovými soudy na stránkách <https://issm.justice.cz/>.

Výpis z této evidence lze získat v elektronické podobě na stránkách Ministerstva spravedlnosti, a to dvěma způsoby:

- použitím přiděleného jedinečného identifikátoru ke skutečnému majiteli přímo v aplikaci evidence skutečných majitelů nebo
- žádostí o výpis adresovanou příslušnému rejstříkovému soudu.

Prakticky lze výpis z evidence získat na odkazu <https://issm.justice.cz/zobrazeni-vypisu>.

(„Zobrazení mého výpisu“). Zde je nutné vyplnit jedinečný identifikátor ke skutečnému majiteli a dále zvolit volbu výpisu platný/úplný (tj. i s historickými údaji). Obecně pak zapsaná osoba může získat výpis z evidence skutečných majitelů přímo od příslušného rejstříkového soudu na formuláři <https://issm.justice.cz/dalkovy-pristup/zadost>. Takto získaný výpis může být jak elektronicky podepsaný, tak listinný, úředně ověřený. Pokud

je prokázán tzv. oprávněný zájem⁵, např. v souvislosti s předcházením trestným činům podílnictví, podílnictví z nedbalosti, legalizace výnosů z trestné činnosti, legalizace výnosů z trestné činnosti z nedbalosti a jejich zdrojovým trestným činům a trestného činu financování terorismu podle § 312d trestního zákoníku, jsou údaje vedené v evidenci skutečných majitelů zpřístupněny.

Jak již bylo popsáno výše, transformací unijní směrnice by mělo být dosaženo vyšší transparentnosti s cílem předejít střetu zájmů a praní špinavých peněz nebo financování terorismu. Až donedávna však nebylo „biče“ v podobě hrozby jakýchkoliv sankcí, což mělo za následek, že více jak 65 % obchodních korporací zatím svou evidenční povinnost nesplnilo.

Automatický průpis údajů z obchodního rejstříku

Jestliže je skutečný majitel zjevný již z obchodního rejstříku, budou tyto údaje o něm automaticky propsány do evidence skutečných majitelů prostřednictvím systému veřejné správy.

Sankce a finanční postihy

Na rozdíl od původní právní úpravy, od letošního června však přicházejí nová, přísnější pravidla s hrozbou pokuty až 500 000 Kč. Tuto pokutu pak může dostat jak společnost, tak i skutečný majitel, přičemž přestupkem je nejen neprovedení zápisu samotného, ale i neopravení údajů v rámci řízení o nesrovnalosti.⁶

Další omezení při nesplnění povinnosti

Co se však jeví aktuálně mnohem bolestivější při nesplnění této evidenční povinnosti, není výše uvedená pokuta, ale skutečnost limitace v jiných oblastech fungování společnosti, zejména pak nemožnost vyplacení si zisku ani jiných vlastních zdrojů ze společnosti, (tj. podílu na zisku, příplatku do ostatních kapitálových fondů, podílu na likvidačním zůstatku atd.), výkon hlasovacích práv na valných hromadách. Odpovědnost za porušení těchto povinností mohou nést i statutáři, kde právě například nezákonná výplata zisku statutárním orgánem nebo neplatná hlasování valných hromad v praxi mohou být napadeny společníky, akcionáři či insolvenčními správci.

V zahraničí má neplnění této povinnosti dokonce ještě mnohem tvrdší dopady, například ve Velké Británii je zamlčení skutečného majitele trestným činem, v Dánsku dokonce důvodem pro likvidaci společnosti.

Lhůty pro zápis

Jestliže právnická osoba nesplnila svou evidenční povinnost již dříve, od 1. června 2021 je stanoveno období přechodné „ochranné“ lhůty mezi 6 a 12 měsíci pro aktualizaci údajů, tj. obchodní společnosti mohou evidenční povinnost splnit až do 1. prosince ▶▶

⁵ § 118g zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

⁶ § 55 ZoESM

2021. Firmy, které neplnily ani dosavadní povinnost, tuto svou povinnost musí splnit „bez zbytečného odkladu“ hned po 1. červnu, tj. reálně v řádu dní, maximálně týdnů.

Toliko vše z pohledu aktuální právní úpravy upravující evidenci skutečného majitele.

II. Daňové předpisy a skutečný vlastník/majitel

Jak již bylo výše několikrát naznačeno a zmíněno, s otázkou, zda je příjemce také právě skutečným vlastníkem vyplácených příjmů, se v daňové praxi setkává většina českých společností, které platí například úroky, licenční poplatky, dividendy a jiné složky vlastního kapitálu do zahraničí. Odpověď na tuto otázku má totiž zásadní význam pro správné zdanění těchto příjmů zahraničních daňových rezidentů v České republice. Benefitní daňové posouzení (výhodnější daňovou sazbu, resp. osvobození od daně) je právě podmíněno mimo jiné splněním podmínky skutečného vlastnictví, jak si dále podrobněji také rozebereme.

Bez jakýchkoliv okolků mohu konstatovat, že jsem se v praxi setkal nejen v podmínkách České republiky, ale i v legislativách jednotlivých států s řadou výkladů a definic, které se snaží pojem „skutečného vlastníka“ osvětlit, nicméně z nich lze současně mnohdy dovodit i protichůdné závěry. Doposud si však čeští daňoví poplatníci a čeští správci daně v tomto ohledu dopřávali zdánlivý klid a pohodu, neboť správné praxe ani zákonné předpisy prokázání skutečného příjemce příjmu a jeho daňového rezidentství žádným způsobem přímo neřešili. Potvrzení daňového domicilu (zahraničním správcem daně) a deklarace skutečného vlastníka (čestným prohlášením skutečného vlastníka) dávaly zúčastněným stranám téměř jistotu bezproblémového osvobození, popřípadě benefitního daňového režimu.

V posledních několika letech však oblast mezinárodního zdanění doznává zásadních změn, a to nejen ve vztahu k brexitu. Bohužel se tak zdá, že už se česká daňová správa nespokojí s pouhým prohlášením a skutečného vlastníka příjmů bude chtít fakticky detailněji prověřovat. Je tedy nasnadě, že prázdňý holding bez zaměstnanců a bez kanceláře už zřejmě nemusí fungovat...

Zákon o daních z příjmů⁷

Zákon o daních z příjmů vnímá a definuje pojem „skutečný vlastník“ jako osobu, které je třeba tento příjem ekonomicky objektivně přisoudit a která ho je také povinna zdanit. ZDP dále nepřímou vymezuje pojem skutečný vlastník pouze ve vztahu k úrokům v § 19 odst. 6, kde uvádí: „Příjemce úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoli jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.“ Ve vztahu k dividendám ZDP výslovně zmiňuje pojem „skutečný vlastník“ pouze v ustanovení § 19 odst. 9 s úpravou osvobození dividend u mateřských společností.

Česká daňová správa se nespokojí s pouhým prohlášením a skutečného vlastníka příjmů bude chtít fakticky detailněji prověřovat.

Sdělení MF k problematice pojmů „skutečný vlastník“ č.j. 251/122 867/2000

Již v roce 2000 z důvodu častých dotazů veřejnosti týkajících se výkladu pojmů „skutečný vlastník“ (beneficial owner) vydalo ministerstvo financí výše uvedené sdělení⁸ se závěrem, že při řešení konkrétních případů je potřeba rozlišovat mezi okamžitým příjemcem příjmu a jeho skutečným vlastníkem. Skutečný vlastník je osoba, které lze tento příjem objektivně přisoudit a která ho také zdaňuje. Tzn., že pokud příjem ve formě dividend, úroků nebo licenčních poplatků obdrží rezident jednoho smluvního státu jednající jako zprostředkovatel nebo pověřenec (čili okamžitý příjemce) pro někoho jiného, nelze ho chápat jako skutečného vlastníka, a bylo by proto v rozporu s předmětem a účelem smlouvy (myšleno smlouvy o zamezení dvojího zdanění), kdyby stát zdroji tohoto příjmu poskytoval daňové úlevy nebo osvobození pouze proto, že tento okamžitý příjemce je rezidentem státu, s nímž má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Za této situace je sice okamžitý příjemce rezidentem druhého státu a smlouva se na něj obecně vztahuje, ale v jeho případě u tohoto příjmu žádné dvojí zdanění nehrozí, protože tento příjemce není

⁷ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)

⁸ https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/FZ_1-2001.pdf

pro daňové účely ve státě své rezidence vlastníkem takového příjmu, a tudíž ho jako takový ani nezdaňuje. Jinak stručně řečeno, pokud příjem pouze „protéká“ přes rezidenta (např. zprostředkovatele) jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získává užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takový příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidentu, přes nějž platba takto protéká.

Ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, vycházejících z dřívějšího Vzorového modelu OECD, se sice nepoužívá pojem „skutečný vlastník“ a pracuje se pouze s pojmem „příjemce“, který je rezidentem v určitém státě, avšak skutečnost, že tento příjemce je rovněž skutečný vlastník ve výše uvedeném významu a smyslu, se automaticky předpokládala a smlouvy tak byly vždy i interpretovány. Zavedení pojmu „skutečný vlastník“ tedy neznamená faktickou změnu, ale pouze přesnější formulaci podstaty věci.

Pokyn Ministerstva financí D-286 č.j.: 49/85 663/2005-493

Koncem roku 2005 se k dané problematice vyjádřilo opět Ministerstvo financí, a to ve svém pokynu D-286.⁹

Dle názoru Ministerstva financí skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů na území ČR je osoba, která je daňovým rezidentem konkrétního druhého státu, pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, nepostačuje. Tato osoba musí být i skutečným vlastníkem těchto příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva tohoto druhého státu považovány za příjmy této osoby, případně musí být naplněny další podmínky stanovené příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění anebo vnitrostátním daňovým zákonem.

Dle názoru ministerstva k prokázání splnění těchto podmínek lze využít zejména:

- a) potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem (v rámci analogie lze použít příslušný český formulář),
- b) prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem,
- c) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.

KOOV č. 234/09.04.08 – skutečný vlastník příjmů – zdanění výnosů z investic do majetkových práv v zahraničí

Tento příspěvek nepřímo navazuje na opakovaná jednání koordinálního výboru týkající se problematiky zdaňování příjmů transparentních společností z roku 2005 a 2006 a na metodické pokyny MF č. D-269, D-286, kde předmětem je zejména otázka vymezení skutečného vlastníka příjmu, fyzické osoby, jako poplatníka daně.

III. Soudní rozsudky ze zemí Evropské unie i České republiky

Z nedávné minulosti lze vybrat například tato následující rozhodnutí dvou soudů ve dvou zemích Evropské unie na obdobné téma.

Rozsudek italského Nejvyššího soudu sp. zn. 14756 z 10. července 2020

Italský soud ve svém rozsudku¹⁰ posuzoval úrok vyplacený italskou společností lucemburskému holdingu a jednoduše uzavřel kauzu s tím, že lucemburský holding je skutečný vlastník příjmu, a tudíž osvobozen, přestože zaměstnanců a aktiv má poskrovnu a úrok v podstatě okamžitě přeposílá dalšímu věřiteli a nechává si jen minimální marži.

Italský nejvyšší soud tady s pohledem italských daňových úřadů nesouhlasil [Italské daňové úřady argumentovaly tím, že se jednalo o back-to-back strukturu, kdy lucemburský subholding přeposílal úrok krátce po obdržení jiné společnosti ve skupině, přičemž realizoval nízkou marži (0,125 %), tj. jednalo se tedy o tzv. průtokovou entitu (conduit)] a s odkazem mimo jiné na Modelovou smlouvu OECD konstatoval, že lucemburský subholding je skutečným vlastníkem daného příjmu, jelikož má právo užívat daný příjem, přičemž nemá smluvní či právní povinnost tento příjem dále přeposílat. Soud mimo jiné také konstatoval, že nelze zahraniční společnost automaticky považovat za nemající dostatečnou ekonomickou přítomnost (substance) – vzhledem ke specifickým funkcím předmětné společnosti není méně významná přítomnost v rozporu s tržními zvyklostmi – zásadní a důležité je, zda společnost činí nezávislá manažerská rozhodnutí (zejména ve vztahu k danému příjmu). Funkce dané zahraniční společnosti je nutno posoudit s ohledem na její globální dosah a vztahy s dalšími společnostmi ve skupině, a nikoliv jen ve vztahu k italské dceřiné společnosti.

Nejvyšší soud současně uznal, že relativně lehká kapitálová vybavenost lucemburské společnosti nebyla v rozporu s tržním standardem a odpovídala jejím aktivitám s tím, že zásadní byla její schopnost činit nezávislá rozhodnutí ve vztahu k přijatým platbám s ohledem na to, že vykonávala finanční a treasury funkce ve vztahu k celé skupině.

⁹ <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-286.pdf>

¹⁰ rozsudek Nejvyššího soudu č. 14756 z 10. července 2020

Rozsudek španělského Ústředního daňového soudu ze dne 8. října 2019

Naproti tomu španělský soud v analogickém případě odmítl osvobození od španělské srážkové daně v případě úroků placených nizozemskému věřiteli, který platby následně okamžitě přeposlal spojené osobě s daňovou rezidencí v Andoře. Španělský soud své rozhodnutí opíral o rozhodnutí Soudního dvora EU bez ohledu na to, že španělská pravidla transponující směrnice podmínku skutečného vlastnictví výslovně neobsahovala.

