

PRÁVNÍ MONOGRAFIE

Zdanění příjmů

Soubor statí z odborné
konference konané na
Právnické fakultě Univerzity
Karlovy dne 20. září 2024

Ondřej Málek, Michal Tuláček (eds.)

Zdanění příjmů

Soubor statí z odborné konference konané na Právnické
fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024

PRÁVNÍ MONOGRAFIE

Zdanění příjmů

Soubor statí z odborné
konference konané
na Právnické fakultě
Univerzity Karlovy
dne 20. září 2024

Ondřej Málek, Michal Tuláček (eds.)

Vzor citace:

MÁLEK, Ondřej, TULÁČEK, Michal (eds.). *Zdanění příjmů: Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2024, 210 s.

Recenzovali:

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

JUDr. Bc. Lukáš Hrdlička, Ph.D.

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, Ph.D.

JUDr. Ing. Jiří Kappel, Ph.D.

JUDr. Petr Kotáb, Ph.D.

Mgr. Ondřej Málek

prof. JUDr. Hana Marková, CSc.

Mgr. Jan Neckář, Ph.D.

Mgr. et Mgr. Daniel Prokop, Ph.D.

prof. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.

JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D.

JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

© Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.; prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.; Mgr. Ing. Jan Bonaventura; JUDr. Tatiana Jamrichová, Ph.D.; Mgr. Bc. Petra Kerndlová; JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.; doc. JUDr. Soňa Kubincová, Ph.D.; ICLic. Mgr. et Mgr. David Kučerka O.Cr.; Mgr. Ondřej Málek; Dr. hab. Wojciech Morawski, Prof. UMK; JUDr. Adrián Popovič, Ph.D.; JUDr. Soňa Simić, Ph.D.; doc. Ing. Jana Skálová Ph.D.; Mgr. Ing. Kristýna Šedová; JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D.; JUDr. Michal Úradník, Ph.D.; JUDr. Miroslava Večeř, Ph.D.; 2024

DOI 10.71372/SKWA8025

ISBN 978-80-286-0154-6 (pdf)

ISBN 978-80-286-0155-3 (e-pub)

www.wolterskluwer.cz

OBSAH

Předmluva	VII
Zdaňování příjmů ze závislé činnosti v ČR a jeho vývoj	
<i>Dana Bárková</i>	1
Likvidační zůstatek v nepeněžní podobě	
<i>Jan Bonaventura</i>	19
Minimálna daň právnickej osoby v kontexte slovenskej právnej úpravy	
<i>Tatiana Jamrichová</i>	31
Změny daní z příjmů po skončení pandemie covidu-19	
<i>Petra Kerndlová</i>	47
Daňové aspekty ve vazbě na nabytí/pořízení a zcizení nemovitě věci	
<i>Jan Kopřiva</i>	61
Vyrubenie dane z príjmov v slovenskej právnej úprave	
<i>Soňa Kubincová</i>	77
Mešní stipendium jako zdanitelný příjem	
<i>David Kučerka</i>	91
Where is my employee? Tax consequences of cross-border employment of remote workers for the employer's income considering the case law of Polish administrative courts	
<i>Wojciech Morawski</i>	99
Vybrané aplikačné problémy daňovej kontroly na dani z príjmov v podmienkach SR	
<i>Adrián Popovič, Soňa Simić</i>	115
Jak dopadá exit tax na přeshraniční fúze?	
<i>Jana Skálová</i>	129
Holdingské struktury vs. zneužití práva	
<i>Kristýna Šedová</i>	153
Otázka zdaňovania a vyvodzovania deliktuálnej zodpovednosti v prípade právom reprobovaného konania daňovníka	
<i>Michal Úradník</i>	169
Winning the Global Tax Game: Athletes and Cross-Border Income Challenges	
<i>Miroslava Večeř</i>	185

PŘEDMLUVA

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

s velkým potěšením vám přinášíme sborník příspěvků z odborné konference zaměřené na problematiku zdanění příjmů, která se konala dne 20. září 2024 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy. Tato konference nabídl jedinečnou příležitost pro odborníky z oblasti práva a daní diskutovat o aktuálních otázkách, výzvách a trendech v této důležité oblasti.

Konference byla bohatá na inspirativní prezentace a živé diskuse probíhající po celý den. Měl jsem tu čest účastnit se prvního bloku konference, který jsem uvedl prezentací na téma „Příjem jako předmět daní z příjmů“.

Na otázku, z čeho se platí daň z příjmů, většina velmi rychle odpoví, že z příjmu. Nicméně na otázku, co je to příjem, už tak jasná odpověď nezazní. Přitom pojem „příjem“ je klíčovým pojmem při vymezení předmětu daní z příjmů. Je proto zvláštní, že není v zákoně upravujícím daně z příjmů vymezen a jeho význam je nutně dovozovat výkladem a interpretací. Na těchto výkladech a interpretacích pak závisí, zda se v určitých případech bude uplatňovat daň z příjmů, či nikoliv. Není to však nic neobvyklého ani v jiných státech.

Společně s panelisty prof. JUDr. Ing. Michalem Radvanem, Ph.D., doc. Ing. Janou Skálovou, Ph.D., a JUDr. Ing. Stanislavem Koubou, Ph.D., jsme hledali odpověď na otázku, co je to příjem a jaká by měla být jeho úprava v zákoně o daních z příjmů. Diskutovali jsme zejména o možné nové úpravě, podle které by byl předmětem daní z příjmů příjem zjišťovaný buď hotovostním způsobem, nebo účetním způsobem.

Příjmem zjištěným hotovostním způsobem by pak bylo získání: a) peněz od jiného za nepeněžní plnění, b) nepeněžního plnění od jiného za jiné nepeněžní plnění, c) peněz za peníze v cizí měně, d) peněz nebo nepeněžní hodnoty bez protiplnění, kromě přirozených přírůstků. Uvedená úprava by řešila současný paradox, že při koupi má příjem pouze ten, kdo získá peněžní prostředky, a nikoliv ten, kdo získá kupovanou věc. Příjmem zjištěným účetním způsobem by pak byl výnos podle účetních předpisů s výjimkou výnosu, o kterém tento zákon stanoví, že není příjmem. To by byla doba dnešního § 21h zákona o daních z příjmů.

Program konference dále zahrnoval řadu témat reflektujících současnou výzvu v oblasti daní z příjmů. Mezi obecná témata patřily například změny daní z příjmů po skončení pandemie covid-19, které představila Mgr. Petra Kerndlová. Konkrétní úzké téma „Mešní stipendium jako zdanitelný příjem“ přednesl ICLic. Mgr. et Mgr. David Kučerka O.Cr.

Svámi příspěvky konferenci obohatili i kolegové ze zahraničí, zejména Dr. hab. Wojciech Morawski, prof. z Polska s příspěvkem na téma „Daňové aspekty ve

vazbě na nabytí/pořízení a zcizení nemovité věci“ a prof. JUDr. Miroslav Štrkolec, Ph.D., ze Slovenska s příspěvkem na téma „Zmeny v oblasti zdaňovania príjmov a ich dopad na stav a vývoj verejných financií“.

Je třeba poděkovat Právnické fakultě Univerzity Karlovy za umožnění konání konference a kolektivu Katedry finančního práva a finanční vědy, zejména Mgr. Ondřejovi Málkovi a JUDr. et Mgr. Michalu Tuláčkovi, Ph.D., za organizaci konference. Děkuji také všem přednášejícím za jejich prezentace a příspěvky a všem účastníkům za jejich aktivní účast a zájem o důležitá daňová témata.

Věřím, že tento sborník příspěvků bude cenným zdrojem informací a inspirací pro všechny čtenáře. Těším se na setkání na dalších konferencích, například na téma daně z přidané hodnoty.

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI V ČR A JEHO VÝVOJ

Dana Bárková¹

Fakulta právnická Západočeské univerzity v Plzni

ORCID: 0000-0002-0268-2566

barkova@kfp.zcu.cz

Abstrakt

Článek se zaměřuje na daň z příjmů ze závislé činnosti v ČR a vývoj základní konstrukce především v době účinnosti zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stručně popisuje a analyzuje vymezení závislé práce, vývoj základu daně, základní nezdanitelné částky / slevy na dani, sazby daně, orientačně přináší mezinárodní srovnání. Přehled dosavadního vývoje vede k úvahám, jak by měla být tato daň koncipována v budoucnosti.

Klíčová slova:

daň z příjmů ze závislé činnosti; základ daně; sazba daně.

DOI: 10.71372/TKAF3454

Payroll Tax in the Czech Republic and its development

Abstract

The article focuses on payroll tax as a form of personal income tax in the Czech Republic and the development of its basic structure, especially at the time of the effectiveness of Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes. It briefly describes and analyses the definition of dependent work, the development of the tax base, basic tax-free amounts/tax deductions, tax rates, and provides an international comparison. An overview of the development so far leads to considerations on how the tax should be designed in the future.

Keywords:

payroll tax; tax base; tax rate.

¹ Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D., působí jako odborná asistentka Katedry finančního práva a národního hospodářství Fakulty právnické Západočeské univerzity v Plzni. Odborně se zaměřuje zejména na oblast právní úpravy účetnictví.

Úvod

Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tvoří významnou část rozpočtových příjmů. Práce je velmi neflexibilním výrobním faktorem, takže je tendence ji zdaňovat co nejvíce, protože vede k jistým daňovým výnosům.

V porovnání s daněmi z příjmů z podnikání (ať fyzických nebo právnických osob) je vcelku zřejmé, co je chápáno jako zdanitelný příjem. Náklady spojené s výkonem příjmu nese zpravidla zaměstnavatel. Nenastává zde tedy zásadní problém, co a jak považovat za náklady, o které by bylo základ daně případně možné snížit. Na rozdíl od daní z jiných skupin příjmů je zde i nižší prostor pro daňové úniky.²

Způsob stanovení daně může být značně variabilní a je dán více parametry. Jde především o základ daně (zpravidla hrubá mzda, případně opravená zejména o vliv sociálního a zdravotního pojištění), nezdanitelnou částku či slevy. Druhým významným parametrem je sazba daně. U daně z příjmů fyzických osob řada zemí (v EU většina) uplatňuje různou mírou progresse, v posledních dvou desetiletích však roste obliba rovného procenta zdanění, zejména v transformujících se ekonomikách. Uvedené parametry jsou v různých ekonomikách používány různě a v rámci EU není jejich používání harmonizováno. Srovnání, která jsou pravidelně publikována, je tak třeba brát se značnou rezervou (jak v čase, tak mezistátně).

Řada parametrů zdanění se, často dost zásadně, i v průběhu historie ČR měnila. Na ploše tohoto příspěvku snad ani nelze postihnout vliv všech. Zaměřila jsem se na tři parametry – základ daně, základní nezdanitelnou částku / základní slevu na poplatníka a procento zdanění. Popis a stručný rozbor těchto parametrů z hlediska právního i ekonomického je východiskem pro úvahy o dalším možném vývoji v této oblasti.

Metodologie

Starší období vývoje zdanění příjmů ze závislé činnosti jsem popsala především na základě tehdejších zákonů a uvedené literatury. Informace v úvodní části slouží spíše jako kontrast k modelu zdanění používanému po r. 1989, na který je příspěvek zaměřen primárně.

Pro přehledy vývoje parametrů jsem vycházela ze zákona o daních z příjmů a jeho četných novel, v poznámkách pod čarou jsou uvedena čísla novel zákona o daních z příjmů, které popisované změny přinesly. Dále jsem vycházela z vlastních zkušeností.³ Statistiky vývoje daňových příjmů jsem čerpala z webových

² K pokusům o daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem dochází spíše v tom, zda určitou činnost vykázat jako závislou práci, zda je pracovník řádně evidován a zdaňován jako zaměstnanec a nedochází ke zneužití práva v podobě tzv. švarcsystému. Tento problém již vícekrát řešily správní soudy a existuje k němu rozsáhlá judikatura, není však předmětem tohoto článku.

³ V letech 1985–1992 jsem učila ekonomické předměty, zejména účetnictví na středoškolské úrovni, od r. 1993 učím na ZČU. Ekonomie a účetnictví a jeho právní úprava byla vždy součástí mého

stránek Ministerstva financí ČR. Statistiky vývoje hrubých mezd jsou převzaty z databáze ČSÚ. Pravidelné zprávy publikované v rámci EU a OECD jsou čerpány z webových stránek těchto institucí. Tato data byla základem i pro řadu ilustrativních propočtů, které jsou v článku použity.

Konkrétní metody zpracování zahrnují metody deskripce, analýzu, syntézu a komparaci. Metoda deskripce slouží k prvotnímu přiblížení řešeného problému a uspořádání informací získaných z různých zdrojů. Původní informace jsou analyzovány a porovnávány zejména v časovém vývoji. Je provedena i rámcová komparace mezinárodní, i když v úplnosti by její provedení bylo dost obtížné pro odlišná nastavení konkrétních charakteristik daně v různých státech. Výsledky jsou syntetizovány v diskusi a v závěru.

Výzkum a výsledky

Problematika spojená s odměnou vyplácenou zaměstnanci v rámci pracovněprávního poměru, podstatnou pro stanovení základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, je upravena v rámci více oborů práva. Kromě samotného daňového práva jde především o pracovní právo a právo sociálního zabezpečení (u odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění). Při stanovení odměny za práci je třeba respektovat i právo ústavní (zejména princip nediskriminace). Svůj vliv na její výši má i právo EU a mezinárodní právo veřejné.⁴

Zdanění příjmů ze závislé činnosti v ČR se v posledním století vyvíjelo odlišně ve třech zásadních obdobích:

- období do konce druhé světové války včetně,
- období centrálně plánované ekonomiky a
- období po r. 1989.

První dvě období popíši pouze stručně, zaměřím se zejména na období po r. 1989.

Období do konce druhé světové války

Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, (tzv. Englišova daňová reforma) přináší zásadní změnu a systematizaci daňové soustavy, která existovala do té doby v převzaté úpravě bývalého Rakousko-Uherska. Konstrukce vychází z Englišovy

odborného zaměření. Zdanění mezd bylo po celou tuto zařazeno do výuky teoreticky i prakticky (na příkladech). Od r. 1995 současně působím i jako tajemnice fakulty právnické ZČU a v této souvislosti se setkávám i s problematikou mezd a jejich zdanění.

⁴ Viz kap. C.7 Mzdové právo in KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 328–330.

teleologické teorie daní, která daň výnosovou⁵ chápe především jako daň, která by měla být stanovena podle únosnosti osobní (související s cenovou hladinou a rodinnými poměry poplatníka). Daňově odpovědnou osobou je proto pro Engliše hlava rodiny (zákon určoval, že v pochybnostech je hlavou rodiny muž). Důchodem je podle Engliše čistý důchod domácnosti s vyloučením položek, které za důchod považovat nelze. Daň byla stanovena jako progresivní (1–29 % ve 20 pásmech), což lépe vystihovalo osobní únosnost daní. Poměrně složitým způsobem bylo řešeno osobní osvobození od daně tak, aby byla co nejlépe postižena únosnost daní pro rodinu. V tomto období se teprve rozvíjelo sociální zákonodárství.⁶ Teprve se rozvíjelo i vlastní pojetí zaměstnaneckého poměru, mnoho lidí např. bylo ve služebním poměru nebo v domácnosti.

V průběhu druhé světové války došlo ke změnám řady daňových zákonů implementací německých daňových předpisů a srážková důchodová daň byla nahrazena daní ze mzdy.⁷

Období centrálně plánované ekonomiky

V době centrálně plánované ekonomiky byly příjmy ze závislé činnosti v dnešním smyslu zdaňovány specifickou *dání ze mzdy*. Ta byla poprvé zavedena zákonem č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy. Zákon byl poměrně stručný (11 stran ve sbírce zákonů). Základem daně byla hrubá mzda, rodinná situace byla zohledněna prostřednictvím slev na dani, které zákon přímo stanovoval. V příloze zákona byly uvedeny týdenní a měsíční sazby daně pevnou částkou.⁸ Pro vyšší příjmy (roční příjmy od 180 000 Kčs) byly stanoveny klouzavě progresivní daňové sazby od 53 % do 89 % (celkem 6 stupňů).

V r. 1952 byl vydán nový zákon o dani ze mzdy, zákon č. 76/1952 Sb.⁹ Daň byla stanovena jako klouzavě progresivní. Progrese zahrnovala celkem 12 sazeb (od 5 % u měsíční mzdy do 300 Kčs do 20 % u měsíční mzdy převyšující 2400 Kčs). Základní sazba se vztahovala na poplatníky vyživující 2 osoby (typicky manželku a jedno dítě, případně více dětí, na které náleží přídavky na děti nebo výchovné). Tato

⁵ Jak popisuje K. Engliš např. později ve svém díle *Malá finanční věda*. Praha: F. Borový, 1946, s. 138 an.

⁶ Základem byl zákon č. 221/1924 Sb. z. a n., o pojištění zaměstnanců pro případ nemoci, invalidity a stáří, zvláštní úprava platila podle zákona č. 103/1926 Sb. z. a n., zavádějícího nové penzijní předpisy, platila pro vybrané skupiny pracovníků – především pro státní zaměstnance, horníky, pracovníky pošt, dráhy, lesů a tabákového průmyslu, a podle zákona č. 221/1925 Sb. z. a n., o nemocenském pojištění veřejných zaměstnanců (četníci, učitelé a další zaměstnanci územních celků). Nezahrnoval samostatně hospodařící pracovníky.

⁷ Viz MF ČR, *Historie Ministerstva financí 1918–2004*, s. 39.

⁸ Pro týdenní mzdy 369–3 462 Kčs nebo měsíční mzdy 1 600–15 000 Kčs (celkem 134 daňových stupňů).

⁹ Ještě stručnější než zákon předchozí – ve sbírce zákonů se „vešel“ na pouhých 5 stran.

základní sazba se v řadě případů zvyšovala či snižovala.¹⁰ Toto ustanovení zákona bylo v r. 1952 a 1953 dále specifikováno vládními nařízeními.