Španělský soud také posuzoval dividendu vyplácenou španělskou společností lucemburskému holdingu a vyjádřil se také zcela opačným směrem, tj. že holding není skutečný vlastník a osvobodit výplatu dividend nelze. Ke svému závěru dospěl i přes fakt, že holding měl další investiční aktivity, lucemburského ředitele a jeho reálná existence byla doložena i pro další jiné než daňové důvody.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 2. 2019, sp. zn. C-115, 118, 119 a 299/16

Problematikou osvobození od daně u úroků a licenčních poplatků se zabýval i Soudní dvůr EU. Ve čtyřech různých případech vytvořily tři dánské společnosti a jedna lucemburská společnost v rámci svých holdingových struktur takové konstrukce, že při výplatě úroků z úvěrů poskytnutých v rámci těchto struktur uplatňovaly osvobození vyplácených úroků od srážkové daně. Dle názoru dánské daňové správy tyto společnosti nebyly skutečnými vlastníky těchto úroků, ale tyto příjmy přesně v podstatě pouze protékaly k investorům. Dle jeho rozhodnutí musí být podmínka skutečného vlastnictví vykládána autonomně jako pojem unijního práva, relevantní pro výklad jsou současně i prameny OECD, kterými se unijní zákonodárci inspirovali. Soudní dvůr v této souvislosti dále uvedl, že pojem skutečný vlastník odkazuje na entitu, která má hospodářský prospěch z obdržených úroků, a zároveň je na jeho libovůli, jak s nimi naloží, k čemu je použije.

Skutečným vlastníkem pak rozhodně nemůže být průtoková (tzv. konduktní) společnost, která neprovozuje žádné jiné ekonomické aktivity nad rámec přeposílání plateb. Vodítkem při posouzení může být například způsob řízení dané společnosti, skladba nákladů, zaměstnanců, prostor a vybavení a další informace z její účetní závěrky. Určitým indikátorem jsou pak i smlouvy uzavřené uvnitř skupiny, jejichž cílem je toliko převod zisku.

Rozhodnutí v těchto případech mohou být dle názoru odborné veřejnosti považována za výklad obecného pravidla proti zneužívání (GAAR z anglického názvu „general anti-abuse rule“) implementovaného ve všech členských státech EU na základě evropské směrnice proti vyhýbání se daňové povinnosti (ATAD z anglického názvu „Anti-Tax Avoidance Directive“).¹¹

Rozsudek českého Nejvyššího správního soudu ze dne 12. listopadu 2019, sp. zn. 10 Afs 140/2018

Skutečným vlastnictvím se zabývaly také české soudy. Na příklad Nejvyšší správní soud posuzoval tuto problematiku i na vnitrostátní úrovni, na kterou primárně srážková daň nedopadá. Dle jeho názoru je skutečným vlastníkem licenčních poplatků placených českou právnickou osobou dle sublicenční smlouvy jiné české právnické osobě ve skutečnosti zahraniční vlastník práv duševního vlastnictví. K tomuto závěru dospěl zejména na základě zjištění skutečnosti přeposílání licenčních poplatků v nezměněné výši na základě licenční smlouvy do zahraničí.

IV. OECD metodika a skutečné vlastnictví ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění

Problematika „skutečného vlastníka“, a tedy i podmínka skutečného vlastnictví byla zařazena až do modelové smlouvy OECD¹² z roku 1977. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Českou republikou dle dřívějšího vzoru tuto podmínku zpravidla neobsahovaly. Podmínku skutečného vlastníka je možné nalézt zejména v č. 10 (dividendy), č. 11 (úroky) a č. 12 (licenční poplatky). V této souvislosti je namístě však hned upozornit na Sdělení Ministerstva financí č. 251/122 867/2000, dle kterého Finanční správa České republiky vykládá a vždy vykládala i tyto starší smlouvy tak, že z nich plynoucí výhody může čerpat pouze příjemce, který je současně skutečným vlastníkem příjmů. Výše uvedený závěr Finanční správy výslovně aproboval také Nejvyšší správní soud.¹³

Rád bych upozornil, že právě i ve světle výše uvedených rozsudků SDEU se lze také domnívat, že koncept skutečného vlastnictví v případě EU směrnice č. 90/435¹⁴ (dividendy) je možné vykládat obdobně jako v případě EU směrnice č. 2003/49¹⁵ (licence a úroky).

Začátkem března 2018 publikovala generální advokátka SDEU vyjádření ke konceptu skutečného vlastníka. Stalo se tak v návaznosti na předložení předběžné otázky ke konceptu skutečného vlastníka ze strany dánské správy daně, konkrétně zda je možné pro účely definice konceptu skutečného vlastníka použít komentář k Modelové smlouvě OECD nebo

11 Směrnice rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016 proti vyhýbání se daňovým povinnostem

12 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj („OECD“)

13 rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. června 2011, sp. zn. 2 Afs 86/2010

14 Směrnice rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

15 Směrnice rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

příslušná ustanovení jednotlivých smluv o zamezení dvojímu zdanění mezi danými státy. Ve svém vyjádření mimo jiné uvedla, že směrnice EU 90/435/EHS nepodmiňuje povinnost osvobodit výplatu dividend skutečným vlastnictvím na rozdíl například od lokálních právních norem upravujících zneužití práva v případě daňových úniků. Obě výše uvedené směrnice EU by však měly být interpretovány nezávisle na komentářích OECD a smlouvách o zamezení dvojímu zdanění. Svým způsobem tak generální advokátka poskytla určitý návod k tomu, jak v souladu s příslušnými směrnicemi EU postupovat při interpretaci pojmu skutečného vlastníka.

V současnosti je jistě vítané a potěšující, že OECD s cílem vyjasnit význam tohoto pojmu zpracovala zajímavý diskusní materiál, který mimo jiné obsahuje návrhy změn komentářů k inkriminovaným článkům č. 10 (dividendy), č. 11 (úroky) a č. 12 (licenční poplatky) Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. Dle návrhů by se plátce při identifikaci skutečného vlastníka neměl spoléhat na charakteristiky uváděné v domácí legislativě, odhlédnout od nich, pokud tyto nebudou odpovídat konceptu OECD.

Pro účely aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění by skutečným vlastníkem měla být osoba, která:

- má plné právo nakládat s dividendou/úrokem/licenčním poplatkem,
- má plné právo na užitky plynoucí z těchto příjmů a
- její právo není omezeno povinností (ať již zákonnou nebo smluvní) převést tento příjem na jinou osobu.

Splnění všech výše uvedených podmínek je možné prokázat potvrzením o daňovém rezidentství, čestným prohlášením, že se jedná o skutečného vlastníka příjmu či dalšími jinými důkazními prostředky podle předmětné Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo podle příslušných daňových zákonů. Ani to však v praxi nemusí zcela obstát, i česká daňová správa se rozhodně nespolehá jen na čestné prohlášení a skutečného vlastníka příjmů fakticky prověřuje.¹⁶

Je zřejmé, že pokud by koncepce byla zneužita k získání daňových výhod, které neodpovídají podstatě smluv, nelze zvýhodněné daňové režimy automaticky aplikovat, což v zásadě odpovídá i převažující ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu České republiky¹⁷. Podle těchto závěrů nelze v obecné rovině uplatňovat pro transakce, které jsou v rozporu s účelem a smyslem zákonné úpravy, ačkoli formálně splňují požadavky daňové legislativy, zvýhodněné daňové režimy.

V. Závěr

Z výše uvedeného je dle mého názoru zcela zřejmé, že otázka vymezení a definování pojmu tzv. skutečného vlastníka (popř. majitele) není právně zcela jednoznačně a uspokojivě řešena. Důkazem budiž právě i množství výše uvedených zdrojů tohoto velmi důležitého právně-daňového termínu, a proto je tedy nutné stále počítat se souvisejícími výkladovými nejasnostmi a v konečném důsledku i s přetrvávajícími pochybnostmi daňových poplatníků v možnostech aplikace benefičních daňových režimů při výplatách úroků, dividend a licenčních poplatků.

V tomto ohledu je jistě namístě využití v maximální možné míře příslušných ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a dalších například výše uvedených podpůrných výkladových zdrojů. Je však jen a jen na samotném plátcí příjmů, pouze pod jeho odpovědností, aby českou daň zahraničního rezidenta správně srazil a odvedl správci daně. Pouze on je nucen unést své důkazní břemeno ve smyslu možné aplikace výhodnější daňové sazby garantované příslušnou mezinárodní smlouvou či ZDP, popř. dokonce i celkové osvobození.

V případě výplaty úroků a licenčních poplatků lze splnění podmínek pro osvobození od srážkové daně „ověřit“ rozhodnutím správce daně, resp. ZDP přímo podmiňuje možnost osvobození od srážkové daně rozhodnutím správce daně, které tedy v sobě již zahrnuje prověření všech nutných podmínek pro aplikaci osvobození.

Historicky se mělo za to, že plátce daně nemůže vyžadovat osvobození příjmů a vrácení již odvedené srážkové daně prostřednictvím následného vyúčtování zpětně, ale pouze ve vztahu k platbám uskutečněným od vydání rozhodnutí. Je tedy potěšitelný názor Nejvyššího správního soudu,¹⁸ který vyložil ustanovení ZDP ve spojení s příslušnými ustanoveními unijních předpisů tak, že pokud plátce daně prokáže splnění všech podmínek pro osvobození, je správce daně povinen vydat rozhodnutí o přiznání osvobození i ve vztahu k již uplynulým zdaňovacím obdobím, a to až na dva roky zpětně. Generálnímu finančnímu ředitelství tak následně nezbylo než interním sdělením přitakat a umožnilo žádat o přiznání osvobození zpětně po všechna zdaňovací období, u kterých neuplynula lhůta pro stanovení daně.

Úplným závěrem bych si dovolil vyjádřit svůj osobní názor, že pojem „skutečný majitel“ dle ZoESM nelze zcela ztotožňovat s pojmem „skutečný vlastník“, tak jak bylo výše uvedeno pro daňové účely. Jinak řečeno pro účely aplikace zvýhodněných daňových režimů při výplatách úroků, licenčních poplatků a dividend do zahraničí nelze dle mého názoru pro tyto účely bez dalšího zkoumání jednoduše vycházet z údajů v evidenci ZOESM, i když kdo ví, jak tuto skutečnost v některých případech pojmuje správce daně... /

¹⁶ rozsudek NSS 10 Afs 140/2018 -32 z 12. 11. 2019

¹⁷ např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 2 Afs 83/2010

¹⁸ rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 23. 5. 2013, sp. zn. 9 Afs 38/2012



Aktuálně ze světa

Šest klíčových zemí upustí od národní digitální daně. Souhlasí s globální daňovou dohodou

Rakousko, Británie, Francie, Itálie, Španělsko a Spojené státy se dohodly, že místo svých národních daní z digitálních služeb přejdou k nové globální daňové dohodě. Země to oznámily ve společném prohlášení. Na nových pravidlech pro mezinárodní zdanění firem se na počátku října dohodlo téměř 140 zemí. V rámci dojednaného kompromisu Spojené státy souhlasily s tím, že upustí od navrhovaných obchodních odvetných opatření zaměřených proti těmto zemím. Washington odvetná opatření zdůvodňoval tím, že daně jsou nespravedlivé a diskriminují americké společnosti, napsala agentura Reuters.

Čína zavádí majetkové daně

Čína po dlouhých úvahách přistoupila k zavedení majetkových daní. Zatím ale jejich dopady na ekonomiku vyzkouší jen v některých regionech. Čínští politici věří, že daně pomohou s bojem proti stále rostoucí realitní bublině. Zdanění má omezit i stále častější spekulativní obchodování s nemovitostmi. Informoval o tom i portál Deutsche Welle. Daň se podle odhadů bude vztahovat na rezidenční bydlení i nebytové prostory. Dopadnout má i na vlastníky pozemků. Domy na čínských venkovech by však měly být z působnosti daně vyjmuty.

Maďarsko se postaví proti klimatické dani pro vlastníky domů a aut

Maďarská vláda je podle serveru Echo24 proti zdanění, které chce Brusel uvalit na majitele domů a automobilů kvůli tzv. boji proti změně klimatu. Řekl to vedoucí kanceláře předsedy vlády Gergely Gulyás s tím, že ceny energií v celé Evropě prudce rostou, což má podle něj za následek krizi veřejných služeb, uvedl vládní web About Hungary. „Na vině je špatně promyšlená energetická politika Evropské unie,“ dodal Gulyás. Na okraj summitu EU koncem října premiér Viktor Orbán řekl, že plánovaný klimatický balíček EK Fit for 55 a následné vysoké ceny energií zničí evropskou střední třídu. To musí být podle něj zastaveno.

Kanadská provincie se snaží nahradit výpadky příjmů konvenčních aut

Kanadská provincie Saskatchewan zavedla zdanění elektromobilů ve výši zhruba 2 600 korun ročně. Odůvodnila to tím, že elektromobilisté neplatí dálniční mýtné ani spotřební daň na palivech, bude tedy do budoucna potřeba něčím nahradit výpadky příjmů v rozpočtu na údržbu silniční a dálniční sítě. Na jejich opotřebení se totiž elektromobily podílejí stejnou měrou jako vozidla na fosilní paliva.

Anguilla, Dominika a Seychely byly vyřazeny z unijního seznamu nespolupracujících jurisdikcí

Evropská rada v závěrech, které schválila v říjnu, rozhodla o vyřazení Anguilly, Dominiky a Seychel z unijního seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti. Všechny tři byly dříve zařazeny na seznam, protože nesplňovaly unijní kritéria daňové transparentnosti, tj. neobdržely od Globálního fóra OECD hodnocení „z velké míry splňuje“, pokud jde o výměnu informací na požádání. Vyřazení ze seznamu předcházelo rozhodnutí fóra umožnit těmto jurisdikcím doplňující přezkum v této věci. Na unijním seznamu zůstává devět nespolupracujících jurisdikcí: Americká Samoa, Americké Panenské ostrovy, Fidži, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad a Tobago, Vanuatu. /

Zdroj: iDnes, iRozhlas, fDrive, Echo24, Evropská rada

I frustrace má svoji cenu!

V České republice lze s určitými výjimkami stavět jen na základě pravomocného stavebního povolení. Jedním z účelů řízení o vydání stavebního povolení je, aby se všechny dotčené osoby, typicky vlastníci nemovitostí sousedících s posuzovanou stavbou, mohly k navrhované stavbě vyjádřit a nedošlo k zásahu do jejich oprávněných zájmů a práv. Dalším účelem je, aby stavba byla v souladu se stavebními předpisy a územně plánovací dokumentací.

**Lukáš Žáček**

Advokát, Z/C/H Legal

**Sebastian Jakob**

Právní asistent, Z/C/H Legal

Častým jevem jsou však i tzv. černé stavby. To jsou stavby, u kterých se stavebník vyřízením stavebního povolení nezabývá a spoléhá na to, že stavba bude povolena dodatečně. V některých případech však stavebníci zajdou ještě dále a staví v rozporu s rozhodnutím stavebního úřadu, který stavbu zakázal, resp. nevydal pro ni stavební povolení. Tímto případem se zabýval i Nejvyšší soud České republiky ve svém rozhodnutí sp. zn. 25 Cdo 1131/2019.

V tomto případě se jednalo o spor dvou sousedů, kde jablkem sváru byla právě nepovolená stavba třípodlažního domu. Nepovolenou stavbou dotčený soused uplatňoval ve stavebním řízení všechny prostředky obrany a mj. podal tzv. námitky. Že se nejednalo o „běžné“ řízení, podtrhuje fakt, že během něj došlo ke zfalšování podpisu na zpětvzetí podaných námitek. Stavební úřad opakovaně stavebníka vyzýval k bezodkladnému zastavení

Stavebník realizující stavbu bez pravomocného stavebního povolení může svým jednáním způsobit nejen majetkovou ale i nemajetkovou újmu.

stavebních prací. Tyto výzvy k ničemu nevedly. Proto se dotčený soused obrátil na soud, který předběžným opatřením stavebníkovi nařídil bezodkladné zastavení stavebních prací. Stavebník však ničeho nedbal a stavbu dokončil. Dokončený třípodlažní dům svým charakterem nezapadá do okolní zástavby, z jeho oken je vidět do domu dotčeného souseda, a ten je navíc ještě zcela zastíněn.

Dotčený soused se proto obrátil na soud se žalobou, ve které požadoval mj. náhradu nemajetkové újmy způsobené černou stavbou. Soudy jeho žalobě vyhověly a přiznaly mu celkovou náhradu nemajetkové újmy ve výši 500 000 Kč.

Soudy uzavřely, že existencí nepovolené stavby může být zasaženo do vlastnického práva, neboť černá stavba může způsobit tzv. imise. Imise jsou např. hluk, prach, ale i třeba zastínění sousedního domu. Zároveň však nepovolenou stavbou může být zasaženo i do tzv. přirozených práv. V diskutovaném případě bylo konkrétně zasaženo do práva na soukromí a práva na příznivé životní prostředí. Nemajetková újma byla dále způsobena rovněž frustrací, stresem a pocitem bezmoci dotčeného souseda způsobených ignorováním správních a soudních rozhodnutí stavebníkem, který navíc ještě napadal a urážel dotčeného souseda a jeho rodinné příslušníky.

Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí dále připomněl svoji judikaturu vztahující se k námitkám ve stavebním řízení. Námitky jsou jedním z nástrojů dotčených osob, jak se k navrhované stavbě vyjádřit a bránit své zájmy. Námitka může spočívat v nesouladu stavby se stavebními předpisy či územně plánovací dokumentací, tj. nesoulad s veřejnoprávními předpisy. Může se však jednat i o námitku občanskoprávní spočívající v hrozbě imisí, tj. nesouladu se soukromoprávními předpisy. Takovou soukromoprávní námitku má stavební úřad nejprve posoudit z hlediska veřejného práva, jakož i práva soukromého. Pokud bude hrozit, že výstavba způsobí:

- / imise nepřiměřené místním poměrům podstatně omezující užívání sousedního pozemku nebo
- / tzv. přímé imise (přímé imise jsou přímo přivedeny na sousední pozemek, např. dešťový okap vyústěný na sousední pozemek),

tak by stavební úřad neměl stavbu povolit či by minimálně měl stanovit omezující podmínky.

Stavebník realizující stavbu bez pravomocného stavebního povolení tedy může svým jednáním způsobit nejen majetkovou, ale i nemajetkovou újmu. Při stanovení výše náhrady bude soud vždy přihlížet ke konkrétním skutkovým okolnostem daného případu, a to zejména k intenzitě zásahu, zda se jedná o zásah trvalý či přechodný, a rovněž se bude zabývat otázkou, do kterého konkrétního práva bylo zasaženo. Je smutné, že stát v případě nerespektování svých závazných rozhodnutí nedisponuje prostředky, kterými by mohl výstavbě černé stavby definitivně zabránit. Zároveň je však nutné postup soudů v této věci kvitovat, když poškozené osobě byla přiznána alespoň finanční kompenzace. /

Kopírování dokladů totožnosti – protichůdné názory dvou českých úřadů

Aktuálně panují nejasnosti ohledně situací, kdy je možno pořídit kopii občanského průkazu nebo jiného dokladu totožnosti. Tyto nejasnosti vyplývají z rozdílné úpravy dvou právních předpisů a také z různých názorů úřadů působících v této oblasti.



Daniel Fridrich

Advokátní koncipient, Z/C/H Legal

V obecné rovině je možné si pořídit kopii dokladu totožnosti jen ve dvou případech. Prvním případem je udělení souhlasu držitele dokladu totožnosti. Druhou situací je, když povinnost pořídit kopii dokladu totožnosti přímo ukládá zákon.

Konkrétně ke kopírování občanských průkazů říká nový zákon o občanských průkazech následující: „Zakazuje se pořizovat kopii občanského průkazu bez souhlasu držitele občanského průkazu.“

Situace se však komplikuje, pokud jde o povinné osoby dle zákona proti praní špinavých peněz (tzv. AML zákon). Mezi nejdůležitější povinnosti plynoucí z AML zákona patří identifikace klientů. Podstatou identifikace je zjištění a ověření zákonem stanovených údajů. Povinné osoby mají možnost, ne však povinnost, pořídit si za tímto účelem kopii dokladů totožnosti svých klientů. Takto to alespoň stojí v AML zákoně.

Finanční analytický úřad (FAÚ), který dodržování AML zákona kontroluje, v jednom ze svých metodických pokynů uvádí, že je vhodné si při identifikaci klientů kopie dokladů totožnosti pořizovat vždy. Na druhou stranu se k této problematice vyjádřil i Úřad na ochranu osobních údajů (ÚOOÚ) a ten má opačný názor. Ve svém stanovisku tvrdí, že kopie by měla povinná osoba pořizovat jen v odůvodněných případech (např. pokud je klient rizikový).

Aktuální situace je tedy taková, že i pokud vyhovíte požadavkům AML zákona i FAÚ a doklad totožnosti v rámci identifikace okopírujete, můžete čelit postihu od ÚOOÚ. Dokud se tyto dva úřady neshodnou na jednotném výkladu, při plnění AML povinností bude lepší kopie dokladů totožnosti nepořizovat. /



Stanovení převodní ceny u finančních transakcí, část I

Tento příspěvek, který je prvním ze zamýšlené série článků, se zabývá problematikou převodních cen u finančních transakcí. První článek vymezuje základní teoretická východiska (relevantní nejenom pro finanční transakce) a pojmy, jež se vážou k finančním transakcím s akcentem kladeným na soukromoprávní východiska.

Karel Brychta

Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí

Pavel Svirák

Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí; daňový poradce

Veronika Solilová

Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí; Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, Ústav účetnictví a daní; znalkyně v oblasti převodních cen

Michal Ištók

Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí; Univerzita Mateje Bela v Banské Bystrici, Ekonomická fakulta, Katedra financí a účetnictví

Problematika převodních cen je problematikou velmi aktuální a zároveň velmi nejasnou. To ostatně deklarují i OECD coby tvůrce nejrozsáhlejších komplexních a celosvětově uznávaných standardů¹ – Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen Směrnice OECD pro převodní ceny). Ve spojení s projektem OECD proti BEPS došlo k významné aktualizaci tohoto standardu. Jednou z „novinek“ je i etablování samostatné kapitoly pro finanční transakce². Samotná tvorba stan-

¹ Blíže viz OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* [online]. [cit. 2021-08-03]. Paris: OECD Publishing. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

Česká republika patří mezi země, kde je zveřejněn překlad do úředního jazyka (viz Generální finanční ředitelství (2019). *Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy*. [online]. [cit. 2021-08-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf.pdf>.

dardů vyvolala velký zájem ze strany zainteresovaných subjektů (zejména poradenských společností), o čemž svědčí několikastránkové dokumenty³. Významnou skutečností (objektivním stavem) je i pandemie covidu-19. Na ni rovněž OECD reagovala vydáním speciálního materiálu, který se ve spojení s pandemií covidem-19 zabývá otázkou provádění srovnávací analýzy, ztrát a alokace nákladů souvisejících s covidem-19, vládními intervenčními programy a předběžnými cenovými dohodami⁴. Již tak komplikovaný úkol stanovení korektní převodní ceny se ještě zkomplikoval.

Standards OECD, stejně jako jiné normy, trpí jistým nedostatkem, který je z pohledu práva nezbytný – tj. obecností tam uvedených pravidel. Byť se jedná bezesporu o cenné vodítko, majorita práce zůstává na poplatníkovi, který se „musí“ v rámci stanovení korektní výše převodní ceny vyrovnat s hodnocením obecného okolí i vlastní mnohdy velmi specifické situace.

1. Pozice standardů OECD v právním řádu ČR

Otázkou pozice standardů v právním řádu ČR se detailněji zabývala část autorského kolektivu v samostatném článku, na který z důvodu stručnosti odkazujeme⁵. Dále je provedena pouze sumarizace základních východisek a závěrů.

V případě **smluvních států**⁶ dopadá na řízené transakce (tj. transakce mezi spojenými osobami) čl. 9 (*Sdružené podniky*). V tomto ohledu je Směrnice OECD pro převodní ceny závazná z toho titulu, že představuje souhrn výkladových pravidel vázaných k čl. 9 a tam obsažených (nutno podotknout velmi obecných) norem.

V případě řízených transakcí ve vztahu k nesmluvnímu státu či ryze tuzemských řízených transakcí může být závaznost standardů etablovaných OECD poněkud problematická. Ostatně i samo GFR uvádí, že: „*Postupy a metody uvedené ve Směrnici o převodních cenách nejsou přímo zakotveny v českých daňových zákonech a není v nich obsažen ani přímý odkaz na ni.*“⁷ Nicméně je zřejmé (a pragmatické), že užití standardů OECD i v posledně uvedených typech transakcí má své opodstatnění, byť:

- a) dané nemá explicitně danou oporu v zákoně;
- b) odkazy na standardy OECD jsou včleněny pouze do pokynů řady „D“⁸.

Navzdory určitým výhradám je zřejmé, že standardy OECD se v průběhu času staly uznávaným a akceptovaným standardem pro všechny shora uvedené typy řízených transakcí, kontinuálně roste povědomí o nich, čemuž významně napomáhá rostoucí počet odborných publikací a v neposlední řadě i český překlad Směrnice OECD pro převodní ceny.

Nutno zároveň dodat, že směrnice OECD pro převodní ceny, jejíž integrální součástí se stala pravidla pro stanovení převodních cen u finančních transakcí, je rámcovým materiálem, který nedává odpovědi a návody na vše.

*Standards OECD,
stejně jako jiné normy,
trpí jistým nedostatkem,
který je z pohledu
práva nezbytný –
tj. obecností tam
uvedených pravidel.*

- 2 OECD (2020). *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4,8, 10*. Paris: OECD. [online]. [cit. 2021-08-03]. Dostupné z: www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm.
- 3 OECD (2018). *Public comments received on BEPS discussion draft on the transfer pricing aspects of financial transactions*. [online]. [cit. 2021-08-03]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-beps-discussion-draft-on-the-transfer-pricing-aspects-of-financial-transactions.htm>.
- 4 Viz např. Generální finanční ředitelství (2021). *Informace Generálního finančního ředitelství k dopadům pandemie COVID-19 na převodní ceny ze dne 31.03.2021*. [online]. [cit. 2021-08-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Informace_GFR_TP_a_Covid.pdf.
V ČR opět existuje český překlad materiálu OECD – blíže viz Generální finanční ředitelství (2021). *Pokyn k dopadům pandemie COVID-19 na převodní ceny ze dne 18. 12. 2020*. [online]. [cit. 2021-08-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/2021_Prekład_Pokynu_k_dopadum_COVID-19_prevod_ceny.pdf.
- 5 Blíže viz BRYCHTA, K.; SVIRÁK, P. (2020). Pozice směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v právním řádu ČR – východiska. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*, roč. 1, č. 2020, s. 33-36. ISSN: 1211-9946.
- 6 Myšleno států, se kterými má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.
- 7 Ibid.
- 8 To ovšem na druhou stranu souvisí i s etablováním správních praxe, která se ve spojení se zásadou legitimního očekávání stává závaznou.

2. Struktura kapitoly Směrnice OECD pro převodní ceny týkající se finančních transakcí

V tabulce 1 níže uvádějí autoři základní strukturu části Směrnice OECD pro převodní ceny zaměřené specificky na finanční transakce (pro srovnání je uveden anglický název kapitoly a její český překlad).