Zajímavé je, že výše daně byla ovlivněna nejen počtem vyživovaných osob, ale i rodinným stavem (stanovením vyššího zdanění pro svobodné) a věkem (zvýšení bylo mírnější pro velmi mladé – do 25 let – nebo starší osoby – od 45, resp. 50 let). Způsob stanovení daně ze mzdy byl tak relativně složitý (12 sazeb celkem v 8 kategoriích). Úroveň využití výpočetní techniky byla relativně nízká. V 70. letech však ve velkých organizacích, kterých byla tehdy většina, již bylo celkem běžné dávkové zpracování mzdové agendy na sálových počítačích. Pro ruční zpracování mezd byly důležitou pomůckou tabulky daně ze mzdy pro měsíční účetní období, kde bylo možno vyhledat přímo částku daně ze mzdy pro každou konkrétní výši mzdy¹¹ v osmi kategoriích. Tabulka pro tehdy běžné měsíční mzdy vypadala následovně:

Obrázek 1: Ukázka části tabulky daně ze mzdy pro měsíční výplatní období¹²

Tabulka daně ze mzdy pro měsíční výplatní období										
Stupně	Měsíční mzda		Daňová srážka činí u poplatníků, kteří podléhají daní							
	přes — do		zvýšené o				základ- ní	snižené o		
	Kčs		60 %	50 %	40 %	35 %		30 %	50 %	70 %
	Kčs		Kčs							
121	2600	2620	582,—	546,—	510,—	491,—	364,—	255,—	182,—	109,—
122	2620	2640	589,—	552,—	515,—	497,—	368,—	258,—	184,—	110,—
123	2640	2660	595,—	558,—	521,—	502,—	372,—	260,—	186,—	112,—
124	2660	2680	602,—	564,—	526,—	508,—	376,—	263,—	188,—	113,—
125	2680	2700	608,—	570,—	532,—	513,—	380,—	266,—	190,—	114,—
126	2700	2720	614,—	576,—	538,—	518,—	384,—	269,—	192,—	115,—
127	2720	2740	621,—	582,—	543,—	524,—	388,—	272,—	194,—	116,—
128	2740	2760	627,—	588,—	549,—	529,—	392,—	274,—	196,—	118,—
129	2760	2780	634,—	594,—	554,—	535,—	396,—	277,—	198,—	119,—
130	2780	2800	640,—	600,—	560,—	540,—	400,—	280,—	200,—	120,—

¹⁰ Např. v 80. letech se základní daň následně zvyšovala o:

- 60 % pro muže ve věku 25–50 let a ženy ve věku 25–45 let s maximálně jednou vyživovanou osobou,
 - 40 % pro muže do 25 let nebo přes 50 let a ženy do 25 let nebo přes 45 let s maximálně jednou vyživovanou osobou,
 - 50 % pro vdané ženy ve věku 25–45 let žijící ve společné domácnosti s mužem a
 - 35 % pro vdané ženy ve věku do 25 let nebo přes 45 let žijící ve společné domácnosti s mužem.
- Ke snížení základní sazby docházelo o:
- 30 % u poplatníků vyživujících tři osoby,
 - 50 % u poplatníků vyživujících čtyři osoby a
 - 70 % u poplatníků vyživujících pět a více osob.

¹¹ V tabulkách byly zpracovány měsíční mzdy od 200 do 6000 Kčs vždy v intervalech po 20 Kčs. Pro měsíční výplatní období měla tabulka 8 stran formátu A4.

¹² BURDA, V. *Daň ze mzdy*. Příručky práce. Praha: Práce, 1983, s. 168.

Po krátkém působení zákona č. 99/1948 Sb., o národním pojištění, došlo ke znárodnění zdravotnictví a sociálního zabezpečení, což se promítlo v zákonech č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění, a č. 55/1956 Sb., o sociálním zabezpečení. Pojistné na sociální pojištění ani zdravotní pojištění nebylo hrazeno z mezd, tyto potřeby byly hrazeny ze samostatného odvodu, který zaměstnavatelé odváděli do státního rozpočtu ve výši 20 % hrubých mezd.

V období centrálně plánované ekonomiky byla daň ze mzdy chápána jako povinný odvod zaměstnavatele, který mu vznikal z titulu jednoho z jeho významných nákladů, a to mezd vyplácených jeho pracovníkům. Pracovník našel tuto položku na své výplatní pásce, ale často ani nevěděl (ani se o to nezajímal), jak je daň stanovena. Zaměstnavatel účtoval povinnosti k odvodu daně jako závazek vůči státnímu rozpočtu.¹³

Období po r. 1989

Bezprostředně po r. 1989 byly zpočátku zaváděny pouze individuální úpravy existujících zákonů tak, aby byly odstraněny největší problémy, které by byly v rozporu s ekonomickým vývojem směřujícím k tržní ekonomice.

Součástí daňové soustavy, která byla jako celek zavedena po r. 1989 s účinností od 1. 1. 1993, byl **zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů** (dále jen ZDP). Ten je platný dosud. Byl však mnohokrát novelizován (dosud celkem 146x). Na rozdíl od předchozí úpravy zahrnoval daně z různých typů příjmů, které byly do té doby (pokud byly vůbec v centrálně plánované ekonomice přípustné) řešeny samostatnými zákony. Zahrnul tedy i dosavadní daň ze mzdy. Ve svém § 6 definuje příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se týká velkého (a v čase téměř neměnného) počtu osob a představuje i relativně významný příjem státního rozpočtu ČR, jak je vidět z následujících přehledů.

Daně z příjmů ze závislé činnosti byly vždy významným příjmem veřejných rozpočtů. Z tab. 1 je patrné, že počet zaměstnanců v české ekonomice po celé sledované (osmnáctileté) období zůstával téměř stabilní (pohyboval se kolem 4 mil. zaměstnanců), průměrná mzda se však více než zdvojnásobila. Příjmy veřejných rozpočtů z titulu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byly přitom po celé období významně vyšší než příjmy vyplývající z daně z příjmů fyzických osob z podnikatelské činnosti, jak ukazuje tab. 2. V r. 2005 byly příjmy ze závislé činnosti 4,16x vyšší, v r. 2022 dokonce 10,71x vyšší.

¹³ Např. v 80. letech u „hospodářských organizací“ na účet 858 – *Zúčtování ostatních závazků a nároků se státním rozpočtem a rozpočtem národního výboru* v rámci účtové skupiny 85 – *Zúčtování organizací se státním rozpočtem, rozpočtem národního výboru a státními fondy (v průběhu let se vyvíjely i účtové osnovy a měnila se jejich struktura)*. Šlo o tehdy samostatně evidovanou skupinu zúčtovacích vztahů – závazků a pohledávek – vůči státnímu rozpočtu a dalším veřejným zdrojům.

V dalším textu bych se chtěla alespoň stručně zaměřit na tyto faktory ovlivňující zdanění příjmů fyzických osob ze závislé práce:

- a) vymezení závislé práce,
- b) základ daně,
- c) sazba daně,
- d) základní nezdanitelná částka / sleva na dani,
- e) způsob placení a odvádění daně a
- f) mezinárodní srovnání.

Tabulka 1: Vývoj průměrné měsíční mzdy v Kč a přepočteného počtu zaměstnanců v tis. v letech 2005–2022

Rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Prům. mzda v Kč/měs.	17 761	18 889	20 333	21 931	22 663	23 123	23 634	24 245	24 165
Počet zam. v tis.	3 915	3 952	4 015	4 039	3 827	3 792	3 784	3 787	3 764
Rok	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Prům. mzda v Kč/měs.	24 887	25 713	26 846	28 694	31 032	33 228	34 609	36 587	38 756
Počet zam. v tis.	3 791	3 869	3 934	4 021	4 080	4 067	3 992	4 001	4 034

Upraveno podle <https://csu.gov.cz/produkty/casove-rady-zakladnich-ukazatelu-statistiky-prace-leden-2024>, cit. 11. 9. 2024

Tabulka 2: Vývoj inkasa za vybrané druhy daní z příjmů za ČR v letech 2005–2022 (v mil. Kč)

Daň z příjmů FO/rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
z příznání	26 583	17 854	17 003	17 749	5 565	7 987	2 939	3 261	2 680
ze záv. činnosti	110 662	111 633	126 388	115 180	111 042	111 842	119 373	119 787	126 134
Daň z příjmů FO/rok	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
z příznání	1 128	2 498	6 849	7 617	7 841	9 893	5 735	9 629	13 963
ze záv. činnosti	130 867	136 125	149 392	169 241	193 676	216 290	204 929	138 466	149 594

Upraveno podle tabulky Vývoj inkasa za vybrané druhy daní a dalších příjmů za ČR v letech 1993–2023 (v mil. Kč), dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>, cit. 11. 9. 2024.

a) Vymezení závislé práce

Vzhledem k mnohdy nekontrolovanému rozvoji soukromého podnikání a snahám o vyhýbání se daňové povinnosti bylo třeba přesně definovat, co je závislou prací a co je samostatnou výdělečnou činností. Není předmětem tohoto příspěvku zabývat se touto problematikou, jen připomínám, že závislou pracovní činnost definuje především zákoník práce (dnes zák. č. 262/2006 Sb.) ve svých paragrafech 2 a 3 a zákon o daních z příjmů ve svém paragrafu 6 (kdy příjmy ze závislé činnosti a příjmy z podnikání představují dvě samostatné přesně vymezené kategorie). K negativnímu vymezení pojmu lze použít i § 555 zák. č. 89/2021 Sb., občanský zákoník, o zastřeném právním úkonu.¹⁴

b) Základ daně

Základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se v době účinnosti ZDP dvakrát změnil. Zatímco v letech 1993–2007 byly základem daně z příjmu ze závislé činnosti v zásadě **hrubé mzdy po odečtení příspěvků na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnancem** (tj. 89 % hrubé mzdy), od r. 2008 byl zaveden (zřejmě i ve světě) zcela unikátní způsob konstrukce základu daně z příjmů nazvaný **superhrubá mzda**,¹⁵ tedy hrubá mzda zvýšená o příspěvky na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem. Zpočátku se jednalo o 135 % hrubé mzdy.¹⁶ Základ daně se tak meziročně zvýšil o více než 50 %. Libivě vypadající sazba 15 % tak představovala téměř 23 % původního základu,¹⁷ čímž se významně blížila nejvyšší sazbě poslední úpravy s klouzavě progresivní sazbou. Ve stejném období však došlo i ke změnám řady dalších parametrů důležitých pro stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, především k výrazně vyššímu využití daňových slev (místo dříve rozšířenějších nezdanitelných položek), jejichž přímý vliv na snížení daně je nesporně vyšší, a snížil tak vliv změny základu daně na výši daně.

Superhrubá mzda jako základ daně z příjmu ze závislé činnosti byla prezentována jako dočasné opatření. Ke změně základu daně došlo však až v r. 2021 zákonem č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.¹⁸ Základ daně se tak od 1. 1. 2021 opět zásadně změnil, tentokrát se jím

¹⁴ V tomto případě v podobě tzv. švarcsystému, tedy vykonáváním činnosti, která by měla být prací v závislém pracovním poměru, jako samostatně výdělečně činné „na živnostenský list“. K tomuto problému již existuje poměrně rozsáhlá judikatura. Poměrně vysoké odvody zaměstnavatele na sociální pojištění a spojená administrativa bohužel stále činí tento postup atraktivním zejména pro malé zaměstnavatele.

¹⁵ Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

¹⁶ Později docházelo ke změnám sazeb pojištění sociálního zabezpečení v souvislosti s výplatou nemocenských dávek a zrušením karenční doby, takže ke konci období byla superhrubá mzda 133,8 % hrubé mzdy.

¹⁷ 22,75280898876404 %.

¹⁸ Předchozí pokus o nahrazení superhrubé mzdy progresivním zdaněním ve výši 19 % a 24 % v návrhu zákona z r. 2018 nebyl schválen.

stala **hrubá mzda** bez dalších úprav. Tím se základ daně oproti předchozímu stavu (superhrubé mzdy) snížil o téměř 26 %.

Z hlediska základu daně tak v období 1993–2024 nastala tři období:

- 1993–2007, kdy základem daně byla hrubá mzda po odečtení sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnancem,
- 2008–2020, kdy základem daně byla superhrubá mzda,
- 2021–dosud, kdy základem daně je hrubá mzda.

c) Sazba daně

V původních verzích ZDP byly uplatňovány několikapásmové klouzavě progresivní sazby daně, které se vyvíjely z původního rozpětí od 15 % do 47 % v roce 1993, do rozpětí od 12 % do 32 % v roce 2007. Zdaňovacím obdobím pro daně z příjmů je sice jeden rok, ale pro potřeby daně z příjmů ze závislé činnosti byly potřebné i podklady pro měsíční zálohy, které zaměstnavatel z těchto příjmů odvádí. Sazba daně je stanovena v § 16 ZDP jako sazba roční a vybírání a placení daně bylo původně upraveno § 81 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a prováděcími vyhláškami. Později byla doplněna samostatná ustanovení týkající se měsíčních záloh na daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti přímo do ZDP (dodatečně vloženým § 38h novelou zákonem č. 259/1994 Sb., s účinností od 1. 1. 1995).

Vzhledem k tomu, že pro zdanění příjmů ze závislé činnosti jsou relevantní především měsíční příjmy, uvádím přehled daňových pásem pro měsíční období. Aby bylo možno shrnout vývoj za celé období do jedné tabulky, neuvádím tabulky v tradičním pojetí, tak jak jsou obsaženy v jednotlivých novelách zákona o daních z příjmů, ale pouze zjednodušeně sazby daně a hranice, od kterých se vždy vyšší sazba uplatňuje. Uváděny jsou pouze ty roky, kdy došlo ke změně hranic pásem klouzavě progresivního zdanění.

Tabulka 3: Vývoj (měsíčních) horních hranic daňových pásem progresivního zdanění daně z příjmů fyzických osob od r. 1993 do r. 2007

Rok	12 %	15 %	19 %	20 %	25 %	32 %	40 %	43 %
1995	–	5 000	–	10 000	15 000	45 000	90 000	> 90 000
1996	–	7 000	–	12 000	17 000	47 000	> 47 000	–
1997	–	7 000	–	14 000	21 000	63 000	> 63 000	–
1998	–	7 620	–	15 250	22 850	68 550	> 68 550	–
1999	–	8 500	–	17 000	26 000	92 000	> 92 000	–
2000	–	8 500	–	17 000	26 000	> 26 000	–	–
2001	–	9 100	–	18 200	27 600	> 27 600	–	–
2006	10 100	–	18 200	–	27 600	> 27 600	–	–

Vlastní zpracování s použitím novel zákona o daních z příjmů zákony č. 259/1994 Sb., zák. č. 149/1995 Sb., zák. č. 316/1996 Sb., zák. č. 210/1997 Sb., zák. č. 333/1998 Sb., zák. č. 129/1999 Sb., zák. č. 492/2000 Sb. a zák. č. 545/2005 Sb.

K významné změně zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti došlo od 1. 1. 2008 v souvislosti se změnami zavedenými zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zásadní změnou (kromě řady dalších změn, z nichž mnohé se stabilizací veřejných rozpočtů vůbec nespojují) bylo zrušení do té doby existujícího klouzavě progresivního zdanění a zavedení **rovné daně**. Slibováno bylo zdanění příjmů rovnou 15% sazbou daně. To by však znamenalo významné snížení rozpočtových příjmů. Bylo tedy učiněno opatření, které nepovažují za nejférovější (zejména vůči finančně méně gramotným občanům¹⁹), kdy základ daně byl změněn na výše popsanou superhrubou mzdu. Od roku 2013 došlo k solidárnímu zvýšení daně o 7 % pro vyšší příjmové kategorie (nově vloženým paragrafem 38ha pro příjmy převyšující 48násobek průměrné mzdy). V roce 2005 došlo také k zavedení daňového zvýhodnění na děti, které nahradilo zrušenou nezdanitelnou část na děti k 1. lednu 2005.²⁰

Od r. 2021 byla konstrukce daňové sazby opět změněna a rovná sazba daně byla nahrazena daní progresivní. Progrese však je velmi mírná a zavedení druhého daňového pásma jen kopíruje dříve uplatňovanou tzv. solidární daň, uplatňovanou na vyšší příjmové skupiny. Na rozdíl od dřívějšího způsobu stanovení progresivních sazeb je hranice vyššího daňového pásma dána relativně (s vazbou na průměrnou mzdu,²¹ nejprve na čtyřnásobek, od r. 2024 trojnásobek průměrné mzdy).

Z hlediska způsobu stanovení sazby daně tak lze rozlišit tři období:

- 1993–2007, kdy byla uplatňovaná několikapásmová klouzavě progresivní daň,
- 2008–2020, kdy byla uplatňována rovná daň (později však doplněná „solidární daní“),
- od r. 2021 dosud, kdy je formálně uplatňována progresivní daň, pouze však dvoupásmová, s velmi mírnou progresí.

Na výši daně měly kromě sazby vliv i další parametry. U daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti šlo především o zvýhodnění na vyživované děti i další nezdanitelné částky a později slevy z daně.

d) Základní nezdanitelná částka/sleva na poplatníka

Pro stanovení efektivního zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je důležité i to, zda se zdaňují všechny příjmy, nebo zda jsou určitým způsobem vyňaty nejnižší příjmy a zdaňovány jsou až příjmy nad určitou hranici. I v tomto ohledu se podmínky měnily.

Do r. 2005 včetně byla uplatňována *nezdanitelná část daně*. Ta byla stanovena v § 15 ZDP a v průběhu období se téměř každoročně měnila.²²

¹⁹ Bohužel i řadě politiků.

²⁰ Viz KRAJŇÁK, M. Je daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v České republice progresivní? *Politická ekonomie*. 2020, 68 (5), s. 534–553. DOI: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1295>, s. 535.

²¹ Stanovená nařízením vlády.

²² Zák. č. 149/1995 Sb., zák. č. 316/1996 Sb., zák. č. 210/1997 Sb., zák. č. 333/1998 Sb., zák. č. 129/1999 Sb., zák. č. 492/2000 Sb.

Tabulka 4: Vývoj základní nezdanitelné částky na poplatníka v letech 1993–2001

Rok	1993	1995	1996	1997	1998	1999	2001
Částka	20 400	24 000	26 400	28 800	32 040	34 920	38 040

Zákonem č. 545/2005 Sb. byl ZDP novelizován a nově byl vložen § 35ba,²³ zavádějící základní slevu na poplatníka. I její výše se postupně měnila, a to takto:²⁴

Tabulka 5: Vývoj základní slevy na poplatníka od r. 2006

Rok	2006	2008	2011	2012	2021	2022
Částka	7 200	24 840	23 640	24 840	27 840	30 840

Zákon č. 261/2007 Sb., zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů, přinesl řadu změn, mj. i tu, že řada daňových „úlev“, které byly do té doby řešeny formou nezdanitelných položek, byla převedena na slevy z daně, které ovlivnily daňovou povinnost daleko významněji. V tabulce je tento rozdíl patrný.