Tabulka 1: Základní struktura části Směrnice OECD pro převodní ceny zaměřené na finanční transakce⁹

Kapitola	Název kapitoly v originále	Český překlad
A	Introduction	Úvod
B	Interaction with the guidance in Section D.1 of Chapter I • B.1. Determination of whether a purported loan should be regarded as a loan • B.2. Identifying the commercial or financial relations	B. Vazba k pokynům uvedeným v Oddílu D.1 Kapitoly I (Směrnice OECD pro převodní ceny) • B.1. Určení, zda by domnělý úvěr měl být považován za úvěr • B.2. Identifikace obchodních nebo finančních vztahů
C	Treasury function • C.1. Intra-group loans • C.2. Cash pooling • C.3. Hedging	C. Treasury funkce (finanční správa a její funkce) • C.1. Vnitroskupinové úvěry • C.2. Cash pooling • C.3. Hedging (zajišťování)
D	Financial guarantees • D.1. Accurate delineation of financial guarantees • D.2. Determining the arm's length price of guarantees • D.3. Examples	D. Finanční záruky • D.1. Přesné vymezení finančních záruk • D.2. Stanovení tržní ceny záruk (za užití principu tržního odstupu) • D.3. Příklady
E	Captive insurance • E.1. Definition and rationale for a captive insurance and reinsurance • E.2. Accurate delineation of captive insurance and reinsurance • E.3. Determining the arm's length price of captive insurance and reinsurance	E. Kaptivní pojištění • E.1. Definice a odůvodnění kaptivního pojištění a zajištění • E.2. Přesné vymezení kaptivního pojištění a zajištění • E.3. Stanovení tržní ceny kaptivního pojištění a zajištění (za užití principu tržního odstupu)
F	Risk-free and risk-adjusted rates of return • F.1. Determining a risk-free rate of return • F.2. Determining a risk-adjusted rate of return	F. Bezriziková míra návratnosti a míra návratnosti upravená o riziko • F.1. Stanovení bezrizikové míry návratnosti • F.2. Stanovení míry návratnosti upravené o riziko

3. Vymezení pojmových znaků vybraných typů finančních transakcí s akcentem na pohled soukromoprávní

Dále uvedený text cílí na vybrané kategorie finančních transakcí, které budou předmětem zájmů autorského kolektivu. Jmenovitě se jedná o:

- ! zápůjčky;
- ! úvěry;
- ! finanční záruky a
- ! cash-pooling.

3.1 Zápůjčka, výpůjčka, výprosa a úvěr

S ohledem na skutečnost, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů) operuje i s termínem výprosa a výpůjčka, uvádí dále uvedená tabulka 2 srovnání zápůjčky a úvěru i s prvně uvedenými instituty.

Tabulka 2: Základní atributy institutu zápůjčky, výpůjčky, výprosy a úvěru¹⁰

	Zápůjčka	Výpůjčka	Výprosa	Úvěr
Úprava v občanském zákoníku*	§ 2390 a násl.	§ 2193 a násl.	§ 2189 a násl.	§ 2395 a násl.
Smluvní strany	zapůjčitel/ vydlužitel	půjčitel/ vypůjčitel	půjčitel/ výprosník	úvěrující/ úvěrovaný
Předmět	zastupitelná věc vrácení věci stejného druhu	nezužitelná věc	věc	peněžní prostředky
Možnost sjednání peněžní odměny	ano (úrok)	ne (bezplatné dočasné užívání)	ne (bezplatné užívání)	ano (závazek vrátit peněžní prostředky a zaplatit úroky)

* Obecně lze konstatovat, že občanský zákoník poskytuje účastníkům soukromoprávních vztahů vysoký stupeň volnosti (mnohé normy mají pouze dispozitivní charakter – od pravidla daného občanským zákoníkem se lze odchýlit).

⁹ Vlastní zpracování s využitím OECD (2020). *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4,8, 10*. Paris: OECD. [online]. [cit. 2021-08-03]. Dostupné z: www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm.

¹⁰ Vlastní zpracování s využitím zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen občanský zákoník).

V dalším textu se autoři blíže zabývají vymezením aspektů zápůjčky coby velmi frekventovaného institutu v rámci financování mezi spojenými osobami.

3.1 Zápůjčka¹¹

Předmětem zápůjčky je přenechání **zastupitelné věci**. Vrací se věc stejného druhu. Peněžitá zápůjčka může být **vrácena v jiné měně, než v jaké byla dána**. V případě, že má být peněžitá zápůjčka vrácena v jiné měně, než v jaké byla poskytnuta, splácí se zápůjčka tak, aby se to, co se vrací, hodnotou rovnalo tomu, co bylo poskytnuto¹². Obecně přitom platí, že zápůjčka se splácí v měně místa plnění.¹³ Při peněžitě zápůjčce **lze ujednat úroky**.

Pokud nejsou ujednány úroky, může vydlužitel zápůjčku splatit i bez výpovědi. Pokud bylo sjednáno vrácení zápůjčky ve splátkách, může zapůjčitel od smlouvy odstoupit a požadovat splnění dluhu i s úroky při prodlení vydlužitele s vrácením více než dvou splátek nebo jedné splátky po dobu delší než tři měsíce. **Splatnost zápůjčky je závislá na vypovězení smlouvy**; není-li ujednáno jinak, je výpovědní doba šest týdnů.

Zápůjčka bývá často **využívána v rámci financování uvnitř skupiny** (holdingu) či ve vztahu společník (fyzická osoba) a vlastněná (spoluvlastněná) společnost. Jde o problematiku relativně komplikovanou s vysokou mírou variantnosti. Z pohledu daňového je jedno z klíčových hledisek členění zápůjčky na bezúročnou (bezplatnou)¹⁴ a úročenou. Tyto varianty se pojí v návaznosti na různé skutkové okolnosti s různými daňovými dopady, kterými se budou autoři zabývat v následujících příspěvcích. Situaci ve věci hodnocení úroků a souvisejících daňových dopadů dále komplikuje i fakt, že na úroky u spojených osob nedopadá pouze test dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale že jsou předmětem dalších testů¹⁵.

Nelze opomíjet ani širokou plejádu faktorů, které mohou ovlivňovat správné stanovení výše úroků¹⁶ v řízených transakcích (event. stanovení výše bezúplatného příjmu):

- / splatnost;
- / velikost a forma splátky;
- / typ úrokové sazby (fixní vs. variabilní);
- / měna;
- / existence zajištění;
- / existence ručení;
- / převoditelnost;
- / případná účelovost;
- / možnost předčasného splacení;
- / možnost kapitalizace;
- / místo a čas plnění;
- / úvěrový rating věřitele a dlužníka
- / a samozřejmě širší aspekty a okolnosti (obor, strategie smluvních stran, získané benefity).

3.2 Ručení a finanční záruka

Ručení

Podstatou ručení je zastupitelné plnění ručitelem v okamžiku, kdy neplní (nehradí závazek) primární dlužník. Právní akt – ručitelské prohlášení – vyžaduje písemnou formu. Ručení předpokládá platný dluh dlužníka, přičemž ručení lze poskytnout i pro dluhy budoucí nebo podmíněné, jakož i za soubor dluhů určitého druhu vznikajících dlužníku v určité době nebo soubor různých dluhů z téhož právního důvodu.¹⁷

Finanční záruka

Titulem pro finanční záruku je **záruční listina**, která vyžaduje písemnou formu. Finanční záruka vzniká prohlášením výstavce v záruční listině, že uspokojí věřitele podle záruční listiny do výše **určitě peněžní částky**, nesplní-li dlužník věřitele určitý dluh, anebo splní-li se jiné podmínky dané záruční listinou. Navzdory tomu, že občanský zákoník explicitně nedefinuje náležitosti záruční listiny, je zřejmé, že musí obsahovat tyto náležitosti:

- / identifikaci výstavce, dlužníka a věřitele (jméno, datum narození/IČO, bydliště/sídlo);

11 Viz § 2390 a násl. občanského zákoníku.

12 Při **úvěru** platí, že úvěrovaný vrátí úvěrujícímu peněžní prostředky v měně, ve které mu byly poskytnuty; v téže měně platí i úroky (viz § 2396 a násl. občanského zákoníku).

13 Viz § 2392 občanského zákoníku.

14 Bezúročná zápůjčka se nutně nepojí s daňovými dopady, byť na druhé straně vzniká nepeněžní příjem (jde např. o situace, kdy společník zapůjčí prostředky společnosti s cílem společnost posílit (k danému bližší viz Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17. 2. 2016. [online]. [cit. 2021-10-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2016-02-17.pdf.

K některým aspektům bezúplatné zápůjčky viz rovněž § 4a a § 19b zákona o daních z příjmů.

Další výjimky, kde dochází k odklonu od „standardního“ postupu uvádí např. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno: „Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uvádí: „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. **Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí...**“.

15 K danému viz např. § 23e a § 23f zákona o daních z příjmů (test nadměrných úrokových nákladů); § 25 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů (test nízké tržní kapitalizace).

16 Platné i pro úvěr, event. úvěrový finanční nástroj (viz § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů).

17 Viz § 2018 a násl. občanského zákoníku.

- / označení závazku, který je předmětem zajištění;
- / maximální výši plnění z finanční záruky;
- / podmínky čerpání¹⁸.

Finanční záruka může být potvrzena jiným výstavcem – pak může věřitel uplatnit právo z finanční záruky vůči kterémukoli z těchto výstavců. **Výstavce ručí za splnění zajištěného dluhu do výše a za podmínek uvedených v záruční listině** (výstavce může vůči věřiteli uplatnit pouze námitky, jejichž uplatnění záruční listina připouští). Finanční záruka může být omezena na určitou dobu – není-li právo uplatněno v době určené záruční listinou, finanční záruka zaniká.¹⁹

Ekonomický přínos plynoucí z finanční záruky, což je aspekt relevantní z hlediska jejího „ocenění“ pro daňové účely, může mít několik podob. Jedná se např. o:

- / výhodnější úrokové sazby,
- / vyšší poskytnutou jistinu,
- / zvýšení výpůjční kapacity dlužníka.

Pro účely přesného vymezení finanční záruky v rámci spojených osob je nutné zohlednit ekonomický přínos pro samotného dlužníka a odlišit jej od případného ekonomického přínosu jen v rámci pasivního přidružení, tj. členství ve skupině. Jak již bylo uvedeno výše, finanční záruka zvyšuje/zlepšuje pozici věřitele, tudíž dlužník může **v případě zajištěného dluhu získat výhodnější úrokovou sazbu anebo získat větší objem peněžních prostředků**. Navíc jde o právně závazné plnění ze strany poskytovatele záruky, které snižuje riziko věřitele. V praxi to znamená, že dlužník si půjčí za podmínek, které by byly platné za úvěrový rating poskytovatele záruky, než které by mu náležely na základě jeho ratingu a bez případné záruky. Z toho důvodu jsou zásady a metodika oceňování záruky obdobné jako v případě poskytnutí a oceňování půjček/úvěru (k danému viz následující články).

Z toho plyne, že v případě, kdy dlužník na základě poskytnuté záruky **ponese nižší úrokové náklady (na základě nižší úrokové sazby)**, tak by měl za tuto záruku zaplatit příslušnou odměnu jen za předpokladu, že by nebyl v celkově horším postavení. OECD v tomto ohledu přímo uvádí, že „... při zvažování celkové finanční situace dlužníka v důsledku poskytnuté záruky by byly jeho náklady na půjčku/úvěr se zárukou (včetně nákladů na záruku a případné sou-

visející náklady na zajištění záruky) oceněny oproti nákladům na půjčku/úvěr, bez poskytnuté záruky, s přihlédnutím k jakékoli implicitní podpoře“. Samozřejmě úvěr/půjčka se zajištěním může mít dopad i na další podmínky dluhu nežli jen na cenu, resp. úrokovou sazbu, proto je třeba šetřit okolnosti a skutečnosti konkrétního případu (tj. je zapotřebí se vyhnout přílišné generalizaci).

3.3 Cash-pooling

Česká právní úprava neobsahuje explicitní vymezení (definici) cash-poolingu a cash-poolingových transakcí. Podstatou cash-poolingu je shromažďování přebytků peněžních prostředků všech zúčastněných subjektů v poolingů na centralizovaném účtu (tzv. master účtu). Je tak *de facto* nahrazen původní decentralizovaný přístup řízení peněžních prostředků centralizovaným přístupem s cílem dosáhnout určité výhody ve spojení s efektivnější správou hotovosti a řízením likvidity. Kromě toho má cash-pooling potenciál přispívat i ke snížení nesených finančních (úrokových) nákladů a za určitých podmínek i nákladů na bankovní transakce u zapojených subjektů.

Cash-poolingové systémy a struktury

Existuje řada možných klasifikací, nicméně z hlediska technického provedení jsou rozlišovány dvě základní struktury cash-poolingu²⁰:

- / reálný či fyzický pooling;
- / fiktivní pooling („notional pooling“).

Reálný/fyzický cash-pooling

V rámci reálného cash-poolingu jsou reálně (tj. fakticky) zůstatky bankovních účtů všech členů cash-poolingu denně převáděny na jeden centrální bankovní účet (*master účet*), jehož majitelem je cash-pool leader (řídící subjekt). Master účet kumuluje veškeré debetní a kreditní obraty za jednotlivé zúčastněné účty.

Při reálném cash-poolingu jsou celkové likvidní přebytky všech zúčastněných subjektů v poolu převedeny na *master účet*, kde je vytvářen tzv. fond likvidity dané skupiny, z něhož jsou kryty deficity likvidity podniků ve skupině. *De facto* je tak vytvořen reálný vnitřní peněžní trh skupiny. S tím související administrativní náklady a náklady na řízení likvidity jsou neneseny leaderem cash-poolingu. Dále je pro účely *master účtu* zapotřebí aktivovat přinejmenším denní kontokorentní úvěrové linky – tzv. DOL (angl. *daylight overdraft line*), které po ukončení účetního dne přechází automaticky na tzv. OOD (*overnight overdraft line*) a dále na cash management úvěr – tzv. CMOD (angl. *cash management overdraft line*), se stanovenou splatností ve dnech.²¹

Fiktivní cash-pooling

Rozdíl oproti reálnému cash-poolingu je v místě, kde zůstávají zůstatky jednotlivých účtů účastníků poolu. Jednotlivé zůstatky se nepřevádí tak, jak je tomu v případě reálného cash-pool-

18 Dle RABAN, P., a kol. (2013). Občanské právo hmotné. Relativní majetková práva. Brno: Václav Klemm. ISBN 978-80-87713-10-5. S. 79–81.