Vývoj základní nezdanitelné částky/slevy za celé období je obtížné hodnotit, protože v průběhu sledovaného období došlo ke změně mechanismu uplatňování daňové úlevy (z nezdanitelné částky na daňovou slevu) s výrazně odlišným dopadem na čistý příjem pracovníka. Porovnáním srovnatelných informací o daňových slevách (2008–2022, tab. 3) ve vztahu k průměrné mzdě je zřejmé (tab. 1), že relativní podíl daňové slevy na průměrné mzdě klesá. Pokud porovnáme průměrnou mzdu z tab. 1 a základní slevu na poplatníka (resp. její dvanáctinu) z tab. 3, zjistíme, že zatímco v r. 2008 tvořila základní sleva 9,44 % průměrné mzdy, v r. 2022 to bylo již jen 6,63 % (od té doby došlo k nárůstu průměrné mzdy, ale sleva zůstala stejná).

V období 1993–2024 tak lze rozlišit dvě období:

- 1993–2005, kdy byla uplatňována základní nezdanitelná částka,
- 2006–2024, kdy byla uplatňována základní sleva na poplatníka (v r. 2006 výrazně nižší).

e) Způsob placení a odvádění daně

Daň z příjmů je obecně považována za nejdůležitější přímou daň. Pro přímé daně je již z definice charakteristické, že jsou placeny daňovým poplatníkem z jeho majetku nebo příjmů. Daň z příjmů ze závislé činnosti je však odváděna zaměstnavatelem,

²³ Ustanovení § 35ba, odst. 1) Poplatníkům uvedeným v § 2 se daň vypočtená podle § 16, případně snižená podle § 35, 35a nebo § 35b za zdaňovací období snižuje o částku a) 7 200 Kč na poplatníka)...

²⁴ Zák. č. 545/2005 Sb., zák. č. 261/2007 Sb., zák. č. 346/2010 Sb. (šlo o jednorázovou výjimku z důvodu pokrytí nadstandardních výdajů na pomoc po povodních), zák. č. 609/2020 Sb., jehož některá ustanovení byla účinná až od 1. 1. 2022, takže stanovil vyšší slevy jak pro rok 2021, tak pro rok 2022 a následující roky.

a to měsíčně jako záloha²⁵ (základním zdaňovacím obdobím je v případě daně z příjmu jeden rok, odměna za závislou činnost – mzda nebo plat – je však vyplácena zpravidla měsíčně). Při „absolutně“ rovné dani se součet těchto záloh rovná roční daňové povinnosti, při daňové progresi může být tento součet rovný nebo vyšší (pokud se v některých měsících – např. vlivem mimořádné odměny pouze v některých měsících – příjem pracovníka dostane do vyššího zdaňovacího pásma, ale vliv není tak významný, aby se do vyššího pásma dostaly i celoroční příjmy v součtu). Zaměstnanec má možnost požádat zaměstnavatele o roční zúčtování daně nebo sestavit si daňové přiznání a nechat si vrátit rozdíl.²⁶ To je vlastně jediný moment, kdy zaměstnanec aktivně „zasahuje“ do procesu úhrady svých daní z příjmů ze závislé činnosti. Obdobně jako v případě daně ze mzdy si zaměstnanec ani nemusí být vědom toho, jak je daň z příjmů stanovena (a to, v jaké výši za něj byla zaplácena záloha, se dozvídá z výplatní pásky či jejího ekvivalentu).²⁷

f) Mezinárodní srovnání

Způsob stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti není mezinárodně harmonizován (ani v rámci EU) a v jednotlivých státech se může i významně lišit. Relativně srovnatelnou situaci představuje stav ve **Slovenské republice**, kde bylo v letech 1918–1992 (s výjimkou válečných let) zdanění závislé práce shodné s ČR. Po rozdělení Československa byly zákony upravující zdanění příjmů koncipovány obdobně jako v ČR. V r. 1993 vstoupil v účinnost zákon č. 286/1992 Zb., *o daniach z príjmov*, v r. 1999 byl vydán zákon č. 366/1999 Z. z., *o daniach z príjmov*, po deseti letech od rozdělení byl opět vydán zákon nový. Tento zákon č. 595/2003 Z. z., *o dani z príjmov*, daň z příjmů ze závislé činnosti upravuje ve svém § 5. Podle odst. 8 tohoto paragrafu jsou základem daně „*zdaniteľné príjmy zo závislej činnosti znížené o poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnanec, alebo príspevky na zahraničné poistenie zamestnanca, na ktorého sa vzťahuje povinné zahraničné poistenie rovnakého druhu*“. Základ daně se tak blíží metodice, která byla v ČR uplatňovaná do r. 2007. Sazba daně z příjmů fyzických osob byla v letech 2004–2012 rovná ve výši 19 %, pak se stala progresivní. V současné době je sazba daně z příjmů fyzických osob 19 % ze základu daně, který nepřesáhne 176,8násobek sumy platného životního minima včetně,²⁸ a 25 % pro příjmy přesahující tuto hranici.²⁹ Základní nezdanitelná

²⁵ Tomu odpovídá i účtování povinnosti k odvodu daně a odvodu samého na účtu 342 – *Ostatní přímé daně*, který je účet závazku/pohledávky. Daň se nestává nákladem zaměstnavatele, ten pouze odpovídá za její odvedení do státního rozpočtu. Účet je zařazen do účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní a dotací*, podobně jako účty používané pro nepřímé daně (např. účet 343 – *DPH*).

²⁶ Rozdíl vzniká i v případě, že zaměstnanci vzniká nárok uplatnit další nezdanitelné položky, např. penzijní pojištění, dary/bezúplatná plnění, úroky z hypotečního úvěru.

²⁷ U daní z příjmů to není jediný případ. I mnohé kapitálové příjmy – včetně kladných úroků z účtů – jsou zdaňovány u zdroje a majitel účtu se až zpětně z výpisu dozvídá, jaká daň za něj byla zaplácena.

²⁸ Pro r. 2024 je životní minimum 750 eur měsíčně, takže jde o hranici 47 537,98 eur.

²⁹ Zajímavé je, že tyto sazby se týkají pouze z příjmů ze závislé činnosti, příjmů z pronájmu nemovitostí, příjmů z použití díla a podání uměleckého výkonu a ostatních příjmů, zatímco příjmy

částka je stanovena podle § 11 odst. 2 zákona o daních z příjmů a uplatňuje se pouze u nižších příjmů.³⁰ Již vlivem těchto dvou parametrů má zjevně zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na Slovensku větší progresi. I ostatní parametry, které zdanění příjmů ze závislé činnosti ovlivňují, se mohou lišit, proto ani srovnání českého a slovenského systému zdanění nemůže být přesné a vyčerpávající.

O to více problémů může nastat při pokusech o porovnání daně z příjmů ze závislé činnosti u dalších zemí s odlišným vývojem a tradicemi. Přesto **přehledová mezinárodní srovnání** existují a je jistě zajímavé se s nimi seznámit.

V rámci **Evropské unie** jsou každoročně vydávány zprávy o vývoji zdanění v členských státech. Jejich konkrétní obsah se průběžně vyvíjí. Na webových stránkách EU jsou dostupné i starší zprávy. Informace o ČR jsou obsaženy až ve zprávě z r. 2006 (obsahující informace do r. 2004, kdy se ČR stala členským státem EU), v přehledech jsou však uvedena srovnatelná data již od r. 1995.

Následující graf (obr. 2) byl součástí zprávy *Taxation trends in the European Union 2022*.³¹ Ukazuje, že implicitní daňová sazba práce v ČR je ve srovnání s ostatními členskými státy vyšší než průměr, samotná daň z příjmů je však relativně nízká; naopak vyšší než průměrné jsou odvody sociálního pojištění. Po této stránce se situace ve členských státech však značně liší, což ztěžuje vzájemné srovnání.

Vzhledem k tomu, že zprávy³² jsou zaměřeny na celou daňovou soustavu, není zaměření na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti příliš detailní. Reforma daně z příjmů, která u nás proběhla v r. 2007 zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů a významně změnila základ daně, byla charakterizována především přechodem na rovné 15% zdanění a změna základu byla komentována pouze slovy „*příspěvky sociálního pojištění placené zaměstnanci a zaměstnavateli se stanou integrální součástí základu daně*“.³³ Zpráva za r. 2021 v přehledu daňových změn ČR pouze uvádí: „*zrušení superhrubé mzdy, základ daně pro zaměstnance byl snížen*“.³⁴

z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti jsou zdaněny 15 % u příjmů do 60 000 eur, sazby 19 % a 25 % jsou uplatňovány až na příjmy převyšující tuto částku.

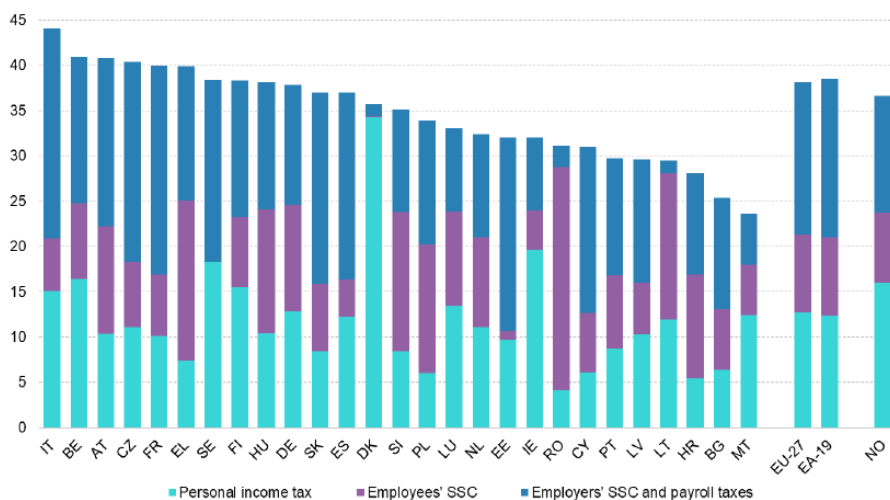
³⁰ U příjmů do 24 952,06 eura je 5 646,48 eura, u vyšších příjmů se snižuje (až k nule).

³¹ Struktura zpráv i jejich názvy se mírně liší (od r. 2023 *Annual Report on Taxation*), vzájemnou srovnatelnost však umožňují. K dispozici je sice i zpráva novější, tento konkrétní graf však neobsahuje. Všechny zprávy jsou dostupné na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis-taxation/taxation-trends-european-union_en.

³² Rozsah jednotlivých zpráv je 200–300 stran.

³³ *Social security contributions paid by employers and employees will be an integral part of the tax base* (Taxation Trends in the EU, 2008). Toto konstatování je navíc nepřesné, protože základ daně u superhrubé mzdy nezahrnoval pojištění placené zaměstnancem, ale zahrnoval zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem).

³⁴ *Abolition the super-gross wage, the tax base of employees was reduced.* (Taxation Trends in the EU, 2021, s. 64). Je možné mít výhrady k výrazu „zrušení superhrubé mzdy“, tak rozšířenému i v ČR.

Obrázek 2: Složení implicitní daňové sazby z práce, rok 2020

Zdroj: Taxation trends in the European Union 2022

Velmi zajímavé a současně detailní³⁵ srovnání přináší každoročně vydávaná zpráva **OECD Taxing Wages**. Ve společné části (každý rok mívá zpráva i určité specifické zaměření) jsou vydávány přehledy několikaletého vývoje daňového zatížení mezd různých kategorií zaměstnanců. Zpráva obsahuje i část věnovanou změnám ve zdanění mezd u jednotlivých sledovaných zemí. Zprávy jsou i zpětně dostupné na webových stránkách OECD. ČR je členem OECD od 21. 12. 1995. Celé období, které je sledováno v tab. 1 a 2, je v dostupných zprávách podchyceno.

Rozbory daňového zatížení³⁶ jsou ve zprávách prováděny velmi podrobně, pro osm různých skupin poplatníků (zejména co se týče příjmové a rodinné situace a počtu vyživovaných osob³⁷), ne vždy typických pro české prostředí.

Pro kategorii považovanou pro účely srovnání za základ (svobodný, bezdětný pracovník s průměrným příjmem)³⁸ jsou ve zprávách obsaženy informace o celkové

³⁵ Zprávy z posledních let mají rozsah přes 650 stran.

³⁶ *Tax wedge*.

³⁷ Pravidelné přehledy jsou sestavovány pro kategorie:

- svobodný, bezdětný, 67 % průměrného příjmu,
- svobodný, bezdětný, průměrný příjem,
- svobodný, bezdětný, 167 % průměrného příjmu,
- svobodný, 2 děti, 67 % průměrného příjmu,
- ženatý/vdaná, 2 děti, průměrný příjem – jediný příjem v rodině,
- ženatý/vdaná, 2 děti, jeden partner průměrný příjem, druhý 33 % průměrného příjmu,
- ženatý/vdaná, 2 děti, jeden partner průměrný příjem, druhý 67 % průměrného příjmu,
- ženatý/vdaná, bezdětný/á, jeden partner průměrný příjem, jeden partner 67 % průměrného příjmu.

³⁸ Dle metodiky OECD se základní mezinárodní komparace provádějí pro poplatníka s průměrným příjmem, který je bezdětný a neuplatňuje další odpočty kromě (základního) odpočtu na poplatníka (přestože většina států, minimálně v EU, zohledňuje rodinnou situaci poplatníka).

daňovém zatížení (zahrnujícím i příspěvky sociálního zabezpečení) a jeho meziročním vývoji ve srovnání s ostatními státy OECD. V r. 2008 bylo podle této zprávy celkové daňové zatížení (tax wedge) ČR 43,4 %, v r. 2020 už 43,9 %, v r. 2021 již jen 39,9 % (je třeba zdůraznit, že průměr OECD byl v r. 2021 34,6 %, takže zatížení zaměstnanců v ČR je již nyní poměrně vysoké a zvyšování této zátěže nelze považovat za žádoucí). Pro srovnání, celkové daňové zatížení na Slovensku bylo v r. 2008 pouze 38,9 %, v r. 2020 vzrostlo na 41,2 %, v r. 2021 bylo 41,3 %. Celkové daňové zatížení slovenských zaměstnanců je tedy v posledních letech sice vyšší než v ČR, ale nižší, než bylo před změnou z r. 2021.

Zajímavé rovněž může být sledovat, jak obě zprávy zaznamenaly dva „přelomové roky“ pro zdanění příjmů ze závislé činnosti související se „superhrubou mzdou“, tj. roky 2008 a 2021.

Zpráva OECD za r. 2008 uvádí, že od ledna 2008 byl progresivní systém zdanění nahrazen rovnou sazbou 15 %.³⁹ Základem daně (nebo dílčím základem daně) je příjem ze závislé činnosti nebo funkčních požitků zvýšený o příspěvky sociálního zabezpečení a povinné zdravotní pojištění placené dle zvláštních pravidel zaměstnavatelem. Příspěvky sociálního zabezpečení placené zaměstnavatelem i zaměstnancem jsou integrální součástí základu daně, tj. nejsou odečitatelné.⁴⁰

Systematická změna od r. 2021 je popsána ve zprávě vydané v r. 2022: Od 1. ledna 2021 opouští Česká republika koncept superhrubé mzdy⁴¹ a základem daně se stává hrubá mzda. Od r. 2021 se Česká republika navrácí k progresivnímu zdanění zavedením druhé sazby 23 % následujícím způsobem:

- Hrubá mzda do maximální vyměřovací základ pro pojistné na sociální zabezpečení (hranice pro r. 2021 je 1 701 168 Kč ročně–48násobek průměrné mzdy pro tento rok) podléhá 15% sazbě daně.
- Hrubá mzda přesahující 1 701 168 Kč podléhá 23% sazbě daně.⁴²

³⁹ *From January 2008, a progressive system of taxation is replaced by a single rate of 15%*, OECD, Taxing wages 2008, s. 204.

⁴⁰ *The tax base (or partial tax base) shall be income from dependent activity or functional benefits, increased by the social security contribution and compulsory health insurance, which is paid from such income under special rules by employer. Social security contributions paid by employers and employees are an integral part of the tax base, i.e. they are not deductible.* OECD, Taxing wages 2008, s. 208.

⁴¹ Zjevně i pro OECD je koncept superhrubé mzdy něčím nezvyklým a nestandardním, kdy se ve zprávě hovoří o „so called super-gross salary“ (OECD, Taxing wages 2022, s. 272).

⁴² *As of 1 January 2021, the Czech Republic is abandoning this concept of the super-gross salary. Instead, the tax base is now determined based on gross income only. As of 2021, the Czech Republic returns to progressive taxation, with the introduction of marginal rate of 23 %, as follows:*

- *Gross income up to the social security payment cap (the threshold for 2021 is CZK 1 701 168 – the 48 times the average wage for that year) will be subject to a 15% rate.*
 - *Gross income exceeding CZK 1 701 168 will be subject to a rate of 23%.* OECD, Taxing wages 2022, s. 273.

Diskuse

Vývoj sledovaných charakteristik daně z příjmů ze závislé činnosti lze shrnout takto:

- *Základ daně* byl metodicky zcela odlišně stanoven pro léta 1993–2007, jinak pro období 2008–2020 a opět odlišně pro období od r. 2021, aniž by této skutečnosti byla věnována odpovídající pozornost, přestože se jednalo o změny v rádech desítek procent.
- *Sazba daně* byla v prvním období stanovena jako klouzavě progresivní v několika pásmech, v r. 2008 byla zavedena rovná daň, později byla zakotvena mírná progresse.
- *Základní daňová úleva* pro poplatníka byla po část období řešena formou základní nezdanitelné částky a část období formou daňové slevy.

Z celkem široké škály nástrojů, kterými je možné skutečnou míru zdanění ovlivnit, jsou pro běžného poplatníka zjevně nejjasnější sazby daně. Zřejmě proto zákonodárce v r. 2007 raději přistoupil k velmi krkolomnému a nelogickému zvýšení základu daně, než aby zvýšil sazbu daně (i když efekt na příjmy veřejných rozpočtů by byl stejný).