19 Viz § 2029 a násl. občanského zákoníku.

20 Dle REŽŇÁKOVÁ, M. a kol. (2010). *Řízení platební schopnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Grada, 191 s. ISBN 978-80-247-3441-5.

21 Dle:

- NIEBEL, F. a NITSCH, R. (1997). *Praxis des Cash Management*, Journal of Cash Management, leden/únor, 42-47p.
- POLÁK, D. (2002). Cash pooling jako nástroj řízení likvidity podniku. Diplomová práce, VUT FP, Brno.
- POLÁK, D. (2009). Cash pooling jako efektivní nástroj řízení hotovosti podniku. Disertační práce, VUT FP, Brno.
- REŽŇÁKOVÁ, M. a kol. (2010). *Řízení platební schopnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Grada, 191 s. ISBN 978-80-247-3441-5.

lingu na *master účet* a zůstávají tak na účtech účastníků poolu. K **převodu dochází jen fiktivně**, kdy banka fiktivně agreguje zůstatky zúčastněných členů na *master účet* a tento fiktivní konsolidovaný zůstatek na *master účtu* je poté zúročen úrokovými sazbami buď na *master účtu*, nebo na všech účastnických účtech podle uzavřené dohody. **Účastníci poolu jsou taktéž v přímém vztahu s bankou**, která zajišťuje cash-pooling, kdy, a to v závislosti na podobě uzavřené dohody, mohou mít vlastní úročení debetních a kreditních zůstatků či zajištění vlastní úvěrové kapacity (tj. vlastní kontokorent) na základě posouzení vlastní kredibility (úvěruschopnosti). Účastníci poolu tedy nesou stále odpovědnost za své běžné účty, resp. kontokorenty. Banka zpravidla poté vyžaduje také křížové záruky od účastníků cash-poolingu, aby bylo zajištěno vyrovnání všech závazků v rámci cash-poolingu. S tím souvisí i další charakteristický rys fiktivního cash-poolingu, a to že účastníci poolu jsou buď součástí jedné právnické osoby, či jsou spojenými osobami dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Fiktivní cash-pooling je využíván zejména pro optimalizaci kreditní a debetní pozice a z nich nesených finančních nákladů.²²

Nesené finanční náklady na provozování fiktivního cash-poolingu budou zpravidla oproti reálnému cash-poolingu nižší. Rozdíl je i v roli cash-pool leadera. Ten vykonává minimální funkce, neboť funkce jsou v této formě cash-poolingu nesené primárně bankou, a přidaná hodnota cash-pool leadera bude v rámci řízené transakce (tj. vnitropodnikové transakce v rámci skupiny)

malá, pokud bude vůbec nějaká. Výhody fiktivního cash-poolingu by tedy měly být vhodně rozděleny na základě příspěvku či zátěže každého účastníka poolu. //

22 Dle:

- POLÁK, D. (2002). Cash pooling jako nástroj řízení likvidity podniku. Diplomová práce, VUT FP, Brno.
- POLÁK, D. (2009). Cash pooling jako efektivní nástroj řízení hotovosti podniku. Disertační práce, VUT FP, Brno.
- REŽŇÁKOVÁ, M. a kol. (2010). *Řízení platební schopnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Grada, 191 s. ISBN 978-80-247-3441-5.

Navazující články budou tematicky cílit zejména na:

- otázky spojené s posuzováním finančních transakcí v širším slova smyslu (stanovení převodní ceny dle zákona č. 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů – tedy v souladu s principem tržního odstupu – je totiž pouze jedním z kritérií);
- popis a hodnocení pravidel etablovaných mezinárodními standardy OECD pro finanční transakce ve spojení s materiálem vydaným OECD ve vztahu k pandemii covidu-19 a jejím dopadům;
- prezentaci návrhů a doporučení týkajících se postupu pro stanovení převodní ceny pro vybrané typy finančních transakcí.

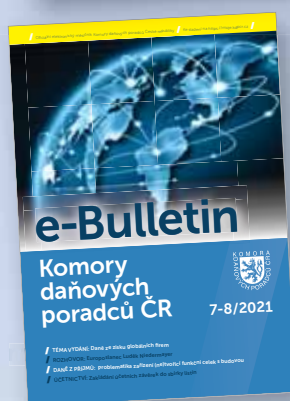
Média Komory daňových poradců ČR



Bulletin: DO HLOUBKY TÉMATU

- / Tematické zaměření každého čísla
- / Vysoce odborné články
- / Recenzovaný obsah
- / Odborný garant každého čísla
- / Stavovská společenská rubrika

čtvrtletně
tištěná
a elektronická
verze



e-Bulletin: CO BYSTE NEMĚLI PŘEHLÉDNOUT

- / Zpravodajství ze světa daní a účetnictví
- / Aktuální daňová legislativa a praxe
- / Informace z dění v Komoře
- / Lifestyleová témata a zajímavosti
- / Osobní rozvoj

@
každý měsíc
elektronicky



Nová zásadní regulace kryptoaktiv je na dohled

Orgány Evropské unie vypracovaly návrh balíčku předpisů zaměřených na digitální finance s cílem rozvinout jejich potenciál z hlediska inovací a hospodářské soutěže při současné regulaci rizik souvisejících s inovacemi v oblasti digitálních financí. Tento balíček předpisů má dle jeho autorů za cíl připravit Evropskou unii na digitální věk a vybudovat hospodářství připravené na budoucnost, které bude pracovat pro lidi.



Vladimír Sršeň

Advokát, Greats advokáti

Součástí předmětného balíčku je návrh nařízení o trzích s kryptoaktivy (MiCAR), nařízení o pilotním režimu pro tržní infrastruktury vedené na technologii sdíleného registru (nařízení DLT), návrh nařízení o digitální provozní odolnosti finančního sektoru (DORA) a návrh směrnice upřesňující a měnící některá související pravidla EU v oblasti finančních služeb reflektující uvedené návrhy změn.

Uvedený předpisový rámec by měl dle orgánů Evropské unie sloužit k tomu, aby byla Evropská unie schopna nabídnout výhody digitálních financí evropským spotřebitelům a podnikům. ►►

Jedná se o robustní regulaci, která v oblasti kryptoaktiv zavádí obdobné instituty a povinnosti, jaké jsou využívány např. v regulaci kapitálových trhů.

Významným aspektem, který je akcentován napříč celým balíčkem, je odolnost a bezpečnost využívaných informačních a komunikačních technologií. Byť se jedná o významnou část balíčku, nebude této oblasti ani oblasti infrastruktury vedené na technologii sdíleného registru v tomto článku blíže věnována pozornost. Předmětem článku je primárně problematika regulace odvětví kryptoaktiv v rámci MiCAR, a to zejména z hlediska její působnosti.

Regulace všech kryptoaktiv na jednom místě

I když název nařízení o trzích s kryptoaktivy může navozovat dojem, že se jedná o předpis, který reguluje všechna kryptoaktiva, není tomu tak. Zejména s ohledem na různorodost kryptoaktiv, která v mnoha případech vykazují znaky investičních nástrojů či jiných institutů podléhajících již dnes jiné sektorové regulaci, obsahuje MiCAR výjimky ve vztahu k takovýmto kryptoaktivům.

Z působnosti MiCAR jsou tak vyjmuty kryptoaktiva, která splňují definici:

- finančních nástrojů ve smyslu směrnice 2014/65/EU (MiFID II),
- elektronických peněz (pokud se nebude jednat o elektronické peněžní tokeny podle MiCAR) ve smyslu směrnice 2009/110/ES (směrnice o elektronických penězích),
- vkladů ve smyslu směrnice 2014/49/EU (směrnice o systémech pojištění vkladů),
- strukturovaných vkladů ve smyslu MiFID II,
- sekuritizace se smyslu směrnice 2014/65/EU (směrnice o sekuritizaci).

Není vyloučeno, že posuzování, zda určité kryptoaktivum splňuje některou z výše uvedených definic, může v některých případech záležet na národní transpozici příslušné sektorové regulace, a tudíž se může například stát, že určité kryptoaktivum bude v jednom členském státě splňovat definici finančního nástroje a v jiném členském státě ne. Na uvedenou roztržičnost již upozorňoval i Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA).¹ Je otázkou, zda uvedená roztržičnost zůstane ve vztahu ke kryptoaktivům, která jsou z působnosti MiCAR vyjmuta, částečně zachována i po účinnosti MiCAR, nebo bude dopad navrhovaného regulačního balíčku, v jehož rámci se sjednocuje i přístup sektorové regulace v oblasti kapitálového trhu (MiFID II) k využívání DLT, vést i ke sjednocení přístupu jednotlivých členských států ke kryptoaktivům vyňatým z působnosti MiCAR. V této souvislosti je namísto za účelem zachování právní jistoty a jednotného přístupu v jednotlivých členských státech de lege ferenda zajistit v jednotlivých sektorových oblastech jednotný výklad, který zaručí, že klasifikace kryptoaktiva pod určitou oblast regulace bude jednotná pro všechny členské státy Evropské unie.

Ve vztahu ke kryptoaktivům, která jsou finančními nástroji ve smyslu MiFID II, má přinést částečné sjednocení pravidel nařízení DLT. Nicméně i nařízení DLT obsahuje řadu omezení, a to zejména ve vztahu k převoditelným cenným papírům vedeným na DLT. K obchodování v mnohostranném obchodním systému DLT nebo k evidenci u centrálního depozitáře, který provozuje systém vypořádání obchodů s cennými papíry vedenými na DLT, budou moci být přijaty pouze nelikvidní převoditelné cenné papíry, tj. akcie nebo dluhopisy, jejichž emitent nepřekročí stanovené prahové hodnoty. V případě akcií vedených na DLT tak nebude možné přijmout k obchodování v mnohostranném obchodním systému DLT nebo evidenci u centrálního depozitáře, který provozuje systém vypořádání obchodů s cennými papíry vedenými na DLT, akcie, jejichž emitent má tržní kapitalizaci nebo předběžnou tržní kapitalizaci 200 milionů eur nebo vyšší. V případě dluhopisů to nebude možné u emisí v hodnotě 500 milionů eur nebo vyšší.

MiCAR zavádí jednotnou širokou definici kryptoaktiv, dle které se kryptoaktivem rozumí digitální zachycení hodnoty nebo práv, které může být převáděno a ukládáno elektronicky pomocí technologie sdíleného registru nebo pomocí podobné technologie.

V rámci jednotlivých typů kryptoaktiv MiCAR dále blíže definuje:

- užité tokeny,
- tokeny vázané na aktiva a
- elektronické peněžní tokeny.

Užitný token je definován jako druh kryptoaktiva, který je určen k poskytování digitálního přístupu ke zboží nebo službě, dostupným na DLT, a je přijímán pouze vydavatelem tohoto tokenu.

Tokeny vázané na aktiva a elektronické peněžní tokeny patří do skupiny kryptoaktiv, která se označují jako tzv. „stablecoin“,² které jsou zejména z důvodu možné stabilizace jejich hodnoty a využívání síťových efektů v případě propagace významnými firmami považovány za možné riziko pro finanční stabilitu³ a z tohoto důvodu podléhají nejpřísnější regulaci. Token vázaný na aktiva je v MiCAR definován jako druh kryptoaktiva, jehož cílem je udržet stabilní hodnotu navázáním na hodnotu několika fiat měn, které jsou zákonným platidlem, jedné nebo několika komodit nebo jednoho či několika kryptoaktiv, případně na hodnotu kombinace těchto aktiv. Elektronický peněžní token MiCAR definuje jako druh kryptoaktiva, jehož hlavním účelem je použití

1 Advice: Initial Coin Offerings and Crypto-Assets. ESMA 50-157-1391. 9. ledna 2019: „Finally, the results of the Survey made clear that the Member State NCAs in the course of transposing MiFID into their national laws, have in turn defined the term financial instrument differently. While some employ a restrictive list of examples to define transferable securities, others use broader interpretations. This creates challenges in both in the regulation and supervision of crypto-assets.“ Dostupné [zde](#).

2 Blíže se pojmem stablecoin zabývá Česká národní banka (autoretem je Alexis Derviz) v publikaci Globální ekonomický výhled – březen 2020, str. 12, dostupné [zde](#).

coby prostředku směny a jehož cílem je udržet stabilní hodnotu navázáním na hodnotu fiat měny, která je zákonným platidlem.

Ze struktury MiCAR plyne, že pokud se pravidla stanovená nařízením netýkají tokenů vázaných na aktiva nebo elektronických peněžních tokenů, vztahují se zpravidla na veškeré jiné typy kryptoaktiv, zahrnující jak užité tokeny, tak zbytkovou kategorii nedefinovaných typů tokenů, které lze subsumovat pod širokou obecnou definici kryptoaktiv (do této široké zbytkové kategorie tak budou například spadat i veřejnosti nejznámější typy kryptoměn, jako například bitcoin). Jak bylo konstatováno výše, pravidla MiCAR se však neuplatní v případě, že konkrétní kryptoaktivum splní definici některých typů instrumentů, které podléhají speciální sektorové regulaci a které jsou z působnosti MiCAR vyňaty.

S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že byť se nová regulace snaží o široké vymezení kryptoaktiv, pravidla, kterými se bude režim jednotlivých kryptoaktiv řídit, budou nadále roztržena v různých sektorových předpisech a před zahájením jakýchkoliv činností ve vztahu ke kryptoaktivům bude třeba zodpovědět často složitou právní otázku příslušné regulace, které budou kryptoaktiva podléhat.

Které činnosti budou podléhat nové regulaci?

Z hlediska regulovaných činností reguluje MiCAR jak veřejnou nabídku kryptoaktiv, tak i služby související s kryptoaktivy, mezi které patří:

- úschova a správa kryptoaktiv jménem třetích stran,
- provoz obchodní platformy pro kryptoaktiva,
- směna kryptoaktiv za fiat měnu, která je zákonným platidlem,
- směna kryptoaktiv za jiná kryptoaktiva,
- provádění příkazů ke kryptoaktivům v zastoupení třetích stran,
- uvádění kryptoaktiv,
- přijímání a předávání příkazů ke kryptoaktivům jménem třetích stran,
- poskytování poradenství ke kryptoaktivům.

Vydávání kryptoaktiv

Vydavatel kryptoaktiv je dle MiCAR definován jako právnická osoba, která veřejnosti nabízí jakýkoli druh kryptoaktiv nebo usiluje o přijetí těchto kryptoaktiv na obchodní platformu pro krypto-

aktiva. Podle toho, o jaký typ kryptoaktiva se jedná, musí jejich vydavatel splňovat stanovený rozsah povinností.

V případě kryptoaktiv, která nejsou stablecoiny, tj. jiných než tokenů vázaných na aktiva nebo elektronických peněžních tokenů, musí vydavatel kryptoaktiv splnit následující podmínky, aby mohl kryptoaktiva nabízet veřejnosti nebo aby mohla být kryptoaktiva přijata na obchodní platformu:

- vydavatel musí být právnickou osobou,
- musí zpracovat speciální informační dokument o kryptoaktivech, který se nazývá bílá kniha,
- musí bílou knihu oznámit příslušnému regulátorovi svého domovského členského státu,
- musí bílou knihu zveřejnit na svých webových stránkách,
- musí jednat čestně, spravedlivě a profesionálně,
- musí dodržovat pravidla požadující sdělování informací držitelům kryptoaktiv pravdivě, jasně a nezavádějícím způsobem,
- musí předcházet, zjišťovat, řídit a informovat o všech střetech zájmů, k nimž může dojít,
- udržovat všechny systémy a bezpečnostní přístupové protokoly v souladu se standardy Evropské unie.

V některých případech nemusí vydavatelé kryptoaktiv, která nejsou stablecoiny, splňovat výše uvedená pravidla týkající se bílé knihy, tj. nemusí bílou knihu zpracovat, oznámit regulátorovi a zveřejnit. Jedná se o situace, kdy

- jsou kryptoaktiva nabízena bezplatně,
- jsou kryptoaktiva vytvářena automaticky prostřednictvím těžby kryptoměn jako odměna za údržbu DLT nebo validaci transakcí,
- jsou kryptoaktiva jedinečná a nejsou zastupitelná jinými kryptoaktivy,
- se kryptoaktiva nabízejí méně než 150 fyzickým nebo právnickým osobám v jednom členském státě, kde tyto osoby jednají na vlastní účet,
- po dobu dvanácti měsíců celková hodnota protiplnění u veřejné nabídky kryptoaktiv v Evropské unii nepřekročí 1 000 000 eur nebo ekvivalentní částku v jiné měně nebo v kryptoaktivech,
- je veřejná nabídka kryptoaktiv určena výhradně kvalifikovaným investorům a tato kryptoaktiva mohou být držena pouze těmito kvalifikovanými investory.

V kombinaci s obecnými výjimkami z působnosti MiCAR lze konstatovat, že povinnost vypracovávat, oznamovat a zveřejňovat bílou knihu se nebude týkat relativně širokého spektra kryptoaktiv. Zejména výjimka týkající se kryptoaktiv, která jsou vytvářena prostřednictvím těžby jako odměna za údržbu DLT nebo validaci transakcí, bude mít dopad na nezanedbatelnou část kryptoaktiv.

Co se týče vydávání tokenů vázaných na aktiva, MiCAR stanoví značně rozsáhlejší sadu povinností, jejichž splnění bude posuzo-

3 Jako příklad stablecoinu, který má potenciál globálního dosahu, což může vést k ohrožení finanční či měnové stability, lze uvést projekt Libra představený ze strany Facebooku. Na rizika spojená s globálními stablecoiny odkazuje i studie vypracovaná pro Evropský parlament zaměřující se na klíčový vývoj, regulační otázky a možná řešení: Prof. Dr. Robby HOUBEN & Alexander SNYERS: Crypto-assets: Key developments, regulatory concerns and responses. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, Directorate-General for Internal Policies, PE 648.779 – April 2020. Dostupné [zde](#).

váno v rámci žádosti vydavatele o povolení nabízet tokeny vázané na aktiva veřejnosti nebo jejich přijetí k obchodování na obchodní platformě pro kryptoaktiva.

Ve vztahu k elektronickým peněžním tokenům byl zvolen ještě přísnější přístup, dle kterého musí být vydavatel elektronických peněžních tokenů již regulovaným finančním subjektem, a to úvěrovou institucí nebo institucí elektronických peněz, který dále splňuje obdobné povinnosti jako vydavatel tokenů vázaných na aktiva.

Služby související s kryptoaktivy

Služby související s kryptoaktivy budou dle MiCAR moci poskytovat pouze právnické osoby se sídlem v Evropské unii, které získají povolení k poskytování těchto služeb dle MiCAR. Žadatelé o povolení budou muset splnit široké spektrum povinností zahrnující kromě organizačních a obezřetnostních požadavků na samotného poskytovatele služeb souvisejících s kryptoaktivy i požadavky na osoby ovládající a osoby řídící poskytovatele služeb souvisejících s kryptoaktivy.

Podmínky, které musí žadatel o povolení k poskytování služeb souvisejících s kryptoaktivy splnit, jsou obdobné podmínkám, které musí dodržovat obchodník s cennými papíry. Zřejmě i z tohoto důvodu nebudou obchodníci s cennými papíry poskytující investiční služby odpovídající službám souvisejícím s kryptoaktivy (s výjimkou úschovy a správy kryptoaktiv jménem třetích stran) muset žádat o další povolení. Služby související s kryptoaktivy budou bez zvláštního povolení uděleného podle MiCAR moci poskytovat rovněž i úvěrové instituce, tj. zejména banky.

Bude zajímavé sledovat, zda si služby související s kryptoaktivy najdou své místo vedle standardních produktů nabízených ze strany tradičních bank a obchodníků s cennými papíry, nebo zda se stávající provozovatelé kryptoplatforem, kryptoburz či směnáren transformují na specializované kryptobanky či kryptoobchodníky s cennými papíry.

Každopádně lze konstatovat, že stávající neregulované prostředí v oblasti služeb souvisejících s kryptoaktivy se po účinnosti MiCAR změní zásadním způsobem a bude se podobat prostředí investičních či platebních služeb. S tím je spojena i vysoká úroveň ochrany spotřebitele a povinnost řídit se pravidly pro zabránění zneužívání trhu s kryptoaktivy.

Obdobně jako i v případě jiné sektorové regulace Evropské unie by i v případě poskytování služeb souvisejících s kryptoaktivy mělo dle recitálu 51 MiCAR platit pravidlo tzv. reverse solicitation, dle kterého nemusí poskytovatel služeb ze země mimo Evropskou unii poskytovat služby související s kryptoaktivy v souladu s evropskou regulací v případě, kdy tyto služby poskytuje osobě usazené v Evropské unii na vlastní podnět této osoby. Pokud ale poskytovatel služeb souvisejících s kryptoaktivy ze země mimo Evropskou unii

Oblast veřejného nabízení kryptoaktiv, jakož i služeb souvisejících s kryptoaktivy čeká v nejbližších letech zásadní transformace.

propaguje své služby v Evropské unii nebo se jinak aktivně snaží získat zákazníky z Evropské unie, nelze takové služby považovat za služby související s kryptoaktivy poskytované na vlastní podnět zákazníka, a tudíž se uplatní veškerá evropská regulace.

Závěr

Nová regulace kryptoaktiv si klade následující čtyři obecné cíle: poskytnout právní jistotu, podpořit inovace, zavést vhodnou úroveň ochrany spotřebitelů a investorů a integrity trhů a zajistit finanční stabilitu.

V této souvislosti lze za klíčový cíl považovat zajištění právní jistoty, jelikož v případě nejednotnosti a roztržitosti přístupu jednotlivých členských států nebude možné jednotným způsobem zajistit plnění dalších cílů, zejména zajistit vhodnou ochranu spotřebitelů a finanční stabilitu. Z uvedeného důvodu lze považovat za velmi významné, aby byl přístup jednotlivých členských států jednotný a eurokonformní nejen ve vztahu k nové regulaci MiCAR, ale zejména i k regulaci vztahující se na kryptoaktiva, která jsou z MiCAR vyjmuta. V tomto ohledu budou mít klíčovou roli národní zákonodárci a regulátoři.

Bez ohledu na výše uvedený přístup však lze konstatovat, že oblast veřejného nabízení kryptoaktiv, jakož i služeb souvisejících s kryptoaktivy čeká v nejbližších letech zásadní transformace. S ohledem na dynamický vývoj v oblasti kryptoaktiv bude zajímavé sledovat, zda bude navrhovaná regulace kompatibilní s nejaktuálnějšími technologickými řešeními. ▮

Článek byl publikován na [Epravo.cz](https://www.epravo.cz) (dostupné [zde](https://www.epravo.cz)).

Daňové odpočty u rezidenčních nemovitostí

V uplynulém roce doznaly daňové zákony ve vztahu k nemovitostem řadu zásadních změn, a to od dlouho diskutovaného zrušení daně z nabytí nemovitosti přes snížení maximálního možného limitu pro odpočet úroků od základu daně či prodloužení tzv. časového testu k osvobození od daně z příjmů při prodeji nemovitosti až po změny týkající se problematiky daně z přidané hodnoty. Pojďme si uvedené změny v tomto článku postupně popsat a rozebrat.



Jiří Matzner

Zakladatel advokátní kanceláře MATZNER et. al.

Zrušení daně z nabytí nemovitosti

Jednou z nejdůležitějších daňových změn v oblasti nemovitostí je kompletní zrušení daně z nabytí nemovitosti. Ke zrušení daně z nabytí nemovitosti došlo na základě zákona č. 386/2020 Sb., kterým bylo definitivně zrušeno zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Ke zrušení daně z nabytí nemovitosti navíc došlo retroaktivně – tedy se zpětnou účinností. Pokud byla nemovitost zakoupena a vklad vlastnického práva byl proveden 1. prosince 2019 nebo později, přičemž lhůta pro podání daňového přiznání současně uplynula v rozmezí mezi 31. březnem a 26. zářím 2020, došlo v takovém případě automaticky k zániku daňové povinnosti. Nadto pokud k odvedení daně z nějakého důvodu došlo, přestože podmínky pro zánik daňové povinnosti byly naplněny, bylo možné se domáhat vrácení přeplatku na dani, o který si však plátcé daně musel sám aktivně zažádat.

Před zrušením daně z nabytí nemovitosti měl povinnost tuto daň hradit kupující, a to ve výši 4 % z prodejní ceny nemovitosti, což představovalo pro kupující nezanedbatelnou finanční zátěž, se kterou musel při převodu nemovitosti kupující vždy počítat.

V důsledku zrušení této daně došlo ke značným úsporám finančních prostředků na straně kupujících, což v dnešní době činí převody nemovitostí podstatně levnějšími. Ke zrušení daně z nabytí nemovitosti zjevně přispěly nejen rychle rostoucí ceny nemovitostí, které z vlastního bydlení činí čím dál tím nedostupnější komoditu, ale také pandemie koronaviru.

Snížení odpočtu úroků

Další důležitou změnou v daňové oblasti, která se v reakci na zrušení daně z nabytí nemovitosti v uplynulém roce uskutečnila, je snížení maximálního limitu možného odpočtu úroků od základu daně z příjmů. Vzhledem k tomu, že značná část kupovaných nemovitostí na trhu bývá (alespoň částečně) financována úvěrem na bydlení, je možné si od základu daně z příjmů odečítat úroky z úvěru na bydlení a snižovat si tak daňový základ a tím i odvedenou daň. Pro úvěry na bydlení sjednané před 1. lednem 2021 představoval maximální limit takového odpočtu částku 300 000 Kč. Pro hypotéky uzavřené od 1. ledna 2021 lze však nově uplatnit maximální odpočet už jen ve výši 150 000 Kč – tedy ve výši poloviční částky, která byla uplatnitelná před zmíněnou novelou. Financování vlastního bydlení úvěrem na bydlení se tak z daňového pohledu stalo o něco méně atraktivním.

Prodloužení časového testu

Na základě novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, došlo od 1. ledna 2021 u rezidenčních nemovitostí (tj. nemovitostí, které nejsou určeny k vlastnímu bydlení) k prodloužení tzv. časového testu představujícího dobu mezi nabytím vlastnického práva k nemovité věci a jejím prodejem nebo

vypořádáním spoluvlastnictví k ní. U nově nabyté rezidenční nemovitosti, ve které nebude mít prodávající bydliště alespoň dva roky bezprostředně před prodejem, dochází k prodloužení časového testu z pěti na deset let. Po uplynutí této doby bude prodej nemovitosti od daně z příjmů osvobozen.

Délka časového testu se v důsledku této změny zdvojnásobila, což pro potenciální plátce daně určitě není zanedbatelné prodloužení a lze jej zdůvodnit především zvyšujícím se tlakem na majitele investičních nemovitostí ze strany státu a snahou o podporu vlastního bydlení. Výjimku z uvedeného pravidla totiž zákon výslovně vztahuje na případy, kdy budou peněžní prostředky získané z prodeje nemovitosti použity na pořízení vlastního bydlení, ve kterém bude dotyčná osoba bydlet – v takových případech totiž bude příjem z prodeje nemovitosti od daně osvobozen, a to zcela bez ohledu na časový test.

Novela zákona o DPH

Novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, došlo rovněž k řadě změn týkajících se daně z přidané hodnoty (DPH), a to především ve vztahu k nájemním nemovitostem. Od 1. ledna 2021 je nově pronajímatel nemovitostí určených k trvalému bydlení, jakožto plátce daně povinen uplatňovat režim osvobození od daně bez nároku na odpočet daně, a to jak vůči neplátcům, tak i vůči plátcům DPH (bez rozdílu). Mezi nemovitosti určené k bydlení novela zákona řadí např. byt či rodinný dům, dále jednotku, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, rovněž stavbu, v níž je alespoň 60 % podlahové plochy tvořeno obytným prostorem, pozemek, jehož součástí je stavba rodinného domu, obytný prostor nebo stavba bytového domu, jakož i pouhé právo stavby, jehož součástí je stavba rodinného domu nebo stavba bytového domu.