Za metodicky správné považují, že umělý základ daně v podobě superhrubé mzdy byl v r. 2021 nahrazen základem standardnějším a srozumitelnějším, nepříliš šťastné ale bylo, že současně nedošlo ke změně sazby daně (15% sazba daně ze superhrubé mzdy odpovídá 20,25% sazbě daně z hrubé mzdy). Zavedení dodatečného zdanění pro nejvyšší příjmovou skupinu zjevně nestačilo tento rozdíl vyrovnat.

Často diskutovaným problémem je progresivita daní (zejména v souvislosti s diskusí o rovné dani). Provedená šetření ukazují,⁴³ že progresivita ze zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v ČR prakticky nikdy nezmizela. Vlivem existence nezdanitelné částky/slevy je efektivní sazba daně zpravidla nižší než nominální zejména pro nižší příjmové skupiny (kde je vliv nezdanitelné částky/slevy relativně významnější). V r. 2008, kdy byly nahrazeny klouzavě progresivní sazby lineární sazbou, se progresivita sice snížila, ale u většiny poplatníků zůstala zachována. Podle provedených analýz byly výjimkou příjmy poplatníků, jejichž příjem překročil maximální vyměřovací základ pro pojistné na sociální zabezpečení, jejichž daně z příjmů ze závislé činnosti vykazovaly v letech 2008–2012 degresivitu. Ta bylo odstraněna zavedením solidárního zvýšení daně a později zavedením druhého daňového pásma.

Po více než 30 letech fungování (a téměř sto padesáti novelách) lze uvažovat o výraznější revizi ZDP, pozornost by měla být věnována celé daňové soustavě a daňovému mixu. Z hlediska právní jistoty rozhodně není vhodné často měnit parametry zdanění, ale ZDP se množstvím dodatečně vložených paragrafů stal obtížně čitelným.

Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je v rámci škály zdaňovaných příjmů specifická. Je otázkou, zda by si příjmy fyzických osob ze závislé činnosti

⁴³ KRAJŇÁK, M. Je daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v České republice progresivní? *Politická ekonomie*. 2020, 68 (5), s. 534–553. DOI: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1295>, s. 563.

dokonce nezasloužily samostatnou daň řešenou samostatným zákonem s měsíčním zdaňovacím obdobím.

Závěr

Článek shrnul vývoj některých parametrů daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Z dosavadního vývoje a mezinárodního srovnání lze alespoň rámcově vyvodit, jaké nastavení by bylo do budoucna nejvhodnější. Hrubou mzdu jako základ daně by bylo vhodné ponechat; jako základ daně je nejjednodušší, nebylo by vhodné ji rozšiřovat nebo zužovat o další položky. Z mezinárodního srovnání vyplývá, že daňové zatížení práce v ČR je už teď poměrně vysoké, jeho další zvyšování už by tedy nebylo žádoucí. Je však možné uvažovat o větší progresivitě daní. Nebylo by však vhodné zavádět větší počet sazeb daně. Systém zdanění fyzických osob by se tím stal méně přehledným a pro příjemce méně srozumitelným. Možnou cestou, která by k větší progresivitě vedla, by bylo zvýšení základní slevy na dani.

Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je ovlivňována celou řadou dalších parametrů, které v článku popsány nebyly. Otázka správného nastavení parametrů této daně je otázkou nejen odbornou, ale i politickou, protože jde o položku zásadním způsobem ovlivňující čistý příjem pracovníka.

Otázkou je, jakým způsobem by se mělo zdaňování závislé práce fyzických osob vyvíjet dál. Je třeba najít optimální poměr mezi zachováním Englišovy zásady únosnosti daní, daňovou spravedlivostí a zajištěním fiskální úlohy daní. V nedávné době bylo (a stále je) možné slyšet úvahy o vyšším zdanění bezdětných či svobodných (jak již bylo uplatněno např. v zákonu o daních z mezd z 50. let).

V každém případě je třeba vyhodnotit dosavadní fungování zákona, analyzovat i zahraniční úpravu, zapojit širokou odbornou veřejnost a v ideálním případě vytvořit zákon, který bude, jak i vyžaduje daňová teorie, teoreticky bezchybný, jasný, přehledný, srozumitelný, vyváženě a optimálně využije konstrukčních prvků, které jsou k dispozici, a přitom povede ke spravedlivému nastavení daně způsobem, který by nebylo třeba několikrát ročně měnit. O takovém zákonu bude jistě i radost učit naše studenty.⁴⁴

Afiliace

Článek je dílčím výstupem projektu Západočeské univerzity *SGS-2023-006 Uvádění nového zákona o účetnictví do praxe*.

⁴⁴ Myslím, že v jiné oblasti se to podařilo – po několikaletém úsilí – v související oblasti účetnictví. Návrh nového zákona o účetnictví již existuje v logicky provázané paragrafové verzi. Nezbývá než doufat, že se co nejdříve dostane bez úhony do praxe a uživatelé se s ním ztotožní.

Zdroje

Literatura

BURDA, V. *Daň ze mzdy*. Příručky práce. Praha: Práce, 1983.

ENGLIŠ, K. *Malá finanční věda*. Praha: F. Borový, 1946.

KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.

KRAJŇÁK, M. Je daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v České republice progresivní? *Politická ekonomie*. 2020, 68 (5), s. 534–553. DOI: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1295>.

MF ČR. *Historie Ministerstva financí 1918–2004*. Online. Dostupné na: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2005-08-17_Publikace-Historie-MF-1918-2004-komplet-v02_verze02.pdf cit. 13. 9. 2024.

Právní předpisy

Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

Zákon č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy.

Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy.

Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, včetně změn a doplňků.

Zákon č. 595/2003 Z. z., Zákon o dani z příjmů, včetně změn a doplňků.

Další zdroje

ČSÚ: *Časové řady základních ukazatelů statistiky práce*. Online. Dostupné na: <https://csu.gov.cz/produkty/casove-rady-zakladnich-ukazatelu-statistiky-prace-leden-2024>, cit. 11. 9. 2024.

Daňová správa: *Vývoj inkasa za vybrané druhy daní a dalších příjmů za ČR v letech 1993–2023 (v mil. Kč)*, dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>, cit. 11. 9. 2024.

OECD (2009), *Taxing Wages 2008*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/tax_wages-2008-en.

OECD (2022), *Taxing Wages 2022: Impact of COVID-19 on the Tax Wedge in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/f7f1e68a-en>.

Taxation trends in the European Union (pravidelné roční zprávy, použity údaje za léta 2008, 2021, 2022 a 2024). Online, dostupné na https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis-taxation/taxation-trends-european-union_en, cit. 11. 9. 2024.

LIKVIDAČNÍ ZŮSTATEK V NEPENĚŽNÍ PODOBĚ

Jan Bonaventura¹

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0009-0007-3624-7549

jan.bonaventura@bredford.cz

Abstrakt

Článek se věnuje otázce možného zdanění rozdílu tržní a účetní hodnoty majetku, který je poskytován jako nepeněžní likvidační zůstatek na úrovni likvidované společnosti. Uvedená nadhodnota, resp. nerealizovaný zisk je při nepeněžní výplatě likvidačního zůstatku zdaňován u společníka, ať už je právnickou nebo fyzickou osobou. Otázkou je, zda je uvedený rozdíl možné zahrnout do výnosů i u likvidované společnosti, pro niž je takový rozdíl nerealizovaným ziskem, minimálně do okamžiku poskytnutí majetku společníkům.

Klíčová slova:

likvidační zůstatek, nepeněžní příjem, likvidace, likvidační zůstatek v nepeněžní podobě.

DOI: 10.71372/QPRJ9674

Non-Cash Liquidation Surplus

Abstract

The article deals with the issue of possible taxation of the difference between the fair and carrying value of assets, which is distributed as a non-cash liquidation surplus by the liquidated company. Unrealized profit is taxed in the case of a non-cash distribution of the liquidation surplus by the shareholder, whether he is a legal entity or a natural person. The question is whether it is possible to include the said difference in the revenues of a liquidated company, for which such a difference is unrealized profit, at least until the moment when the property is provided to the partners.

Keywords:

liquidation surplus, non-cash income, liquidation, non-cash liquidation surplus.

¹ Mgr. Ing. Jan Bonaventura je daňovým poradcem. Ve své praxi se zaměřuje zejména na otázky související s majetkem a odměňováním.

Úvod

Při projednávání příspěvku v rámci Koordinačního výboru věnujícího se některým daňovým aspektům poskytování likvidačního zůstatku v nepeněžní podobě² zazněl ze strany zástupců finanční správy názor, že by rozdíl účetní a tržní hodnoty aktiva, které je společníkům jakožto likvidační zůstatek poskytováno, měl být zdaněn likvidovanou společností. Tento nerealizovaný zisk byl doposud zdaňován vždy jen u společníků. Zástupci Finanční správy se domnívají, že by likvidovaná společnost měla zaúčtovat závazek k poskytnutí likvidačního zůstatku ve výši reálné hodnoty aktiva a následně vykázat výnos odpovídající rozdílu účetní a tržní hodnoty majetku.³

Ačkoliv se v tuto chvíli nejedná o oficiální stanovisko Finanční správy prezentované například ve formě pokynu či informace, je zjevné, že Finanční správa zvažuje změnu v dosavadním přístupu, kdy byl závazek k výplatě likvidačního zůstatku vykazován v účetní hodnotě. Nedochovalo tedy k vykázání výnosu v podobě rozdílu uvedených hodnot.

Výplata likvidačního zůstatku v nepeněžní podobě je jednou z cest, jak optimalizovat odvod daně z příjmu jak při ukončení činnosti společnosti, tak při jejím prodeji, resp. akvizici. Důvodem je možnost nezdanit příjem (či jej zdanit velmi málo) na úrovni společníka v kombinaci s daňovým přeceněním aktiva při výplatě. Pokud je likvidace provedena krátce po akvizici podílu, je zpravidla nabývací cena podílu podobná hodnotě majetku vypláceného jako likvidační zůstatek, a příjem tak nebude s odkazem na § 10 odst. 8 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) zdaněn vůbec, případně zdaněn jen velmi málo. Aktualnost tématu ostatně potvrzuje i projednaný příspěvek.

Ačkoliv lze chápat fiskální zájem státu na zdanění takových zisků již na úrovni likvidované společnosti, je nutné si položit otázku, zda lze pro takový závěr nalézt oporu v platné právní úpravě. Pokud by tomu tak bylo, otevřel by se prostor pro další otázky, tedy zda by obdobným způsobem nemělo být postupováno i v případě darů, příplatků mimo základní kapitál či dalších situacích, kdy rovněž vzniká závazek k poskytnutí aktiva, který je následně splněn poskytnutím majetku, který má nižší účetní hodnotu. Tedy zda účetní předpisy umožňují do hospodářského výsledku zahrnout i tyto nerealizované zisky a tyto pak zdanit v rámci základu daně z příjmů právnických osob.

Výzkumným úkolem je potvrzení hypotézy, že platná právní úprava neumožňuje zdanění nerealizovaného zisku v podobě rozdílu účetní a tržní hodnoty v případě, kdy je takový majetek poskytován společníkům v nepeněžní podobě jakožto výplata likvidačního zůstatku. Tedy zodpovězení otázky, zda může být v podmínkách české právní úpravy uvedený rozdíl účetní a tržní hodnoty považován za zdanitelný

² Viz KOOV 614/28.11.23 Daňový režim výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, JUDr. Ing. Martin Kopecký.

³ Fakticky by byl zdaněn rozdíl mezi zaúčtovaným výnosem a daňovou zůstatkovou cenou.

příjem u likvidované společnosti – buď ve formě výnosu, případně jako položka zvyšující základ daně.

Metodologie

K zodpovězení výzkumné otázky jsem zvolil v omezeném rozsahu deskriptivní přístup spočívající v popisu základních norem a soudních rozhodnutí upravujících výplatu likvidačního zůstatku. Následně bude provedena analýza relevantních zdrojů včetně srovnání s úpravou v rámci IFRS.

Výzkum a výsledky

Aktuální stav poznání a relevantní literatury

Při rešerši literatury a dalších zdrojů jsem nenarazil na publikaci či článek, který by se výslovně zabýval touto otázkou. S ohledem na to, že možná změna přístupu k problematice ze strany Finanční správy je zatím neoficiální, není překvapivé, že tento pohled nemá dosud oporu v dostupné literatuře. Dosavadní přístup, tedy vykazování nepeněžního likvidačního zůstatku v účetní zůstatkové hodnotě, však také není podložen literaturou, která by se kriticky zabývala tím, zda je takový postup správný.

Dostupná literatura se tak většinou zabývá právními aspekty výplaty, tedy přípustnosti nepeněžní podoby likvidačního zůstatku a praktickými postupy jeho výplaty, případně se jedná o literaturu, která zůstává v rovině tvrzení, tedy deklaraci, že se závazek k výplatě a jeho vypořádání zaúčtuje v účetních zůstatkových cenách a základ daně se již o rozdíl neupravuje. Pro hlubší analýzu problému je tedy dostupná literatura nevyhovující.

Možnost zdanění nerealizovaného zisku u likvidované společnosti

Zdanění rozdílu účetní zůstatkové a tržní hodnoty je možné pouze v následujících případech:

- a) Účetní předpisy vyžadují zahrnutí rozdílu hodnot do výsledku hospodaření a zároveň se jedná o skutečný příjem likvidované společnosti.
- b) Zákon o daních z příjmů vyžaduje zdanění rozdílu formou úpravy výsledku hospodaření.

Pro potvrzení hypotézy je tedy nutné vyloučit možnost zdanění likvidačního zůstatku na základě výslovné možnosti stanovené v ZDP, vyloučit zahrnutí rozdílu

hodnot do účetního výsledku hospodaření, případně dovodit, že se nejedná o skutečný příjem likvidované společnosti ve smyslu judikatury správních soudů.⁴

Úprava výsledku hospodaření u likvidované společnosti

Zdanění likvidačního zůstatku v nepeněžní podobě upravují především § 10 odst. 8 a § 23 odst. 3 bod 3 písm. a) ZDP. Obě ustanovení stanovují, že základ daně se u společníka (fyzické i právnické osoby) zvýší o rozdíl mezi účetní a zjištěnou cenou majetku, který je poskytován jako nepeněžní podíl na likvidačním zůstatku.

ZDP tedy předpokládá, že primárně je příjmem účetní hodnota likvidačního zůstatku a ta se dále zvyšuje o nerealizovaný zisk v podobě vyšší hodnoty poskytovaného aktiva. ZDP tak nepovažuje výplatu likvidačního zůstatku v nepeněžní podobě za nepeněžní příjem, který je oceňován tržní cenou, jinak by nebylo dané ustanovení třeba.

Uvedené ustanovení je tedy v zásadě nadbytečné z hlediska vyčíslení příjmu společníka, protože úprava základu daně je již obsažena v primárním ocenění příjmu.⁵

Zmíněná ustanovení jsou však významná v tom smyslu, že prokazují vědomost zákonodárce o tom, že budou nastávat situace, kdy bude poskytnut majetek, který má reálnou hodnotu vyšší než účetní. S tímto vědomím tak doplnil do ZDP ustanovení, která mají za cíl tuto nadhodnotu zdanit.

Pokud však zákonodárce vědomě podrobil zdanění rozdílu u příjemce, mohl stejně postupovat u likvidované společnosti. Jak již bylo uvedeno, takový postup nemohl být považován za nepřipustné dvojí zdanění, ale pouze narovnání podmínek u nepeněžní výplaty likvidačního zůstatku a zpeněžení aktiv a následné výplaty v penězích.

Lze tedy uzavřít, že mimoúčetní zdanění nerealizovaného zisku v podobě rozdílu tržní a účetní hodnoty u likvidované společnosti aktuální právní úprava neumožňuje. O případné úpravě základu daně by bylo možné uvažovat jen ve smyslu *de lege ferenda*, pokud by zdanění na úrovni likvidované společnosti bylo cílem zákonodárce.

Výjimkou by mohly být některé specifické případy, například pokud by poskytnutí majetku v nepeněžní podobě bylo posouzeno jako zneužití práva, byl dovozen a prokázán jiný obsah úkonů apod.

O úpravě základu daně by snad bylo možné uvažovat v některých situacích u společníků. Lze si například představit situaci, kdy společníkům vznikne nárok na vyplacení peněžní i nepeněžní části likvidačního zůstatku a oni tyto pohledávky

⁴ Viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005, č. 843/2006 Sb. NSS.

⁵ Změna přístupu by mohla mít vliv na metodu ocenění příjmu, tedy zda se bude jednat o administrativní či tržní ocenění, tato otázka však není předmětem analýzy.

vypořádají způsobem, který neodpovídá jejich hodnotě, například kvůli vypořádání jiných majetků, které probíhá souběžně, budou následovat další převody apod.

O těchto málo pravděpodobných situacích však příspěvek nepojednává.

Vykázání rozdílu účetní a zjištěné ceny jako součást účetního zisku

Aby bylo možné zdanit předmětný rozdíl v hodnotách, bylo by nutné stanovit hodnotu majetku poskytovaného ve formě likvidačního zůstatku a rozdíl v hodnotách zaúčtovat do výnosů. Tento výnos by musel být považován za skutečný, nikoliv zdánlivý příjem likvidované společnosti.

Vyčíslení hodnoty likvidačního zůstatku v nepeněžní podobě

Zákon 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZOK“) předpokládá poskytnutí likvidačního zůstatku primárně v penězích. Jedná se však o dispozitivní úpravu a společenská smlouva či dohoda společníků tak mohou stanovit jinak.⁶ ZOK ohledně nepeněžní podoby likvidačního zůstatku, resp. jeho kvantifikace, žádné další podrobnosti nestanovuje.

Z textu zákona tak není zřejmé, zda je nutné likvidační zůstatek vyčíslit a následně případně vypořádat v nepeněžní podobě či zda je možné jej stanovit jen odkazem na konkrétní aktiva a vymezit například budoucí spoluvlastnické podíly. Tedy stanovit například, že každý společník obdrží 200 000 Kč a spoluvlastnický podíl ve výši jedné třetiny na konkrétním pozemku.

Pro vyčíslení hodnoty hovoří především fakt, že společníci ručí za případné závazky do výše likvidačního zůstatku. Pokud je likvidační zůstatek poskytnut v nepeněžní podobě, může být jeho hodnota sporná, resp. zpětně obtížně stanovitelná. Je tedy zájmem potenciálních věřitelů a ostatně i společníků, aby taková hodnota byla známa k datu ukončení likvidace.

ZOK ani občanský zákoník však vyčíslení likvidačního zůstatku výslovně nevyžadují.

Domnívám se, že na uvedenou situaci nelze aplikovat postupy pro poskytnutí dividendy v nepeněžní podobě, u níž se komentáře⁷ většinou shodují na tom, že její výše by měla být stanovena, resp. nepeněžní dividenda oceněna v tržní hodnotě.

⁶ Viz § 37 odst. 1 ZOK.

⁷ Například ŠTENGLOVÁ, I., DĚDIČ, J., LASÁK, J., PIHERA, V., LÁLA, D., JOSKOVÁ, L. *Akciové společnosti*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 298, případně ČECH, P. Aktuální otázky rozdělení zisku v s. r. o. a a. s. *Metodické aktuality: Registrované periodikum svazu účetních České republiky*. 2016, č. 8, s. 33.

U dividendy má vyčíslení její výše význam. V první řadě by bez vyčíslení její výše nebylo možné provést testy na možnost výplaty podílu na zisku,⁸ ale hlavně by tím bylo možné obcházet pravidla pro rozdělování zisků, kdy by mohlo být rozdělováno více vlastních zdrojů, než kolik by bylo deklarováno, pokud by byl poskytován majetek s nižší účetní než tržní hodnotou. Zisk jako takový je navíc účetní kategorií a je vyčíslován v korunách. Je tedy zřejmé, že jeho rozdělovaná část by také měla být vyčíslena. To samé platí u vypořádacího podílu.

U likvidačního zůstatku je situace jiná. Jde především o to, že se jedná o konečné rozdělení vlastních zdrojů, s rozdělením v nepeněžní podobě musí společníci souhlasit, podmínkou poskytnutí je vypořádání všech závazků a nevyčíslení hodnoty likvidačního zůstatku tak nemá za následek porušení zákonných pravidel.

Co se týká již zmíněného ručení, domnívám se, že lze situaci vyřešit například odkazem na znalecký posudek. Jelikož je však hodnota spoluvlastnického podílu často jiná než hodnota aktiva jako celku, nemusí být stanovení hodnoty jednotlivého podílu snadné.

Hodnotu poskytovaného majetku musí likvidovaná společnost znát z důvodu povinnosti zdanit likvidační zůstatek. Jelikož je však základem daně hodnota likvidačního zůstatku snižená o nabývací cenu podílu, může být v mnoha případech zjevné, že základ daně bude nulový, protože je nabývací hodnota podílu vyšší než hodnota poskytnutého majetku. V takovém případě tedy nebude nutné stanovit přesnou hodnotu majetku pro účely výpočtu základu daně a nelze tak z ní vycházet při případném účtování.

Nepeněžní výplatu likvidačního zůstatku předpokládají i účetní předpisy, právní úprava je však poměrně strohá a nejasná. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ČÚS“), v účetním standardu č. 12, bodě 3.1.4 je uvedeno, že pokud bude pohledávka společníka uhrazena nepeněžně, bude pořizovací cenou příslušného aktiva hodnota pohledávky snižená o daň z příjmů, nikoliv zůstatková hodnota daného aktiva. To svědčí spíše o předpokladu, že bude pohledávka nejprve vyčíslena v penězích (v reálné hodnotě) a následně uhrazena v nepeněžní podobě. To, že standard hovoří o zůstatkové hodnotě aktiva, však naznačuje, že není předpokládáno přecenění majetku na reálnou hodnotu před jeho poskytnutím společníkovi. Protiargumentem ovšem může být to, že smyslem je pouze snížit pořizovací cenu o sraženou daň a účetní zůstatkovou cenou se rozumí hodnota majetku po přecenění.

S ohledem na výše uvedené tak lze nalézt argumenty jak pro povinnost vyčísřit likvidační zůstatek v penězích, tak pro možnost jeho vymezení jen odkazem na konkrétní aktiva. Pokud bychom připustili, že zde existuje povinnost hodnotu likvidačního zůstatku vyčísřit, není jednoznačné, jak by měla být hodnota stanovena – zda formálně v účetních hodnotách, anebo v reálných hodnotách.

Přikláním se k tomu, že by se hodnota likvidačního zůstatku měla vyčísřit v tržní hodnotě s ohledem na zájem potenciálních věřitelů. Vyčísřit likvidační zůstatek

⁸ Viz § 34 odst. 2, § 40 odst. 1 a § 40 odst. 3 ZOK.

v tržní hodnotě musí s ohledem na uvedenou textaci účetního standardu 12 zjevně společník, pokud je tedy účetní jednotkou.

Případná povinnost vyčíslit likvidační zůstatek v tržní hodnotě však sama o sobě neznamená povinnost likvidované společnosti o rozdílu účtovat, resp. účtovat o něm výsledkově, a následně tedy nerealizovaný zisk zdanit.

Povinnost zaúčtovat závazek k výplatě likvidačního zůstatku

Ani zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOU“), ani ČÚS neupravují postup, jak o výplatě likvidačního zůstatku v nepeněžní podobě účtovat u společníka.

Účetní předpisy dokonce ani neupravují povinnost účtovat o závazku z titulu výplaty likvidačního zůstatku. V praxi se však o závazku účtuje ke dni schválení rozdělení likvidačního zůstatku souvztažně s účty vlastního kapitálu, které jsou tím vynulovány. Po schválení návrhu se zaúčtuje pouze následné vydání majetku společníkům a případné vypořádání daňových povinností souvisejících s výplatou. To vše v účetních cenách. Smyslem tedy není vykázat reálný závazek, ale v podstatě odúčtovat vlastní kapitál na závazky vůči společníkům a následně je vypořádat vydáním aktiv, po případné úhradě srážkové daně.

Možnost účtovat o závazku k poskytnutí nepeněžního aktiva společníkům v reálné hodnotě obsahují mezinárodní účetní standardy IFRS.⁹ Dle odstavce 11 se vykazuje závazek k výplatě dividendy v reálné hodnotě k datu rozhodnutí o výplatě a následně se vypořádá případný rozdíl mezi tržní a účetní hodnotou do výsledku hospodaření. Tento rozdíl se dle odstavce 15 vykazuje ve zvláštním oddílu výkazu zisku a ztráty. Interpretace ovšem stanovuje v článku 5 a 6, že uvedený postup se nepoužije v případě, kdy je aktivum kontrolováno před i po distribuci stejnou osobou. To vylučuje použití účetních postupů v situaci, kdy je takové plnění poskytováno ovládajícímu společníkovi či společníkům.

Je tedy zřejmé, že interpretace zachází s případným ziskem vzniklým takovou operací velmi obezřetně, protože se nejedná o standardní výnos realizovaný obvyklým způsobem, například prodejem.

Ačkoliv nelze při stanovení základu daně vycházet z účetnictví dle mezinárodních účetních standardů, může být uvedená úprava minimálně inspirující. Při aplikaci na případ likvidace však narazíme na problém s výší vlastního kapitálu, který bude distribuován.

Interpretace nepředpokládá, že by se zaúčtováním závazku mohl vlastní kapitál dostat do záporných hodnot. To dává smysl v případě dividendy, která se poskytuje maximálně do výše vlastního kapitálu. Taková situace však v případě likvidačního

⁹ IFRIC Interpretation 17 Distributions of Non-cash Assets to Owners.

zůstatku nemusí nastat, resp. zpravidla nastane opačná situace, kdy bude poskytováno více, než kolik je vykázáno ve vlastním kapitálu.

Aby bylo možné účtovat o závazku vůči společníkům v reálné hodnotě, bylo by nutné nejdříve navýšit odpovídajícím způsobem vlastní kapitál. Jinak by účtování vedlo k záporným hodnotám vlastního kapitálu.

Aby však bylo možné navýšit vlastní kapitál, bylo by nutné navýšit hodnotu aktiv, tedy provést jejich přecenění na reálnou hodnotu. K tomu ale chybí v českých účetních předpisech zákonný podklad, protože ZOÚ umožňuje přecenit aktiva na reálnou hodnotu jen ve vymezených případech.¹⁰ Ani možnost odchýlit se od účetních metod v případech, kdy by jejich použití nevedlo k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví,¹¹ dle mého názoru nepřipadá v úvahu, neboť přecenění na reálnou hodnotu vylučuje přímo zákon o účetnictví, nikoliv prováděcí předpisy, jak uvedené ustanovení předpokládá.

Domnívám se, že s ohledem na požadavek, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, uživatelům těchto informací¹² by mělo být dostatečně okomentovat majetkovou situaci v příloze k účetní závěrce, která je její nedílnou součástí.¹³

Jako další možnost vnímám proúčtování rozdílu hodnot přes jiný výsledek hospodaření, který však není součástí hospodářského výsledku daného období, nevstupuje do základu daně a je účtován rozvahově. Ostatně v této položce se vykazují i rozdíly ze změny metody, což by přecenění dlouhodobého majetku z historické ceny na reálnou bylo.

Zavedená správní praxe

Obdobným způsobem, tedy bez vykázání rozdílu účetní a reálné hodnoty ve výsledku hospodaření, se účtuje i v dalších případech poskytování nepeněžních aktiv. Například při uzavření darovací smlouvy, na základě níž je poskytován nepeněžní dar v podobě odepsaného majetku. I ten má stále svou hodnotu a mohl by být teoreticky prodán. Rovněž v takovém případě vznikne závazek dárce dar poskytnout, nicméně tento závazek se v účetnictví nepromítne. Zaúčtuje se až následné vydání daru, a to zaúčtováním účetní hodnoty do nákladů. Obdobně (bez dodanění nerealizovaného zisku) je postupováno i při poskytování příplatku mimo základní kapitál.

Domnívám se, že v tuto chvíli tedy existuje zavedená správní praxe, která zakládá legitimní očekávání poplatníků¹⁴ v tom, že tyto rozdíly nebudou vykazovány jako výnosy, tedy že nerealizovaný zisk nebude v těchto případech dodaněn. Případná změna

¹⁰ Viz § 27 ZOÚ

¹¹ Ustanovení § 7 odst. 2 ZOÚ.

¹² Ustanovení § 7 odst. 1 ZOÚ.

¹³ Ustanovení § 18 odst. 1 písm. c) ZOÚ.

¹⁴ Viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS.

takové praxe by měla být odůvodněna a poplatníkům dána možnost se změnou se seznámit. To by znamenalo změnu přístupu odůvodnit a oficiálně prezentovat.

Diskuse

Při zkoumání otázky, zda lze u likvidované společnosti dodanit rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou aktiva, jsem narazil na některé otázky, které nejsou dostatečně upraveny v platné legislativě a které nejsou dostatečně řešeny ani doktrinárně. Jedná se jak o otázku způsobu vymezení likvidačního zůstatku, tedy zda jej lze vymezit jen jako souhrn majetku, který bude poskytnout, či je nutné jej vyčíslit v penězích, tak rovněž otázku (ne)vykázání závazku k jeho výplatě v reálné hodnotě v účetnictví likvidované společnosti. Tyto otázky by bylo dobré do budoucna vyřešit, v ideálním případě správný postup legislativně upravit, neboť ZOK a účetní předpisy nejsou v tomto ohledu dostatečně provázány.

Pokud by se přece jen prosadil názor, že se o rozdíl má účtovat prostřednictvím výnosů, bylo by namístě posoudit otázku, zda se jedná o skutečný, nikoliv jen zdánlivý příjem.

Otázkou k diskuzi rovněž je, zda je zdanění případné nadhodnoty rozumné, a pokud ano, zde je vhodné zdanění dosáhnout přes úpravu účetních předpisů či změnou zákona o daních z příjmů.

Závěr

Názor, že by měl být dodaněn rozdíl mezi účetní zůstatkovou a tržní hodnotou majetku poskytovaného jako podíl na likvidačním zůstatku, vychází z přesvědčení, že by měl být před výplatou likvidačního zůstatku vykázán závazek ve výši tržní hodnoty poskytovaného majetku.

Ačkoliv lze chápat zájem věřitelů na tom, znát hodnotu likvidačního zůstatku, nestanovuje ani ZOK, ani účetní předpisy povinnost hodnotu vykazovat a účtovat o ní. Naopak, zmíněná úprava v ČÚS 12 evokuje spíše záměr zaúčtovat závazek v účetní hodnotě. Tento závěr podporuje i jednoznačná úprava v ZDP, která výslovně stanovuje povinnost uvedený rozdíl dodanit u společníka. Ač je možné souhlasit s tím, že právní úprava není optimální, lze z uvedené dovodit, že si zákonodárce byl vědom toho, že bude takový rozdíl u likvidované společnosti vznikat, a rozhodl se jej zdanit jen a pouze u společníka.

Jsem přesvědčen, že vykázání rozdílu v rozvaze likvidované společnosti by vedlo k podání věrnějšího a poctivějšího obrazu majetku a závazků, nejsem však přesvědčen, že by se mělo postupovat tak, že by se rozdíl zaúčtoval do výnosů, a nedomnívám se, že platná právní úprava umožňuje účtovat pouze přes rozvahové účty, byť by takový postup byl těžko zpochybňován.

Také mám za to, že by takto zásadní povinnost účetních jednotek měla být zakotvena přímo v účetních předpisech a neměla by být dovozována na základě ustanovení, která umožňují výjimečně postupovat odchylně od stanovených účetních pravidel.

Dodanění rozdílu u likvidované společnosti považují za legitimní, protože k obdobnému výběru daně by došlo při zpeněžení majetku.

Je však poměrně časté, že lze různými postupy dosáhnout obdobných výsledků při rozdílném zdanění. Pokud by tedy zákonodárce chtěl uvedený rozdíl zdanit u likvidované společnosti, měl by tak učinit úpravou účetních předpisů, případně tak stanovit výslovně v ZDP. To, že si byl zákonodárce takového rozdílu vědom a stanovil povinnost jej dodat pouze u společníka, je dle mého názoru pádným argumentem pro odmítnutí dodanění u likvidované společnosti.

Tedy lze názor Finanční správy považovat za podnětný příspěvek k diskusi a podnět pro možnou změnu právní úpravy. Platná právní úprava však naznačený postup zaúčtování a zdanění rozdílu hodnot dle mého názoru neumožňuje.

S ohledem na výše uvedené mám za to, že byla potvrzena hypotéza, že platná právní úprava neumožňuje zaúčtovat nerealizovaný zisk v podobě rozdílu tržní a účetní hodnoty majetku do výsledku hospodaření, jenž by byl součástí základu daně. Jelikož ZDP neobsahuje ustanovení, které by o uvedený rozdíl zvýšilo základ daně likvidované společnosti, lze na základě platné právní úpravy rozdíl dodat pouze u společníků.

Zdroje

Literatura

- ČECH, P., ŠUK, P. *Právo obchodních společností v praxi a pro praxi (nejen soudní)*. Praha: Bova Polygon, 2016. ISBN 978-80-7273-177-0.
- ČECH, P. Aktuální otázky rozdělení zisku v s. r. o. a a. s. *Metodické aktuality: Registrované periodikum svazu účetních České republiky*. 2016, č. 8.
- DĚDIČ, J., LASÁK, J. In ŠTENGLOVÁ, I., DĚDIČ, J., LASÁK, J., PIHERA, V., LÁLA, D., JOSKOVÁ, L. *Akciové společnosti*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2023. ISBN 978-80-7400-914-3.
- MELZER, F., TÉGL, P. a kol. *Občanský zákoník. Velký komentář*. Sv. I. Praha: Leges, 2013. ISBN 978-80-87576-71-1.
- ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2017. ISBN 978-80-7400-540-4.

Právní předpisy

- Zákon č. 563/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

FZ01/2003 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů.

IFRS Foundation. (2023). IFRIC Interpretation 17 Distributions of Non-cash Assets to Owners.

IFRS Foundation. (2024). IFRS 9 Financial Instruments.

IFRS Foundation (2024) IFRS for SMEs.

Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005, č. 843/2006 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS.

MINIMÁLNA DAŇ PRÁVNICKEJ OSOBY V KONTEXTE SLOVENSKEJ PRÁVNEJ ÚPRAVY

Tatiana Jamrichová¹

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

ORCID: 0000-0002-1398-4032

tatiana.kubincova@umb.sk

Abstrakt

S účinnosťou od 1. 1. 2024 bola do zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov zavedená minimálna daň právnickej osoby. Ide o obdobu tzv. daňovej licencie, ktorá bola v Slovenskej republike zrušená v roku 2018. Príspevok poukazuje na právnu úpravu minimálnej dane právnickej osoby, dôvody jej zavedenia a súvisiace teoretické otázky. Cieľom príspevku je zhodnotiť právnu úpravu minimálnej dane právnickej osoby, a to najmä v súvislosti s vymedzením základných prvkov daňovo-právneho vzťahu (predmetu dane a základu dane) pri dani z príjmov.

Kľúčové slová:

minimálna daň právnickej osoby; daňová licencia; daň z príjmov; predmet dane; základ dane.

DOI: 10.71372/VTZQ5940

Minimum Tax for Legal Entities in the Context of Slovak Legislation

Abstract

With effect from January 1st, 2024, Act No. 595/2003 Coll. on income tax, a minimum corporate tax was introduced. This is similar to the once-known tax license, which was abolished in 2018. The paper highlights the legal regulation of the minimum tax for legal entities, the reasons for its introduction and related theoretical issues. The aim of the paper is to evaluate the legal regulation of the minimum tax for legal entities, especially in connection with the definition of the basic elements of the tax-legal relationship (subject of tax and tax base) in income tax.

¹ JUDr. Tatiana Jamrichová, PhD., pôsobí ako odborná asistentka na Katedre obchodného a finančného práva Právnickej fakulty Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici. Odborne sa zaoberá oblasťou daňového práva, najmä oblasťou priamych daní. Zároveň pôsobí ako advokátka.

Keywords:

minimum tax for legal entities; tax license; income tax; subject of tax; tax base.