V souvislosti s touto změnou pronajímatelům přirozeně nevznikne při pronájmu nemovitostí bez DPH ani nárok na odpočet DPH na vstupu (uplatnitelný např. v případě provádění oprav, rekonstrukcí apod.). S uvedenou změnou bude spojeno i poměrné snížení odpočtu daně v minulosti uplatněné např. při koupi, výstavbě či technickém zhodnocení nemovitosti, a to poměrně za každý rok až do uplynutí deseti let od pořízení nemovitosti.

Závěrem

Ve vztahu k nemovitostem prošly daňové zákony v uplynulém roce celou řadou významných změn. Některé z nich, jako např. zrušení daně z nabytí nemovitosti, byly dlouho očekávané a daňovými poplatníky bezesporu pozitivně vnímané. Nedošlo však jen na snižování daní a v některých případech, jako třeba u snížení limitu odpočtu úroků z úvěru na bydlení od základu daně, naopak vůči vybraným skupinám došlo ke snížení daňového zvýhodnění. Celkově však lze změny považovat za pozitivní. /

Ve vztahu k nemovitostem prošly daňové zákony v uplynulém roce celou řadou významných změn. Celkově lze změny považovat za pozitivní.

Komoru daňových
poradců
České republiky
najdete
i na sociálních sítích

Linked 

a Twitter



Stravenky a stravenkový paušál – odlišné daňové řešení

Zákon č. 609/2020 Sb. zavedl s účinností od 1. 1. 2021 do zákona o daních z příjmů další možnost příspěvku zaměstnavatele poskytovaného na stravování zaměstnanců. K dosud nejčastějšímu způsobu podpory stravování formou poskytování stravenky jako nepeněžního příspěvku zaměstnavatele přistupuje nově i varianta peněžitého příspěvku zaměstnavatele – tzv. stravenkový paušál. Oba způsoby podpory stravování mají zcela odlišné daňové řešení jak u zaměstnance, tak u zaměstnavatele. V článku se zaměříme na tyto daňové rozdíly a na příkladech si uvedeme daňové řešení v konkrétních situacích.



Ivan Macháček
Daňový poradce

1. Stravování a zákoník práce

Úvodem si připomeňme, že podle § 236 ZP je **zaměstnavatel povinen umožnit zaměstnancům ve všech směnách stravování, přičemž tuto povinnost nemá vůči zaměstnancům vyslaným na pracovní cestu**. Zaměstnavatel tedy nemá povinnost zajistit stravování svých zaměstnanců, má jen povinnost umožnit zaměstnancům stravování. S tím souvisí i skutečnost, že **poskytování stravenek zaměstnancům (nepeněžní příspěvek na stravování) nebo poskytování stravenkového paušálu (peněžní příspěvek na stravování) je fakultativním plněním zaměstnavatele, které vyplývá z jeho vlastního rozhodnutí**.

Poskytování stravování zaměstnancům lze dohodnout v kolektivní smlouvě nebo stanovit ve vnitřním předpisu zaměstnavatele. Zároveň mohou být dohodnuty nebo stanoveny další podmínky pro vznik práva na toto stravování a výše finančního příspěvku zaměstnavatele.

2. Stravenky a stravenkový paušál z pohledu zaměstnance

Výše nominální hodnoty stravenky poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci není nijak omezena, vždy záleží na rozhodnutí zaměstnavatele. Rovněž tak není zákonem stanoveno, za jakou částku z nominální hodnoty stravenky bude tato stravenka poskytována zaměstnancům. **Může dojít i k situaci, že stravenka je zaměstnancům poskytována zcela bezplatně.** Poskytnutou stravenku může zaměstnanec použít nejen k zakoupení hlavního jídla (obědu) ve veřejném stravovacím zařízení, ale velmi často zaměstnanec libovolně dle svého uvážení stravenkou platí nákup v prodejnách potravin, supermarketech apod., tedy všude tam, kde se dá stravenkou platit za příslušný nákup. **Rovněž tak výše poskytnutého stravenkového paušálu jakožto peněžního příspěvku zaměstnavatele na stravování zaměstnanců není zákonem nijak omezena.**

Rozhodování o způsobu použití poskytnuté stravenky a poskytnutého stravenkového paušálu jakožto peněžitého

príspevku zaměstnavatele zohledněného ve mzdě zaměstnance je výlučně na zaměstnanci.

Podle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP ve znění zákona č. 609/2020 Sb. jsou **od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozeny:**

/ hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů. Na osvobození od daně z příjmů u zaměstnance nemá vliv výše daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) vynaložených zaměstnavatelem na stravování, a rovněž tak výše poskytnutého nepeněžního plnění zaměstnavatelem, a to ani v tom případě, kdyby zaměstnavatel poskytl svým zaměstnancům stravování zdarma. V případě, že zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům stravenky, a to buď za úplatu, která je nižší než nominální hodnota stravenky, anebo je poskytuje bezplatně, pak na straně zaměstnanců je **nepeněžní příspěvek zaměstnavatele na stravování osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti v plné výši;**

/ peněžitý příspěvek poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování za jednu směnu podle zákoníku práce do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem (§ 109 odst. 3 zákoníku práce), při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin. Limit stravného je upraven v § 176 odst. 1 písm. a) ZP a v každoročně vydávané vyhlášce MPSV o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. Pro rok 2021 činí na základě vyhlášky č. 589/2020 Sb. horní limit stravného při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin 108 Kč, takže **horní limit peněžního příspěvku poskytnutého zaměstnanci na jeho stravování osvobozený od daně z příjmů činí 108 Kč x 0,70 = 75,60 Kč.**

Výše poskytnutého nepeněžního příspěvku zaměstnavatele, který je osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti, a rovněž výše peněžitého příspěvku zaměstnavatele, který je osvobozen u zaměstnance od příjmů ze závislé činnosti, nepodléhá platbě pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Část peněžitého příspěvku nad stanovený limit (v roce 2021 nad částku 75,60 Kč) podléhající zdanění jako příjem ze závislé činnosti rovněž podléhá odvodu pojistného na sociální a zdravotní pojištění, a to jak za zaměstnance, tak za zaměstnavatele.

3. Stravenky a stravenkový paušál z pohledu zaměstnavatele

Zákonem č. 609/2020 Sb. došlo v souvislosti se zavedením další formy podpory stravování zaměstnanců (peněžitý příspěvek

na stravování) k dílčí úpravě ustanovení **§ 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP**, které se **zabývá daňově uznatelnými výdaji (náklady) zaměstnavatele na stravování zaměstnanců.** Za daňově uznatelné se považují výdaje (náklady) vynaložené na:

- / provoz vlastního stravovacího zařízení,** kromě hodnoty potravin;
- / nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované jako nepeněžní plnění až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu podle zákoníku práce, maximálně však do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, přičemž se u zaměstnavatele za zajištění stravování zaměstnanců prostřednictvím jiných subjektů považuje i poskytování stravenek;**
- / nebo na peněžitý příspěvek na stravování** (tedy daňově uznatelným je celá výše poskytnutého peněžitého příspěvku zaměstnavatelem zaměstnanci na jeho stravování).

Příspěvek na stravování (nepeněžní – stravenky, i peněžitý – stravenkový paušál) **lze u zaměstnavatele uplatnit jako daňově uznatelný výdaj (náklad) při splnění dalších následujících podmínek:**

- / přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny;**
- / příspěvek na stravování lze uplatnit jako výdaj (náklad) na další jedno jídlo za zaměstnance, pokud délka jeho směny v úhrnu s povinnou přestávkou v práci, kterou je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci podle § 88 odst. 4 ZP, bude delší než 11 hodin;**
- / příspěvek nelze uplatnit na stravování za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle § 176 odst. 1 písm. a) ZP.**

Pokud se zaměstnanec nezúčastní pracovní směny anebo odpracuje pouze její část kratší tří hodin (z titulu dovolené, pracovní neschopnosti, poskytnutí neplaceného volna, návštěvy lékaře apod.), nebude poskytnutý příspěvek na stravování (nepeněžní i peněžitý) daňově uznatelným výdajem zaměstnavatele na stravování. Na daňově uznatelný příspěvek na stravování není nárok u zaměstnavatele ani v případě, že zaměstnanec konal pracovní cestu v délce trvání od 5 hodin v příslušném kalendářním dni, a zaměstnanci vznikl nárok na stravné v průběhu jeho směny.

Směnou se podle § 78 odst. 1 písm. c) ZP rozumí část týdenní pracovní doby bez práce přesčas, kterou je zaměstnanec povinen na základě předem stanoveného rozvrhu pracovních směn odpracovat. **Pracovní doba** je definována v § 78 odst. 1 písm. a) ZP jako doba, v níž je zaměstnanec povinen vykonávat pro zaměstnavatele práci, a doba, v níž je zaměstnanec na pracovišti připraven k výkonu práce podle pokynů zaměstnavatele.

Pokud chce zaměstnavatel poskytnout daňově účinný příspěvek na stravování i zaměstnancům, kteří u něho pracují na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, je třeba, aby dohoda obsahovala ujednání o stanovené pracovní době. Je totiž nutné ošetřit, že příspěvek bude poskytnut jen v případě směny, kdy přítomnost v práci bude alespoň 3 hodiny. Pokud ale není dohodnuta pracovní doba, nemohou být daňově účinné příspěvky na stravování zaměstnancům pracujícím na základě takové dohody poskytovány. Ke sjednání rozvržení směn a rozvržení pracovní doby u dohody o provedení práce a u dohody o pracovní činnosti blíže v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 27. srpna 2020 sp. zn. 21 Cdo 1840/2020.

4. Porovnání daňového řešení stravenek a stravenkového paušálu

Příklad 1

Zaměstnavatel poskytuje v roce 2021 zaměstnanci na jeho stravování peněžitý příspěvek ve výši:

varianta A – 70 Kč na jednu směnu

varianta B – 125 Kč na jednu směnu

Maximální částka peněžitého příspěvku, která je u zaměstnance osvobozená od daně z příjmů ze závislé činnosti, činí v roce 2021 částku 75,60 Kč. Vzhledem k tomu, že poskytnutý peněžitý příspěvek zaměstnanci na jeho stravování je ve variantě A nižší než maximální možná výše příspěvku, je poskytnutý peněžitý příspěvek na stravování u zaměstnance plně osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti a nepodléhá odvodu sociálního a zdravotního pojištění.

Ve variantě B přichází ke zdanění u zaměstnance částka $125 \text{ Kč} - 75,60 \text{ Kč} = 49,40 \text{ Kč}$. Částka $49,40 \text{ Kč} \times$ počet směn odpracovaných v příslušném měsíci bude zdaněna u zaměstnance jako příjem ze závislé činnosti a současně tato částka podléhá odvodům na sociální a zdravotní pojištění.

V obou variantách plná výše peněžitého příspěvku poskytnutého zaměstnavatelem bude u zaměstnavatele jeho daňově uznatelným výdajem (nákladem), pokud přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny. Ve variantě B bude daňovým výdajem zaměstnavatele v příslušném měsíci rovněž platba zákonného pojištění na sociální a zdravotní pojištění $33,80 \%$ z částky $49,40 \text{ Kč} \times$ počet směn.

Příklad 2

Zaměstnavatel poskytuje v roce 2021 svým zaměstnancům bezplatně stravenky s vyznačenou nominální hodnotou:

varianta A – 80 Kč

varianta B – 150 Kč

U zaměstnance se bude jednat v obou variantách o nepevně plnění, které je podle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP plně osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti.

Zaměstnavatel pro stanovení daňové uznatelnosti příspěvku na stravenku bude postupovat podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP:

ve variantě A může zaměstnavatel uplatnit do daňových nákladů 55 % z nominální hodnoty stravenky, tj. 44 Kč (55 % z částky 80 Kč), zbývající hodnota bezplatně poskytnuté stravenky 36 Kč bude daňově neuznatelná (může být však hrazena ze sociálního fondu zaměstnavatele tvořeného ze zisku, popř. je nedaňovým nákladem zaměstnavatele),

ve variantě B nemůže zaměstnavatel uplatnit do daňových nákladů 55 % z nominální hodnoty stravenky, protože tato částka 82,50 Kč (55 % z částky 150 Kč) převyšuje stanovený horní limit 70 % stravného; zaměstnavatel může do daňových nákladů uplatnit pouze částku 75,60 Kč (limit 70 % z částky 108 Kč) a zbývající hodnota bezplatně poskytnuté stravenky 74,40 Kč bude daňově neuznatelná.

Příklad 3

Zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům stravenkový paušál. Zaměstnanec má stanovenou 8hodinovou směnu. V příslušném měsíci je zaměstnanec několikrát v rozmezí 4 až 5 hodiny v průběhu trvání směny na vyšetření u praktického a následně u odborného lékaře.

U zaměstnance je osvobozen peněžitý příspěvek (stravenkový paušál) poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování za jednu směnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem, při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin.

Při splnění výše uvedené limitující podmínky má zaměstnanec v den, kdy ze stanovené 8hodinové směny je 4 až 5 hodin u lékaře a zbývající část směny je přítomen na pracovišti, rovněž nárok na peněžitý příspěvek na stravování osvobozený od daně z příjmů.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP může zaměstnavatel příspěvek na stravování uplatnit jako daňový výdaj, pokud přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny. V našem případě je tato podmínka splněna.

Pokud by však některé odborné vyšetření trvalo déle než 5 hodin, byl by zaměstnanec přítomen na pracovišti méně než 3 hodiny v rámci směny, a v tomto případě by byl poskytnutý peněžitý příspěvek na stravování u zaměstnavatele daňově neuznatelný (u zaměstnance by však byl peněžitý příspěvek na stravování osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti).