Úvod

Slovenská republika sa v posledných rokoch z pohľadu verejných financií ocitla vo veľmi zlej situácii. Vzhľadom na vysoký deficit verejných financií a enormné zadlženie Slovenska bol dňa 19. decembra 2023 prijatý zákon, ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti so zlepšením stavu verejných financií (tento zákon bol v Zbierke zákonov SR zverejnený pod číslom 530/2023). Jedným z opatrení, ktoré tento zákon priniesol, bolo zavedenie minimálnej dane pre právnické osoby. Minimálna daň právnickej osoby na Slovensku nie je úplnou novinkou, keďže obdoba súčasnej minimálnej dane právnických osôb, tzv. daňová licencia bola v Slovenskej republike zavedená už v roku 2014. S účinnosťou od 1. januára 2018 však bola daňová licencia zrušená. Daňová licencia bola z pohľadu verejnosti, ako aj z pohľadu právnickej obce vnímaná veľmi skepticky, pričom bolo počuť rôzne názory na jej zavedenie a právnu úpravu. Právna úprava daňovej licencie bola predmetom prieskumu Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd SR“). Jej zrušenie však s rozhodnutím Ústavného súdu SR nesúviselo.

Súčasnnej úprave minimálnej dane právnickej osoby sa nevenuje taká veľká pozornosť, ako sa venovala daňovej licenci. Domnievame sa však, že táto problematika je stále aktuálna a mala by sa jej venovať patričná pozornosť. S použitím najmä metódy komparácie a metódy právnej analýzy sa pokúsime zhodnotiť súčasnú právnu úpravu minimálnej dane z príjmov právnických osôb, a to aj v kontexte charakteristických znakov dane z príjmov.

Zámerom príspevku je potvrdiť, resp. vyvrátiť hypotézu, že právna úprava minimálnej dane právnických osôb je z teoretického hľadiska lepšia, ako bola úprava daňovej licencie, a táto daň má charakter dane z príjmov. Za týmto účelom bude potrebné zodpovedať niekoľko základných otázok, a to najmä: či je súčasná úprava minimálnej dane právnickej osoby vrátane jej názvu z pohľadu teórie daňového práva (najmä z hľadiska charakteristických znakov dane z príjmov) prijateľnejšia, ako bola úprava daňovej licencie; či sa Ústavný súd SR zaoberal otázkou charakteru daňovej licencie a ako sa s namietanou neústavnosťou právnej úpravy daňovej licencie vyrovnal; čo bolo dôvodom na zavedenie a zrušenie daňovej licencie, ako aj následné prijatie minimálnej dane právnickej osoby; z akých dôvodov bola právna úprava minimálnej dane právnickej osoby vsunutá do zákona o dani z príjmov, a to konkrétne do jeho piatej časti tretieho oddielu nazvaného Spoločné ustanovenia na vyberanie a platenie dane.

Metodológia

V príspevku sa vyskytujú štandardné metódy vedeckého bádania, a to deskriptívna metóda, historicko-právna metóda, metóda komparácie a metóda právnej analýzy a syntézy. S pomocou deskriptívnej metódy je čitateľ uvedený do problematiky slovenskej právnej úpravy minimálnej dane právnickej osoby. Keďže úprava minimálnej dane právnickej osoby nebola v Slovenskej republike úplnou novinkou a vo veľkej miere kopíruje predchádzajúcu úpravu daňovej licencie, v príspevku sú využité aj historicko-právna metóda a metóda komparácie. Jednotlivé získané poznatky sú podrobené metóde právnej analýzy a následne aplikovaním syntézy zhmotnené do výsledkov a záverov tohto príspevku.

Výskum a výsledky

Každú daň možno charakterizovať cez základné prvky daňovo-právneho vzťahu, resp. daňové prvky, a to subjekt dane, predmet dane, základ dane a sadzba dane. Tieto prvky nemožno vnímať len v teoretickej rovine, pretože ich stanovuje priamo zákon upravujúci tú-ktorú daň. Pri dani z príjmov je to zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). V kontexte skúmania právnej úpravy minimálnej dane právnickej osoby považujeme za relevantné vyrovnať sa najmä s predmetom dane a čiastočne aj so základom dane, pretože práve týmto dvom prvkom daňovo-právneho vzťahu by mohla konštrukcia právnej úpravy minimálnej dane právnickej osoby odporovať. Okrem toho predmet dane je rozhodujúci aj z hľadiska posúdenia toho, o akú daň ide. V literatúre sa v tejto súvislosti uvádza, že z hľadiska predmetu dane sa dane rozlišujú na dane majetkového typu (napr. daň z nehnuteľností) a dane dôchodkového typu (dane z príjmov).² V inej publikácii sú dane podľa predmetu členené na dane majetkové, dane dôchodkové, dane výnosové a dane zo spotreby, resp. spotrebné dane.³ Stretávame sa však aj s členením daní na majetkové, dôchodkové (výnosové), dane zo spotreby, dane špecifické a v historickom kontexte aj dane z hlavy.⁴ Predmetom dane sa v teórii daňového práva rozumie určitá hospodárska skutočnosť, na ktorej základe sa daňovníkovi vyrubuje daňová povinnosť (pokiaľ nepôjde o prípady oslobodenia od dane).⁵ Podľa § 2 písm. b) zákona o dani z príjmov sa predmetom dane na účely zákona o dani z príjmov rozumie „príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12“.

² BAKEŠ, M. *Finančné právo*. 3. aktual. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 187.

³ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, Epos, 2015, s. 31.

⁴ KAČALJAK, M., KUBINCOVÁ, S., JAMRICOVÁ, T., PÍRY, M., ÚRADNÍK, M., HLINKA, T. *Daňové právo*. Banská Bystrica: Belianum. Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici, 2022, s. 36.

⁵ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, Epos, 2015, s. 125.

Na základe uvedeného je zrejme, že daň z príjmov patrí do kategórie tzv. dôchodkových daní, pretože predmetom jej zdanenia sú „individuálne dôchodky“, t. j. príjmy jednotlivých osôb.⁶ Základom dane sa podľa teórie daňového práva rozumie peňažná suma, z ktorej sa daň vypočítava.⁷ Podľa § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov sa základom dane na účely zákona o dani z príjmov rozumie „rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak“. Na základe uvedeného možno konštatovať, že platenie dane z príjmov je viazané na dosiahnutie určitého príjmu alebo výnosu, prípadne na dosiahnutie základu dane, t. j. kladného rozdielu medzi zdaniteľnými príjmami a daňovými výdavkami (resp. kladného výsledku hospodárenia). Je však možné, aby sa daň z príjmov platila aj v prípade, ak daňovník nedosiahne žiadny príjem? Z právnej úpravy minimálnej dane právnickej osoby totiž vyplýva, že táto daň sa platí aj v takomto prípade, resp. v prípade, ak daňovník vykázal daňovú stratu (t. j. rozdiel medzi zdaniteľnými príjmami a daňovými výdavkami bol záporný). Možno však takúto daň označiť za daň z príjmov, keď *de facto* odporuje základným daňovým prvkom, ktoré daň z príjmov charakterizujú? Môže ísť o daň z príjmov, keď sa platí aj v prípade nedosiahnutia žiadneho príjmu? A ide vôbec o daň?

Ako z uvedeného vyplýva, minimálna daň právnickej osoby nebola v slovenskej právnej úprave novinkou. S účinnosťou od 1. januára 2014 bolo do zákona o dani z príjmov vložené ustanovenie § 46b nazvané Daňová licencia právnickej osoby, pričom daňovou licenciou sa podľa tohto ustanovenia rozumela „*minimálna daň, po odpočítaní úľav na dani podľa § 30a alebo § 30b alebo § 52 ods. 3 a 4 a po započte dane zaplatenej v zahraničí podľa § 45, ktorú platí daňovník za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia ako výška daňovej licencie ustanovenej pre jednotlivého daňovníka podľa odseku 2 alebo daňovník, ktorý vykázal daňovú stratu*“. Daňovú licenciu platil daňovník, ktorý po a) k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty s ročným obratom⁸ neprevyšujúcim 500 000 eur, a to vo výške 480 eur; ktorý po b) k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia je platiteľom dane z pridanej hodnoty s ročným obratom neprevyšujúcim 500 000 eur, a to vo výške 960 eur

⁶ V literatúre sa v súvislosti s daňami dôchodkového typu uvádza: „*Předmětem daně musí být veškeré příjmy, tedy nejen příjmy peněžní, ale i ty nepeněžní či dosažené směnou, bez ohledu na složitost prokazování takových příjmů či jejich hodnoty.*“ RADVAN, M., MRKÝVKA, P. a kol. *Důchodové daně*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2016. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, edice Scientia, sv. č. 567, s. 45.

⁷ KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby (vymedzenie pojmov a právna úprava)*. Banská Bystrica: Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela, 2009, s. 44.

⁸ Ročným obratom sa v zmysle poznámky pod čiarou rozumel ročný obrat ustanovený v § 6 ods. 4 v súčasnosti už zrušeného zákona o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, a to: „*pri daňovom subjekte účtujúcom v systave podvojného účtovníctva rozumie súhrn výnosov zo všetkých ním vykonávaných činností za príslušné zdaňovacie obdobie a pri daňovom subjekte účtujúcom v systave jednoduchého účtovníctva súhrn príjmov zo všetkých ním vykonávaných činností za príslušné zdaňovacie obdobie*“.

alebo ktorý po c) za zdaňovacie obdobie dosiahol ročný obrat viac ako 500 000 eur, a to vo výške 2 880 eur. U daňovníka, ktorého priemerný evidenčný počet zamestnancov vo fyzických osobách so zdravotným postihnutím za zdaňovacie obdobie bol najmenej 20 % z celkového priemerného evidenčného počtu zamestnancov vo fyzických osobách podľa osobitného predpisu, sa daňová licencia znižovala na polovicu. Daňová licencia bola splatná za príslušné zdaňovacie obdobie v lehote na podanie daňového priznania, pričom kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní bolo možné započítať do daňovej povinnosti pred uplatnením preddavkov na daň najviac v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, nasledujúcich po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová licencia zaplatená, a to len na tú časť daňovej povinnosti, ktorá prevyšovala sumu daňovej licencie. Zákon stanovoval aj výnimky z platenia daňovej licencie, pričom daňovú licenciu neplatil daňovník: a) ktorému vznikla prvýkrát povinnosť podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikol, okrem daňovníka, ktorý je právnym nástupcom daňovníka zrušeného bez likvidácie; b) podľa § 12 ods. 3 a 4 zákona o dani z príjmov, t. j. daňovník, ktorý nebol založený alebo zriadený na podnikanie v zmysle zákona o dani z príjmov; c) ktorý prevádzkoval aj chránenú dielňu alebo chránené pracovisko podľa osobitného predpisu; d) za zdaňovacie obdobia podľa § 41 ods. 4, 6, 8 a 9 zákona o dani z príjmov, t. j. za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol daňovník v likvidácii alebo v konkurze. S účinnosťou od 1. 1. 2016 boli doplnené písm. e) a f), ktoré sa týkali pozemkových spoločností, ktoré dosahovali len príjmy s ročným obratom neprevyšujúcim 10 000 eur a zdaňovacieho obdobia, v ktorom daňovník podal návrh na zrušenie bez likvidácie okrem situácie, keď imanie prechádza na právneho nástupcu⁹. Ustanovenie § 46b zákona o dani z príjmov zároveň stanovovalo, kedy nárok na zápočet daňovej licencie alebo kladného rozdielu medzi daňou vypočítanou v daňovom priznaní a daňovou licenciou zaniká a akým spôsobom sa malo vyrovnat' so zaplatenými preddavkami na daň. Daňovník, ktorý bol povinný zaplatiť daňovú licenciu, mal v súlade s § 46b zákona o dani z príjmov právo vyhlásiť v lehote na podanie daňového priznania, že podiel zaplatenej dane sa má poukázať ním určeným prijímateľom podľa § 50 ods. 4 zákona o dani z príjmov.

Právna úprava týkajúca sa daňovej licencie bola do zákona o dani z príjmov vložená na základe zákona č. 463/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej len „zákon č. 463/2013 Z. z.“), pričom týmto zákonom bolo do zákona o dani z príjmov doplnené aj ustanovenie § 46a v znení: *„Daň fyzickej osoby sa nevyrubí a neplatí, ak za zdaňovacie obdobie nepresiahne 17 eur alebo celkové zdaniteľné príjmy tohto daňovníka za zdaňovacie obdobie nepresiahnu 50 % sumy podľa § 11 ods. 2 písm. a).“* Zaujímavosťou je, že ani ustanovenie § 46a a ani ustanovenie § 46b neboli v pôvodnom návrhu zákona. Tieto ustanovenia boli doplnené až na základe doplňujúceho návrhu Výboru Národnej

⁹ K uvedenému bližšie § 46b ods. 7 písm. e) a f) zákona o dani z príjmov.

rady Slovenskej republiky pre financie a rozpočet.¹⁰ Zo zdôvodnenia tohto doplnujúceho návrhu však dôvody zakotvenia daňovej licencie jasné nie sú. Zo zdôvodnenia vyplýva len to, že ide o nový inštitút a kto, akým spôsobom a za akých podmienok daňovú licenciu platí.

Skutočnosť, že právna úprava daňovej licencie bola do zákona č. 463/2013 Z. z. vsunutá len v rámci legislatívneho procesu, ako aj skutočnosť nedostatočného zdôvodnenia verejného záujmu (ktorý je potrebný na obmedzujúci zásah voči hospodárskej súťaži), boli namietané v rámci konania na Ústavnom súde SR. K namietanej neústavnosti legislatívneho procesu sa Ústavný súd SR v náleze zo dňa 4. 11. 2015, sp. zn. PL. ÚS 14/2014 vyjadril tak, že „výbor národnej rady samou skutočnosťou, že navrhne doplnenie návrhu zákona, sa nemôže dopustiť hrubého a svojvoľného nerešpektovania pravidiel zákonodarného procesu, ako to tvrdia navrhovatelia. Napak, ak by v zákonodarnom procese došlo k obmedzujúcemu zásahu do práva zákonodarnej iniciatívy výboru národnej rady, išlo by o neústavný zásah smerujúci proti pravidlám demokratickej formy vlády, a preto aj k takému závažnému porušeniu ústavnosti, akým je porušenie materiálneho jadra ústavy.“ Ohľadom nedostatočného zdôvodnenia verejného záujmu (v dôsledku čoho malo podľa navrhovateľov dôjsť k porušeniu čl. 55 ods. 2 Ústavy SR) Ústavný súd SR poukázal na pravidlo, podľa ktorého výslovná identifikácia „verejného záujmu“, pre ktorý sa prijíma zákonné obmedzenie vlastníka, sa vo fáze tvorby práva nevyžaduje, pričom zároveň uviedol, že stačí jeho následná identifikácia v prípade pochybnosti o jeho existencii, pričom verejný záujem nemusí identifikovať iba národná rada, ale môže ho zistiť aj ústavný súd bez súčinnosti národnej rady. V danej veci Ústavný súd SR ohľadom identifikácie verejného záujmu vychádzal z vyjadrení Národnej rady Slovenskej republiky (ďalej len „Národná rada SR“) a vlády Slovenskej republiky (ďalej len „vláda SR“) v danom konaní pred Ústavným súdom SR, v ktorých bolo uvedené: „Zavedenie daňových licencií je možné, ..., charakterizovať ako jeden z nástrojov znižovania priebežných deficitov verejných financií, konsolidácie verejného dlhu a v neposlednom rade boja proti daňovým podvodom, vzhľadom na skutočnosť, že až štvrtina právnických osôb – podnikateľov vykázala v daňových priznaniach za posledné štyri roky nulovú daňovú povinnosť. Uvedenou novelou zákona na druhej strane, v súlade s princípom proporcionality, sa zároveň znížila daň z príjmov právnických osôb o jeden percentuálny bod z 23 % na 22 %, čím sa de facto naplnila aj požiadavka spravodlivej rovnováhy...“, „Nastavená daňová licencia v kombinácii s možnosťou jej zápočtu s budúcou daňovou povinnosťou odstraňuje motiváciu daňovníkov k tomu, aby sa vyhýbali plateniu dane z príjmov, a teda aby vykázali svoju daňovú povinnosť v súlade so zákonom o dani z príjmov aspoň vo výške daňovej

¹⁰ Pozmeňujúce a doplnujúce návrhy Výboru Národnej rady Slovenskej republiky pre financie a rozpočet k vládnemu návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (tlač 613). Príloha k uzn. č. 261, 39. schôdza. [online]. [cit. 2024-09-10]. Dostupné na: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=392932>.

licencie. Z uvedeného vyplýva, že napadnuté ustanovenia nemajú iný ako verejne deklarovateľný záujem, ktorý je v súlade s dôvodovou správou k samotnému návrhu zákona o dani z príjmov.“ Ústavný súd na základe uvedeného konštatoval, že oba parlamentom a vládou identifikované verejné záujmy majú ústavnú intenzitu, ktorá legitimizuje zavedenie daňových licencií vo verejnom záujme. V súvislosti s cieľom predmetného príspevku považujeme za potrebné poukázať aj na skutočnosť, ako sa Ústavný súd SR vyrovnal s námietkou navrhovateľov, podľa ktorej „v skutočnosti táto minimálna daň nie je daňou, ale správnym poplatkom“. Ústavný súd SR v tejto súvislosti uviedol: „Daň sa v ekonomickej literatúre spravidla definuje ako povinná, nenávratná, zákonom určená platba do verejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentná; neúčelovosťou sa rozumie skutočnosť, že konkrétna daň v určitej výške nemá financovať konkrétny vládny projekt, ale že sa stáva súčasťou celkových príjmov verejného rozpočtu určeného na financovanie rôznych verejných potrieb. Neekvivalentnosť pre poplatníka znamená, že nemá nárok na protihodnotu vo výške zodpovedajúcej jeho platbe. Poplatky sú ekvivalentom za služby poskytnuté verejnou mocou. Platia sa ako čiastočná úhrada nákladov spojených s činnosťou orgánov verejnej moci alebo za oprávnenia poskytnuté poplatníkovi (Kubátová, K. Daňová teória a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000). V okolnostiach prípadu daňová licencia v skutočnosti predstavuje daň.“ Otázkou, či táto daň má charakter dane z príjmu sa však Ústavný súd SR nezaoberal. Okrem uvedeného Ústavný súd SR v náleze zo dňa 4. 11. 2015, sp. zn. PL. ÚS 14/2014 uviedol: „Daňové licencie nepredstavujú opatrenie, ktoré je očividne iracionálne, svojvoľné alebo z hľadiska stanoveného rozpätia konfiškačné či neprimerane škriiace. Účelom daňových licencií je reakcia zákonodarcu na všeobecne známú skutočnosť, ktorou je, že časť podnikateľských subjektov sa pri platení daní správa účelovo, neplatí dane vo výške ustanovenej daňovými zákonmi, ale namiesto toho dane kráti, resp. neplatí vôbec. Podľa údajov sprostredkovaných ústavnému súdu v analýze dane z príjmov právnických osôb vyhotovenej Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky: „V sledovanom časovom období (t. j. 2009 – 2013) je každoročne zaznamenaný vysoký podiel daňovníkov, ktorí nepriznali žiadnu daň na celkovom počte daňovníkov, ktorí podali daňové priznanie k DPPO (dani z príjmov právnických osôb, pozn.). Tento podiel je v rozpätí 61 % – 63 %... V časovom rade rokov 2009 – 2013 uvádza nulovú daň v priemere 70 % akciových spoločností a 59 % spoločností s ručením obmedzeným, pričom ide o dlhodobý a pretrvávajúci jav.“ ... Toto opatrenie má charakter minimálnej dane, ktorej rôzne formy (napr. minimálna sadzba, minimálna suma, obmedzenie uplatnenia strát) sa uplatňujú vo viacerých krajinách, napr. Rakúsko, Francúzsko, Belgicko, Maďarsko, USA, Kanada a pod. ... Ústavný súd v tejto súvislosti konštatuje, že zápočet kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní od daňovej povinnosti predstavuje primerané ochranné opatrenie pre poctivých podnikateľov, aby neplatili obsahom totožnú daň dvakrát. ...“¹¹ Aj

¹¹ Ústavný súd SR v náleze zo dňa 4. 11. 2015, sp. zn. PL. ÚS 14/2014 sa vyrovnal aj s mnohými ďalšími namietanými skutočnosťami.

na základe uvedeného Ústavný súd SR návrhu na vyslovenie nesúlady ustanovení § 46b a § 52za ods. 8 a 9 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov s čl. 35 ods. 1 v spojitosti s čl. 13 ods. 3 a 4 a čl. 55 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj s čl. 26 ods. 1 v spojitosti s čl. 4 ods. 3 a 4 Listiny základných práv a slobôd, nevyhoveli.

Daňová licencia však napriek tomu bola zrušená, a to zákonom č. 341/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 341/2016 Z. z.“). Rovnako ako zakotvenie daňovej licencie, aj zrušenie daňovej licencie (resp. vypustenie jej právnej úpravy) bolo doplnené len v rámci legislatívneho procesu. V odôvodnení tohto dopĺňajúceho návrhu dôvody vypustenia právnej úpravy daňovej licencie uvedené nie sú. Keďže sa však daňová licencia netešila veľkej obľube, možno hovoriť najmä o politických dôvodoch. Nie všetci však zrušenie daňovej licencie ocenili.

V odbornej literatúre sa stretávame s rôznymi názormi na daňovú licenciu. Viacero príspevkov poukazovalo na skutočnosť, že výber daní po zavedení daňovej licencie vzrástol a množstvo „neaktívnych“ spoločností bolo zrušených, a teda zavedenie daňových licencií malo pozitívny vplyv.¹² V literatúre sa tiež uvádza, že: *„Zavedenie daňovej licencie výrazne zlepšilo daňovú spravodlivosť na korporátnej dani, kde časť firiem dlhodobo neplatila daň z príjmov. ... Daňová licencia nie je dokonalý nástroj, ale v krátkom období pomáha zmiernovať nedostatky daňového systému v podobe chýbajúcej adresnej kontroly finančnej správy. Daňová licencia bola na základe koalíciej dohody po 4 rokoch zrušená, avšak bez dodatočného protiopatrenia, ktoré by daňovníkom znemožnilo opakované vykazovanie nulovej dane. Výbrané subjekty sa tak budú pravdepodobne opäť podieľať na benefitoch spoločenskej infraštruktúry bez náležitých príspevkov a na úkor platiacich daňovníkov.“*¹³ Z hľadiska právnickej spisby považujeme za potrebné poukázať najmä na príspevok z roku 2015, v ktorom sa uvádza: *„Daňová licencia vyvoláva od jej zavedenia do slovenského právneho poriadku pochybnosti a diskusie. Už len spôsob,*

¹² Napr. SAXUNOVÁ, D., CHORVATOVIČOVÁ, L., MÁLACH, P. Reforma finančnej správy v kontexte stratégie Európa 2020. In *Európska ekonomická integrácia v kontexte aktuálneho vývoja a výziev pre členské štáty Európskej únie. Zborník vedeckých príspevkov* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 225–239. [cit. 2024-09-11]. Dostupné na: https://www.fm.uniba.sk/fileadmin/fm/Veda/Forum_bilateralne/zbornik-eu-ekonomicka-integracia_v3.pdf alebo SAXUNOVÁ, D., SZARKOVÁ, R. Odložená daňová pohľadávka a daňová licencia v účtovníctve podnikov Európskej únie. In *Európska ekonomická integrácia v kontexte aktuálneho vývoja a výziev pre členské štáty Európskej únie. Zborník vedeckých príspevkov* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 240–256. [cit. 2024-09-11]. Dostupné na: https://www.fm.uniba.sk/fileadmin/fm/Veda/Forum_bilateralne/zbornik-eu-ekonomicka-integracia_v3.pdf.

¹³ BUKOVINA, J., REMETA, J. *Licencia spravodlivosti? Vyhodnotenie fungovania daňovej licencie* [online]. Inštitút finančnej politiky. Ministerstvo financií SR. Komentár 2018/1. [cit. 2024-09-08]. Dostupné na: https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/3483/22/DPPO_licencia_201801.pdf.

akým sa „vkradla“ do zákonodarného procesu vzbudil negatívne ohlasy. Pri hlbšej analýze sa objavuje príliš veľa ťažko zodpovedaných otázok o koncepte preskúmaného právneho inštitútu. Máme tým na mysli otázky spočívajúce právnou odôvodniteľnosť daňovej licencie. ... Ak by sme preferovali fiskálny cieľ minimálneho zdanenia, potom by zrejme bolo potrebné prijať záver, že verejné rozpočty odôvodnene očakávajú od každého subjektu založeného na účel dosahovania zisku určitý daňový príspevok (jeho minimálnu výšku). V takom prípade by však minimálna daň mala mať podobu rozdielu medzi skutočnou výškou daňovej povinnosti vypočítanou na základe reálnych príjmových a výdavkových pomerov daňovníka a očakávanou minimálnou sumou. V plnej výške by sa potom očakávaná minimálna suma vzťahovala len na daňovníkov vykazujúcich stratu. Každý do úvahy prichádzajúci model nastavenia minimálnej dane naráža na úskalia princípu hospodárskej výkonnosti odvoditeľného zo všeobecného princípu rovnosti a daňovej spravodlivosti.¹⁴

Ako už aj z uvedeného vyplýva, s účinnosťou od 1. januára 2024 došlo k opätovnému zakotveniu právnej úpravy minimálnej dane právnickej osoby do zákona o dani z príjmov, a to na základe zákona č. 530/2023 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti so zlepšením stavu verejných financií (ďalej len „zákon č. 530/2023 Z. z.“). Vo všeobecnej časti dôvodovej správy k návrhu tohto zákona sa uvádza: „predkladaným zákonom navrhuje súbor konsolidačných opatrení, realizáciou ktorých sa zabezpečia dodatočné príjmy štátneho rozpočtu, čo prispieje k stabilizácii verejných financií a k eliminácii negatívnych vplyvov na vývoj hospodárenia Slovenskej republiky“. V rámci doložky vybraných vplyvov sa v súvislosti so zakotvením minimálnej dane pre právnické osoby uvádza: „Cieľom je zvýšenie príjmov štátneho rozpočtu a boj proti daňovej optimalizácii firiem. Daňová licencia tak pomáha zmiernovať nedostatky daňového systému v podobe chýbajúcej daňovej kontroly finančnej správy.“ A zároveň sa v rámci vplyvov na verejné financie uvádza: „Opatrenie zasiahne celkovo 200-tis. subjektov a prinesie do štátneho rozpočtu približne 120 mil. eur v roku 2024. Výpočet bol zhotovený pomocou daňových priznaní z predošlých rokov.“ Už z uvedeného je zřejmé, že v porovnaní s predchádzajúcou právnou úpravou daňovej licencie bola úprava minimálnej dane právnickej osoby nielen uvedená v návrhu zákona (nedošlo k jej doplneniu v rámci legislatívneho procesu), ale jej zakotvenie bolo riadne zdôvodnené. Z hľadiska samotnej právnej úpravy je však potrebné uviesť, že súčasná právna úprava je veľmi podobná (skoro až totožná) úprave daňovej licencie. Minimálna daň právnickej osoby rovnako ako predtým daňová licencia je obsiahnutá v § 46b zákona o dani z príjmov, avšak predmetné ustanovenie sa v súčasnosti nazýva minimálna daň právnickej osoby. Z dôvodovej správy nie je zřejmé, prečo zákonodarcia pristúpil k zmene názvu. No domnievame sa, že z pohľadu určenia charakteru danej platby je tento názov vhodnejší. Na druhej strane však nemožno opomenúť

¹⁴ VERNARSKÝ, M. Daňová licencia v Slovenskom právnom poriadku. *Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenčný zborník vedeckých prác. II. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 342.

skutočnosť, že súčasný názov môže byť najmä z pohľadu zahraničia (hlavne štátov, ktoré inštitút minimálnej dane právnickej osoby nemajú) ľahko zameniteľný s tzv. globálnou minimálnou daňou právnických osôb. Zmena názvu predmetného ustanovenia sa prejavila aj v jednotlivých jeho ustanoveniach, napr. v súčasnosti platné ustanovenie § 46b ods. 1 zákona o dani z príjmov už nestanovuje, čo znamená daňová licencia, ale stanovuje iba nasledujúce: „*Minimálnou daňou právnickej osoby je daň po odpočítaní úľav na dani podľa § 30a alebo § 30b alebo § 52 ods. 3 a 4 a po zápočte dane zaplatenej v zahraničí podľa § 45, ktorú platí daňovník za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia ako výška minimálnej dane ustanovenej pre jednotlivého daňovníka podľa odseku 2, alebo daňovník, ktorý vykázal daňovú stratu.*“ Z uvedeného je zrejmé, že minimálna daň právnickej osoby sa rovnako ako daňová licencia platí vtedy, keď daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia ako výška minimálnej dane ustanovenej pre jednotlivého daňovníka, alebo ak ide o daňovníka, ktorý vykázal daňovú stratu. Výška minimálnej dane ustanovenej pre jednotlivého daňovníka, ako aj kritériá, podľa ktorých sa daňovníci do jednotlivých skupín zaradovali, sa však zmenila. Podľa § 46b ods. 2 zákona o dani z príjmov v súčasnosti platí: „*Minimálnu daň platí daňovník, ktorý dosiahol za zdaňovacie obdobie zdaniteľné príjmy (výnosy) a) neprevyšujúce sumu 50 000 eur, a to vo výške 340 eur; b) prevyšujúce sumu 50 000 eur a neprevyšujúce sumu 250 000 eur, a to vo výške 960 eur; c) prevyšujúce sumu 250 000 eur a neprevyšujúce sumu 500 000 eur, a to vo výške 1 920 eur; d) prevyšujúce sumu 500 000 eur, a to vo výške 3 840 eur.*“ Z pôvodných troch skupín daňovníkov ustanovených pri daňovej licenci sa teda stali štyri skupiny, pričom bolo vynechané kritérium, ktoré odlišovalo daňovníkov v závislosti od toho, či sú alebo nie sú platiteľmi dane z pridanej hodnoty, a taktiež bol nahradený pojem „obrat“ slovným spojením „zdaniteľné príjmy (výnosy)“. Ostatné ustanovenia sa s výnimkou zmien týkajúcich sa názvu predmetného inštitútu a zmien nadväzujúcich na iné zmeny právnych predpisov nezmenili.

Diskusia

Možno konštatovať, že právna úprava minimálnej dane právnickej osoby vyvoláva menej otáznikov ako pri daňovej licenci. Nielen že si už verejnosť na tento inštitút zvykla (za štyri roky platnosti daňovej licencie), ale aj vzhľadom na vhodnejší spôsob procesu jej prijatia. Právna úprava minimálnej dane právnickej osoby sa na rozdiel od daňovej licencie nachádzala už v pôvodnom návrhu zákona (nebola doplnená len v rámci legislatívneho procesu) a jej zakotvenie do právneho poriadku bolo dostatočne zdôvodnené. Je zrejmé, že cieľom zakotvenia súčasnej úpravy minimálnej dane právnickej osoby bolo zvýšenie príjmov štátneho rozpočtu a boj proti daňovej optimalizácii firiem. V tejto súvislosti však možno konštatovať, že prijatie súčasnej úpravy minimálnej dane právnickej osoby bolo jednoduchšie aj v dôsledku záverov vyslovených v náleze Ústavného súdu SR zo dňa 4. 11. 2015, sp. zn. PL.

ÚS 14/2014. Z hľadiska konkrétnych rozdielov v súčasnej úprave minimálnej dane právnickej osoby a v úprave daňovej licencie platnej do 31. decembra 2017 možno poukázať najmä na tri skutočnosti. Prvou skutočnosťou je zmena názvu tohto inštitútu. Uvedené možno na jednej strane oceniť, pretože už samotný názov evokuje, že ide o daň a nie o inú platbu (ako to bolo v prípade daňovej licencie).¹⁵ Na druhej strane však tento názov môže spôsobovať určitú zameniteľnosť s tzv. globálnou minimálnou daňou právnických osôb. Zároveň tento názov môže evokovať, že právna úprava obsiahnutá v ustanovení § 46b zákona o dani z príjmov je obdobou úpravy obsiahnutej v ustanovení § 46a zákona o dani z príjmov, ktoré je nazvané minimálna daň fyzickej osoby. Uvedené však nie je pravdou, pretože ustanovenie § 46a zákona o dani z príjmov stanovuje sumy, do akých sa daň z príjmov fyzických osôb nevyrubí a neplatí, a naproti tomu ustanovenie § 46b zákona o dani z príjmov stanovuje minimálnu daň, ktorú sú právnické osoby povinné zaplatiť. V tejto súvislosti možno zároveň podotknúť, že v zákone k zmene názvu síce došlo, avšak v dôvodovej správe sám zákonodarca (resp. navrhovateľ zákona) aj naďalej nazýva tento inštitút daňovou licenciou. Druhou skutočnosťou, na ktorú je potrebné poukázať, je zmena kritérií na platenie jednotlivých súm minimálnej dane. V porovnaní s predošlou úpravou úprava minimálnej dane právnickej osoby už neobsahuje kritérium, ktoré odlišovalo daňovníkov v závislosti od toho, či sú alebo nie sú platiteľmi dane z pridanej hodnoty. Domnievame sa, že vynechanie uvedeného kritéria možno len oceniť, a to aj z pohľadu väčšieho súladu tejto právnej úpravy s charakterom zákona o dani z príjmov. Treťou skutočnosťou, ktorú v kontexte cieľov predmetného článku taktiež považujeme za dôležitú, je, že pojem „obrat“ bol nahradený slovným spojením „zdaniteľné príjmy (výnosy)“, pričom toto slovné spojenie je pre zákon o dani z príjmov nesporne vhodnejšie. Vzhľadom na uvedené vyjadrujeme presvedčenie, že súčasná úprava minimálnej dane právnickej osoby z teoretického hľadiska vrátane terminológie viac zodpovedá zákonu o dani z príjmov, v ktorom sa nachádza, a teda možno konštatovať, že je prijateľnejšia ako predchádzajúca úprava. Uvedené však neznamená, že zodpovedá aj charakteristickým znakom dane z príjmov.

¹⁵ Domnievame sa však, že táto skutočnosť je stále polemická. Napriek tomu, že Ústavný súd SR v náleze zo dňa 4. 11. 2015, sp. zn. PL. ÚS 14/2014 vyslovil, že „V okolnostiach prípadu daňová licencia v skutočnosti predstavuje daň“ a vzhľadom na obdobnú úpravu je možné z tohto názoru Ústavného súdu SR vychádzať aj pri minimálnej dani právnickej osoby, charakter tejto platby nie je jednoznačný. Je nesporné, že daná platba nespĺňa pojmové znaky poplatku, keďže pri nej absentuje prvok návratnosti (resp. neekvivalencie) – táto platba sa neplatí za žiadny úkon, resp. činnosť orgánu verejnej moci. Avšak aj v kontexte názorov niektorých účastníkov konferencie je potrebné poukázať na skutočnosť, že podľa § 46b ods. 5 zákona o dani z príjmov je možné kladný rozdiel medzi minimálnou daňou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní započítať na daňovú povinnosť pred uplatnením preddavkov na daň (§ 42) najviac v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach nasledujúcich po zdaňovacom období, za ktoré bola táto minimálna daň zaplatená (na tú časť daňovej povinnosti, ktorá prevyšuje sumu minimálnej dane právnickej osoby). Vzhľadom na uvedené je otáznne, či skutočne ide o daň, a nielen o akúsi zálohovú platbu na budúcu daň, ktorá prepadne v prospech štátu, ak nastane niektorá zo skutočností uvedených v § 46b ods. 8 zákona o dani z príjmov.

Odpoveď na otázku, z akých dôvodov bola právna úprava minimálnej dane právnickej osoby vsunutá do zákona o dani z príjmov, a to konkrétne do jeho piatej časti tretieho oddielu nazvaného Spoločné ustanovenia na vyberanie a platenie dane, z dôvodovej správy k návrhu zákona následne zverejneného pod č. 530/2023 nevyplýva. Je však zrejmé, že išlo o historickú súvislosť. Úprava daňovej licencie bola totiž obsiahnutá v rovnakom ustanovení. Avšak ani z odôvodnenia doplňujúceho návrhu, na ktorého základe bola zavedená daňová licencia, odpoveď na danú otázku nevyplýva. V kontexte širších súvislostí však možno podotknúť, že aj v iných štátoch je úprava obdobných inštitútov obsiahnutá v rámci zákonov upravujúcich daň z príjmov.¹⁶ Je teda možné a – podľa nášho názoru – aj dosť pravdepodobné, že zákonodarca sa v danom prípade inšpiroval zahraničnou právnou úpravou.