Příklad 4

Zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům peněžité příspěvek na stravování, přičemž tento peněžité příspěvek poskytuje i zaměstnancům pracujícím na zkrácený pracovní úvazek.

Z § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP vyplývá podmínka pro daňovou uznatelnost peněžitého (ale i nepeněžního) příspěvku na stravování u zaměstnavatele, že je poskytován zaměstnancům, jejichž přítomnost v práci během stanovené směny trvá 3 hodiny a více. V opačném případě je příspěvek poskytnutý na stravování zaměstnanců u zaměstnavatele daňově neuznatelný.

Příklad 5

V tomto příkladu si uvedeme porovnání bezplatného poskytnutí stravenky a peněžitého příspěvku zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování ve variantě A v částce 110 Kč a ve variantě B v částce 160 Kč, přičemž přítomnost zaměstnance během stanovené směny trvá v obou variantách alespoň 3 hodiny.

Varianta A

Příspěvek zaměstnavatele na stravování	Zaměstnanec – osvobozeno od daně v Kč	Zaměstnanec – zdanitelný příjem v Kč	Zaměstnavatel – daňový výdaj v Kč
Stravenka	110	0	55 % ze 110 = 60,50
Stravenkový paušál	75,60	34,40	110

Při poskytnutí stravenkového paušálu si zaměstnavatel dále uplatní jako daňový výdaj zákonné sociální a zdravotní pojištění 33,80 % z částky 34,40 Kč.

Varianta B

Příspěvek zaměstnavatele na stravování	Zaměstnanec – osvobozeno od daně v Kč	Zaměstnanec – zdanitelný příjem v Kč	Zaměstnavatel – daňový výdaj v Kč
Stravenka	160	0	70 % ze 108 = 75,60
Stravenkový paušál	75,60	84,40	160

Při poskytnutí stravenkového paušálu si zaměstnavatel dále uplatní jako daňový výdaj zákonné sociální a zdravotní pojištění 33,80 % z částky 84,40 Kč.

Poskytování stravenek zaměstnancům nebo poskytování stravenkového paušálu je fakultativním plněním zaměstnavatele, které vyplývá z jeho vlastního rozhodnutí.

Příklad 6

Porovnání bezplatného poskytnutí stravenky a peněžitého příspěvku zaměstnanci na stravování ve výši 140 Kč s různým počtem hodin přítomnosti zaměstnance během stanovené směny.

Příspěvek zaměstnavatele na stravování	Počet hodin přítomnosti na směně	Zaměstnanec – osvobozeno od daně v Kč	Zaměstnanec – zdanitelný příjem v Kč	Zaměstnavatel – daňový výdaj v Kč
Stravenka	2	140	0	0
Stravenkový paušál	2	75,60	64,40	0
Stravenka	5	140	0	75,60
Stravenkový paušál	5	75,60	64,40	140
Stravenka	12	140+140	0	75,60+75,60
Stravenkový paušál	12	75,60	64,40+140	140+140

Ze zdanitelného příjmu zaměstnance se odvádí pojistné na sociální a zdravotní pojištění a daňově uznatelným výdajem zaměstnavatele je zákonné sociální a zdravotní pojištění 33,80 % z výše zdanitelného příjmu zaměstnance. ▮



XII. ročník golfového turnaje Komory daňových poradců ČR

V pondělí 18. října 2021 se v prostorách brněnského resortu Kaskáda uskutečnil XII. ročník golfového turnaje daňových poradců. Uspořádal ho Petr Maňas, který vyhrál loňský ročník.



Kamila Stehnová
Kancelář KDP ČR

Pořádat golfový turnaj je radost. Nejen proto, že jeden den vyměníte kancelářskou židli za čas strávený venku, ale zejména proto, že za těch 12 let už se s daňovými poradci a jejich hosty malinko znáte a je vám s nimi – v jejich společnosti – velmi příjemně.

„Všechno, co se stane jednou, už se nemusí stát nikdy. Ale všechno, co se stane dvakrát, určitě se stane i potřetí.“ — Paulo Coelho, kniha Alchymista.

Pořádat golfový turnaj je i starost, která by měla být, ale napsána v uvozovkách, a taky trocha stresu – ten už bez uvozovek. ▶▶

Účastníci jsou milí a téměř stálí, za což jsem moc ráda, ale golfové hřiště máme pokaždé jiné. A teď nemyslím jen hřiště jako takové, ale myslím zázemí, manažera, se kterým turnaj domlouváte, maršála turnaje, slečnu na recepci i kuchaře a číšníky. A aby mohl být turnaj úspěšný, je potřeba, aby všechny tyto články do sebe krásně zapadly. Myslím, že v Brně se nám to povedlo. Každý turnaj má svoji atmosféru a ta letošní se nesla v takovém až bych řekla mimořádném klidu. Bylo to znát jak na hřišti, tak v čekání na poslední dohrávající a spočítání výsledků.

Je také pravda, že na akci, která se koná venku, se určitě podepisuje i počasí. Na Kaskádě v Jinačovicích u Brna šest dní v týdnu fouká, my jsme hráli za naprostého bezvětří, a když se ukázalo na obloze slunce, mělo i svou sílu příjemného tepla. Rádi bychom touto cestou za organizační zajištění ještě jednou poděkovali panu Petru Maňasovi, který vyhrál loňský ročník.

Ráda bych se ohlédla malinko do minulosti – protože v Brně jsme už jednou hráli – přesně 16. října 2013. Tenkrát se nás sešlo 72 golfistů (zatím nikde jinde tato účast překonána nebyla). Právě před těmi 8 lety jsme poprvé zavedli možnost startu ze dvou odpališť najednou a od té doby se nám to daří domluvit všude. Jak to bylo prozřívavé právě zde, jsme se dozvěděli hned s ranním probuzením – mlha tak, že by se dala krájet, a poprvé musel být start odložen. Ale hrálo se. A sice jsme všichni odjížděli až za tmy, ale znáte to, každý diskomfort vás semkne a určitě je to jeden z turnajů, na který se právě kvůli mlze bude vzpomínat a zůstane v paměti. Aby mé vzpomínky byly kompletní, šla se devítka kamenná a dřevěná, letos dřevěná a železná.

Musím říct, že se mi velmi líbí přístup některých daňových poradců. Pro to, aby mohli vyhrát, už v létě jedou mnoho kilometrů trénovat, aby si hřiště tzv. osahali. Ta touha výhry ale není pro tu věcnou cenu, nýbrž pro možnost uspořádat turnaj ve svém domovském klubu pro ostatní hráče.

A jak to tedy letos dopadlo? Kam pojedeme příště?



Absolutní vítěz	HCP 0 – 25	HCP 25,1 – 54
1. Martin Fibich	1. Štěpán Kuba	1. Iva Pivková
2. Petr Kaplan	2. Vladimír Čapek	2. Radek Neužil
3. Vladimír Čapek 3. Štěpán Kuba	3. Petr Kaplan	3. Petr Strmiska

XIII. ročník golfového turnaje daňových poradců se uskuteční na podzim příštího roku v golfovém středisku Kácov. Děkujeme předem panu Martinu Fibichovi, vítězi XII. ročníku, za organizační zajištění.

Za podporu a možnost ocenit nejlepší hráče věcnými cenami děkujeme společnosti OK Group. 



Lektoři Ondřej Choc a Lenka při online setkání 1. 10. 2021

Majitel firmy **nebo** **odborný pracovník?**

V „Drobném občerstvení měkkých dovedností“ jsem v průběhu roku slyšel postesknutí daňových poradců nad vnímáním profese daňového poradenství veřejností. Také jsem slyšel, že někteří poradci neupravovali (rozumějte nezvyšovali) ceny už několik let. A také jsem slyšel „stížnost“, že se s nimi nebaví majitel, ale „jenom“ účetní ve firmě klienta.



Ondřej Choc

Kouč majitelů firem

Jaká informace se skrývá ZA těmito sděleními? Je to přijetí role oběti? Je to pláč nad tím, že mě nikdo nemá rád? Je to neschopnost prosadit si svoje? Cože? Že jsem vás našel? Že jsem se vás dotknul? To je dobře, to jsem potřeboval.

Často je možné udělat změnu jen za podmínky, že vystoupíme z komfortní zóny. Pojďme se teď vrátit k výše popsaným steskům: „Jsem daňový poradce, člen KDP, vzdělávám se, jak můžu, tak co?“ „Tak nic! Koho, kromě našeho ega, to zajímá?“

Copak nás, členy KDP, zajímá, co musí dělat lékárník s vrácenými prošlými léky, jak eviduje navezený odpad majitel skládky nebo

co bude dělat automotive s problémem chybějících čipů? Zajímá nás to jen tehdy, když to jsou naši klienti. Jinak si řešíme TO SVOJE.

A stejně tak to mají naši klienti. My je nezajímáme, protože jsme JEN nositeli informace o výši daně, kterou jsou povinni zaplatit. Někdy sice vyřizujeme i žádost o přeplatek, ale tím se pohled na nás nezmění.

Dělám, co po mně chce Komora, tak co?

Na tomto místě chci uvést, že si velmi vážím práce Komory. Je-jím úkolem je chránit profesi a sdružovat členy profese. To dělá a dělá to dobře.

Pokud však čekáte, že dostanete návod na úspěšné podnikání, na růst byznysu, na eliminaci rizik, tak to je marné čekání. Tady je nutné převzít zodpovědnost každý sám za sebe, za svoji firmu, za svůj život.

Jeden můj známý kdysi dávno pronesl větu: „**Mnozí podnikatelé jenom vytvořili pracovní místo pro sebe a případně i pro svoji rodinu, ale o podnikání nic nevědí.**“

Kdo je daňový poradce – majitel daňové kanceláře v okresním městě? Je to specialista – expert. Rozumí profesi. Často těch daňových paragrafů je tolik, že je nestihá sledovat. Na každém dalším školení se dozví zase něco nového, něco, co dosud neznal. Jaký pocit v něm tedy roste a sílí?



Nikdy to nebudeš umět, nikdy nebudeš dost dobrý, protože stále nevíš všechno!

S tímto pocitem se výborně žije i podniká. To jednomu hned zvedne sebevědomí. To se potom ceny zvyšují úplně samy. A noví klienti stojí ve frontě.

Kdo opravdu jsem?

Pekař, který si otevřel prodejnu s pečivem a jenom čekám za pultem na toho svého zákazníka? A protože to může být kdokoliv, tak pečuji všechny druhy pečiva? Sice je často neprodám, ale co kdyby zákazník chtěl koblihu s křenem? Raději upeču i tu. Večer ji asi vyhodím, ale co kdyby... Ceny samozřejmě držím co nejnižší, vždyť už teď mi sem chodí málo lidí.

Zase jeden den/měsíc/rok k ničemu!

Nebo jsem majitel hospody, který si pozval Zdeňka Pohlreicha („Ano, šéfe!“). Potřebuji totiž dát své hospodě jasný charakter, musím definovat své zákazníky a připravit pro ně jednoduchý jídelní lístek (nevařím všechno a pro všechny), správně nacenit jídla (už nikdy neprodělávat), můžu ve své hospodě dál pracovat, ale nemá smysl se udržit, proto vychovávám svůj personál (usměvavé profesionály). A když si tu a tam přisednu k hostům, zeptám se jich, jak jim chutná, jak se mají, co je trápí, a řeknu jim něco o sobě a o svém fungování, tak se stanu jedním z nich. Už nebudou moje problémy a jejich problémy, ale vzniknou naše problémy. Máme tedy společné téma a společný jazyk.

Takoví zákazníci mě budou přirozeně doporučovat, budou mi bez problémů platit za dobré jídlo a budou mi pravidelně nechávat zajímavé dýško, protože jsme si přece tak dobře popovídali. Protože jim prostě rozumím.

Tak co? Budete dál stát za svým pultem a vyhlížet nějakého zákazníka s křenovou koblihou v ruce?

Vím, že ta přirovnání pokulhávají, ale k jakému typu se více blížíte vy?

Pokud si smím dovolit něco doporučit, tak:

1. Nechtějte být neomylný expert, stejně všechno na světě znát nemůžete.
2. Obklopte se správnými lidmi. Vy budujte firmu (podíly na zisku každý rok) a vaši experti ve firmě ať zdaňují (jedna fakturace – jedna mzda).
3. Vytvořte „obchodní oddělení“. Obchod je jediná činnost, která do firmy peníze přináší. Všechno ostatní peníze utrací.
4. Chtějte víc času, ne peněz. Ještě žádná banka na světě nedokázala emitovat nový čas.
5. Ptejte se sami sebe: „Co bude s firmou, až nebudu chtít/mocť pracovat?“ Vždyť i „obyčejní“ praktičtí lékaři mají ordinace jako společnosti s ručením omezeným. Kartotéka je neprodejná, podíl na společnosti však prodejný je.
6. Přestaňte považovat účetní u klientů za svoje partnery. Copak oni podepisovali smlouvy? Komunikujte s majiteli firem. Staňte se byznysovými partnery majitelů firem. Pomáhejte jim z účetnictví čerpat informace pro řízení jejich firem.
7. Staňte se hrdým majitelem své firmy (i když jste v ní zatím třeba sám).

Diskusi k tématu a mnoho další inspirace najdete ve facebookové skupině osobního rozvoje Komory daňových poradců:
<https://www.facebook.com/groups/kdpcrosobnirazvoj/>

Další setkání ze série „Drobné občerstvení vašich měkkých dovedností“ se uskuteční 26. 11. 2021 a 7. 1. 2022. Provázet jím budou Anita Crkalová a Hana Vykoupilová. Více informací je možné naleznout zde.



ZAČÍNÁME V 8:30 HOD.

drobné občerstvení
VAŠICH MĚKKÝCH DOVEDNOSTÍ
s Hankou a Anitou





moje.kdpcr.cz