Ako sme už uviedli, v zmysle vymedzenia základných prvkov daňovo-právneho vzťahu, konkrétne predmetu dane a základu dane, by malo byť platenie dane z príjmov viazané na dosiahnutie určitého príjmu alebo výnosu, prípadne na dosiahnutie základu dane, t. j. kladného rozdielu medzi zdaniteľnými príjmami a daňovými výdavkami (prípadne kladného výsledku hospodárenia). V prípade minimálnej dane právnických osôb to však tak nie je. Táto minimálna daň sa platí aj v prípade, ak právnická osoba nedosiahne žiadny príjem. Vzhľadom na uvedené sa domnievame, že minimálna daň právnickej osoby nemá charakter dane z príjmov. Daň z príjmov je typickou dôchodkovou daňou, t. j. predmetom jej zdanenia by mal byť dôchodok (príjem). Keďže podstatou minimálnej dane právnických osôb nie je zdaňovanie príjmu, ale úhrada minimálnej sumy v prípade, ak daňová povinnosť právnickej osoby nedosiahla zákonom stanovenú výšku minimálnej dane, vyjadrujeme názor, že v danom prípade ide o osobitnú daň,¹⁷ ktorú by sme z hľadiska predmetu dane mohli zaradiť medzi tzv. špecifické dane.

V súvislosti s uvedeným možno konštatovať, že hypotéza, že právna úprava minimálnej dane právnických osôb je z teoretického hľadiska lepšia, ako bola úprava daňovej licencie, a táto daň má charakter dane z príjmov, bola potvrdená len v časti, podľa ktorej je súčasná právna úprava z teoretického hľadiska lepšia ako bola úprava daňovej licencie.

V súvislosti s uvedeným sa možno ešte zamyslieť nad otázkou, či by nebolo vhodnejšie zakotviť minimálnu daň právnickej osoby iným spôsobom. Z teoretického hľadiska by bolo na zváženie uloženie uvedenej dane samostatným zákonom. Takáto konštrukcia by však určite nebola dobrým politickým ťahom, pretože by sa už nehovorilo len o novom inštitúte, ale o novej dani. Okrem toho nikde nie je stanovené, že v zákone o dani z príjmov nemôže byť zakotvená aj úprava dane, ktorá *de facto* nemá charakter dane z príjmov, keď s daňou z príjmov úzko súvisí. V tejto súvislosti možno podotknúť, že v Slovenskej republike sme sa už stretli s takýmto

¹⁶ Napríklad možno poukázať na úpravu minimálnej dane právnickej osoby, ktorá je obsiahnutá v § 24 ods. 4 rakúskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb (KStG – Körperschaftsteuergesetz 1988), pričom § 24 sa nachádza v piatej časti tohto zákona s názvom s názvom Vyberanie dane (Erhebung der Steuer).

¹⁷ Za predpokladu, že ide o daň, a nie o inú povinnú peňažnú platbu.

prípadoch, a to, keď zákon o dani z príjmov obsahoval úpravu dane z emisných kvót. Z § 1 zákona o dani z príjmov však vtedy vyplývalo, že tento zákon upravuje nielen daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby a spôsob platenia a vyberania dane (ako je to dnes), ale aj daň z emisných kvót. Ďalšou možnosťou zlepšenia právnej úpravy minimálnej dane právnickej osoby by bolo presunutie predmetného ustanovenia na iné miesto zákona o dani z príjmov s tým, že by bolo vhodné aj zmeniť názov daného ustanovenia. A to z dôvodu, aby názov a umiestnenie úpravy predmetného inštitútu v zákone neevokovali, že ide o obdobu úpravy minimálnej dane fyzickej osoby. Okrem uvedených konceptov na zlepšenie právnej úpravy, samozrejme, existujú aj ďalšie, a to napríklad koncepty vyplývajúce z vyššie spomínaných príspevkov.¹⁸ Domnievame sa však, že v každom koncepte úpravy minimálnej dane právnickej osoby sa nájdu určité pozitíva, ako aj negatíva, keďže žiadna právna úprava nie je dokonalá, a to dvojnásobne platí o právnej úprave týkajúcej sa daní.

Záver

S účinnosťou od 1. 1. 2024 bola na území Slovenskej republiky zavedená minimálna daň právnickej osoby. Ide o daň právnickej osoby, ktorú platí daňovník za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia ako výška minimálnej dane ustanovenej pre jednotlivého daňovníka, alebo daňovník, ktorý vykázal daňovú stratu. Dôvodom zavedenia minimálnej dane právnickej osoby bolo zvýšenie príjmov štátneho rozpočtu a boj proti daňovej optimalizácii firiem. Minimálna daň právnickej osoby však v slovenskom právnom poriadku nebola úplnou novinkou. Ide o obdobu daňovej licencie, ktorá bola zrušená s účinnosťou od 1. januára 2018. Z hľadiska porovnania právnej úpravy súčasnej minimálnej dane právnickej osoby a daňovej licencie možno konštatovať, že súčasná úprava je z teoretického hľadiska lepšia, pretože viac zodpovedá podmienkam zákona o dani z príjmov. Na druhej strane treba poukázať na skutočnosť, že napriek tomu, že minimálna daň právnickej osoby je v súčasnosti považovaná za daň (uvedené vyplýva napríklad z nálezov Ústavného súdu SR, ktorý sa zaoberal aj charakterom daňovej licencie), nemá charakter dane z príjmu. V zmysle legálnych definícií predmetu dane a základu dane obsiahnutých v § 2 zákona o dani z príjmu by totiž platenie dane z príjmov malo byť viazané na dosiahnutie určitého príjmu alebo výnosu, prípadne na dosiahnutie základu dane, t. j. kladného rozdielu medzi zdaniteľnými príjmami a daňovými výdavkami. Pri minimálnej dani právnickej osoby však uvedené kritériá (dosiahnutie príjmu alebo výnosu, resp. dosiahnutie základu dane) naplnené byť nemusia. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že žiadna právna

¹⁸ Napríklad z názoru vysloveného v príspevku VERNARSKÝ, M. Daňová licencia v Slovenskom právnom poriadku. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenčný zborník vedeckých prác. II. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015.

úprava nie je dokonalá, pričom úmyslom tohto príspevku nebolo kritizovať právnú úpravu minimálnej dane právnickej osoby, ale vyvolať určitú diskusiu o jej súlade, resp. nesúlade s charakteristickými znakmi dane z príjmu.

Zdroje

Literatúra

- BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, Epos, 2015. ISBN 978-80-562-0091-9.
- BAKEŠ, M. *Finanční právo*. 3. aktual. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-667-0.
- BUKOVINA, J., REMETA, J. *Licencia spravodlivosti? Výhodnotenie fungovania daňovej licencie* [online]. Inštitút finančnej politiky. Ministerstvo financií SR. Komentár 2018/1. [cit. 2024-09-08]. Dostupné na: https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/3483/22/DPPO_licencia_201801.pdf.
- KAČALJAK, M., KUBINCOVÁ, S., JAMRICOVÁ, T., PÍRY, M., ÚRADNÍK, M., HLINKA, T. *Daňové právo*. Banská Bystrica: Belianum. Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici, 2022. ISBN 978-80-557-2003-6.
- KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby (vymedzenie pojmov a právna úprava)*. Banská Bystrica: Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela, 2009. ISBN 978-80-8083-911-6.
- Pozmeňujúce a dopĺňujúce návrhy Výboru Národnej rady Slovenskej republiky pre financie a rozpočet k vládnemu návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (tlač 613). Príloha k uzn. č. 261, 39. schôdza. [online]. [cit. 2024-09-10]. Dostupné na: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=392932>.
- RADVAN, M., MRKÝVKA, P. a kolektív. *Dúchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2016. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, edice Scientia, sv. č. 567. ISBN 978-80-210-8395-0.
- SAXUNOVÁ, D., CHORVATOVIČOVÁ, L., MÁLACH, P. *Reforma finančnej správy v kontexte stratégie Európa 2020. Európska ekonomická integrácia v kontexte aktuálneho vývoja a výziev pre členské štáty Európskej únie. Zborník vedeckých príspevkov* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-497-3. [cit. 2024-09-11]. Dostupné na: https://www.fm.uniba.sk/fileadmin/fm/Veda/Forum_bilateralne/zbornik-eu-ekonomicka-integracia_v3.pdf.
- SAXUNOVÁ, D., SZARKOVÁ, R. *Odložená daňová pohľadávka a daňová licencia v účtovníctve podnikov Európskej únie*. In *Európska ekonomická integrácia v kontexte aktuálneho vývoja a výziev pre členské štáty Európskej únie. Zborník vedeckých príspevkov* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-497-3. [cit. 2024-09-11]. Dostupné na: https://www.fm.uniba.sk/fileadmin/fm/Veda/Forum_bilateralne/zbornik-eu-ekonomicka-integracia_v3.pdf.

VERNARSKÝ, M. Daňová licencia v Slovenskom právnom poriadku. In *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenčný zborník vedeckých prác. II. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. 2015. ISBN 978-80-8152-304-5.

Právne predpisy

KStG – Körperschaftsteuergesetz 1988.
Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

Judikatúra

Nález Ústavného súdu SR zo dňa 4. 11. 2015, sp. zn. PL. ÚS 14/2014.

ZMĚNY DANÍ Z PŘÍJMŮ PO SKONČENÍ PANDEMIE COVIDU-19

Petra Kerndlová¹

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0000-0001-9167-5860

petra.kerndlova@prf.cuni.cz

Abstrakt

Během pandemie covidu-19 a po jejím skončení se ve společnosti, světové ekonomice i na úrovni států objevilo několik specifických ekonomických a sociálních trendů, které měly významný dopad na veřejné finance a jednou z jejich příčin byla právě pandemie koronaviru. Mezi hlavní trendy patřilo zpomalení ekonomického růstu, zvýšení digitalizace a prohloubení nerovností ve společnosti. Tento příspěvek se zabývá změnami v oblasti zdanění příjmů, jež by mohly přispět k posílení odolnosti a obnovení zdraví veřejných financí oslabených v důsledku pandemie koronaviru. Cílem je vyhodnotit, zda česká daňová legislativa, konkrétně v oblasti daní z příjmů, odpovídá optimálním změnám pro dosažení tohoto cíle, a případné odchylky mezi právem *de lege lata* a *de lege ferenda* vysvětlit. Příspěvek dospívá k závěru, že česká právní úprava zdanění příjmů obsahuje pouze polovinu z identifikovaných optimálních opatření. Některá již byla součástí platné daňové legislativy, zatímco jiná byla přijata během pandemie nebo po jejím skončení. Nejvýraznější nedostatky se týkají oblasti řešení prohlubujících se nerovností. Zejména chyběla opatření zaměřená na podporu osob s nízkými příjmy, které byly pandemií zasaženy nejvíce.

Klíčová slova:

daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob; dorovnávací daně; pandemie koronaviru.

DOI: 10.71372/SBUC3967

Changes of the Income Taxes after the Coronavirus Pandemic

Abstract

During and after the COVID-19 pandemic, several specific economic and societal trends emerged at the societal, global economic as well as at the economic on national levels, significantly impacting public finances. One of the key drivers of these trends was the coronavirus pandemic. The main

¹ Mgr. Bc. Petra Kerndlová, působí jako doktorandka na katedře finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daňového práva a veřejných financí.

trends included a slowdown in economic growth, an increase in digitalization, and a deepening of social inequalities. This paper addresses changes in the area of income taxation that could be adopted to strengthen resilience and restore the health of public finances weakened by the pandemic. The aim is to assess whether Czech tax legislation, specifically in the area of income taxation, aligns with optimal measures to achieve this goal and to explain any discrepancies between the law *de lege lata* and *de lege ferenda*. This paper concludes that Czech income tax legislation incorporates only half of the optimal measures. Some were already part of the existing legal framework, while others were adopted during or after the pandemic. The most significant shortcomings were identified in addressing deepening inequalities, particularly due to the lack of measures targeting support for low-income individuals, the group most affected by the pandemic.

Keywords:

personal income tax; corporate tax; global minimum tax; coronavirus pandemic.

Úvod

Pandemie koronaviru měla kromě zdravotnických následků také výrazný negativní dopad na veřejné finance v řadě světových zemí. Zhoršení stavu veřejných financí nebylo způsobeno pouze pandemií, ale i kvůli již dříve existujícím strukturálním ekonomickým a sociálním trendům. Přesto to byla právě pandemie koronaviru, která akcelerovala či zesílila dopady těchto trendů.

Tento příspěvek se zaměřuje na změny v oblasti zdanění příjmů, které by měly být implementovány v reakci na identifikované ekonomické a sociální trendy. Dále se bude věnovat opatřením, která byla přijata v České republice v průběhu pandemie koronaviru i po jejím skončení. Cílem příspěvku je posoudit, zda česká právní úprava zdanění příjmů odpovídá doporučeným opatřením, a objasnit případné rozdíly mezi právem *de lege lata* a *de lege ferenda*.

Díličními ekonomickými a sociálními trendy způsobenými pandemií koronaviru se zabývala řada zahraničních i domácích publikací a článků.² Souhrnně se tomuto tématu věnovala zpráva³ připravená pro ministry financí a guvernéry centrálních

² Např. ANDREWS, D., CHARLTON, A., MOORE, A. COVID-19, productivity and reallocation: Timely evidence from three OECD countries. Online. *OECD Economics Department Working Papers*, no. 1676 (2021). Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.1787/d2c4b89c-en>. [citováno 2024-09-13].

HANUSHEK, E., WOESSMANN, L. The economic impacts of learning losses. Online. *OECD Education Working Papers*, no. 225 (2020). Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.1787/21908d74-en>. [citováno 2024-09-13]; ÚŘAD VLÁDY ČESKÉ REPUBLIKY. *Podnět Pracovní skupiny rady vlády pro rovnost žen a mužů k dopadům pandemie covid-19 na rovnost žen a mužů k situaci rodin*. PDF. Online. In: vlada.gov.cz 26. 2. 2021. Dostupné z: https://vlada.gov.cz/assets/ppov/rovne-prilezitosti-zen-a-muzu/Aktuality/PS_k_dopadum_covid_na_rovnost_k_situaci_rodin_2021_2.pdf. [citováno 2024-09-13]; LIVOROVÁ, B., MICHÝLEK, O., MUSIL, K., RUSCHKA, A., ŠARBOCH, M. *Zpomalení růstu dlouhodobého potenciálu české ekonomiky*. Online. In: cnb.cz 2. 8. 2024. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/menova-politika/zpravy-o-menove-politice/boxy-a-clanky/Zpomaleni-rustu-dlouhodobeho-potencialu-ceske-ekonomiky>. [citováno 2024-09-13].

³ OECD. *Tax and Fiscal Policies after the COVID-19 Crisis: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italy*. Online. In: oecd.org, Paříž, 2021.

bank v rámci skupiny G20. Tato zpráva také navrhuje některá opatření v oblasti zdanění příjmů, která mohou pomoci zmírnit dopady vybraných ekonomických a sociálních trendů.

V české odborné literatuře doposud nevyšla publikace či jiný příspěvek, který by se specificky zabýval tím, zda byly změny ve zdanění příjmů v České republice přijaty v souladu s doporučeními (tak, jak jsou formulovány právní a ekonomickou teorií) pro obnovu veřejných financí. V tomto ohledu jsem tedy identifikovala výzkumnou mezeru, kterou pomůže provedený výzkum zaplnit. Nicméně je třeba na tomto místě zmínit, že existuje řada publikací, které zkoumají změny daňového práva v průběhu pandemie koronaviru a bezprostřední dopad těchto změn na veřejné finance.⁴

Klíčovou výzkumnou otázkou tohoto příspěvku je: „Byly změny ve zdanění příjmů během a po skončení pandemie koronaviru schopny efektivně ovlivnit identifikované ekonomické a sociální trendy, a tím přispět k posílení odolnosti a zdraví veřejných financí?“. Odpověď na tuto výzkumnou otázku by měla umožnit vyhodnotit, zda změny zdanění příjmů byly přijaty za účelem vypořádání se s dopady identifikovaných ekonomických a sociálních trendů, či byly motivovány jinými faktory.

Metodologie

K zodpovězení výzkumné otázky, zda „Byly změny ve zdanění příjmů během a po skončení pandemie koronaviru schopny efektivně ovlivnit identifikované ekonomické a sociální trendy a tím přispět k posílení odolnosti a zdraví veřejných financí?“ budou použity primárně metody analytické a deskriptivní.⁵ Nejprve budou identifikovány konkrétní ekonomické a sociální trendy a bude vyhodnoceno, zda tyto trendy mají význam i pro Českou republiku. Poté budou navrženy konkrétní optimální změny, které mohou pomoci zmírnit jejich dopady. Na základě těchto poznatků budou v českém právním řádu vyhledány změny v oblasti zdanění příjmů,

Dostupné z: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policies-after-the-covid-19-crisis.htm. [citováno 2024-09-13].

⁴ Např. BOHÁČ, R. Změny daňového práva v České republice jako řešení koronavirové krize?. In ŠTRKOLEC, M., VARTAŠOVÁ, A., STOJÁKOVÁ, M., SIMIČ, S. (eds.) *Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 65–84. Dostupné z: <https://doi.org/10.33542/SCD21-0043-1-03>. [citováno 2024-11-16]; KOZEL, Michal. Taxes in the Czech Republic at the time of COVID-19, *Analýzy i Studia CASP*. 2021, vol. 11(2). Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.33119/ASCASP.2021.2.3>. [citováno 2024-11-16]; RADVAN, M., SVOBODOVÁ, T. Reformy daňového práva v (ne)souvislosti s covid-19. *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2021, č. 2, s. 69–84. Dostupné z: <https://doi.org/10.33542/SIC2021-2-06>. [citováno 2024-11-16]; ZELENŠKÁ, T., BELLOV, J. Tax Changes in the Czech Republic in the COVID-19 Pandemic. *Review of European and Comparative Law*. 2022, vol. 50(3). Dostupné z: <https://doi.org/10.31743/recl.13388>. [citováno 2024-11-16].

⁵ BOBEK, M. Výzkum v právu: reklama na Nike anebo kvantová fyzika? *Jurisprudence*. 2016, č. 6, s. 3–10.

kteřé byly přijaty během a po skončení pandemie koronaviru, a budou porovnány s doporučenými optimálními změnami. Na závěr budou zhodnoceny rozdíly mezi právní úpravou zdanění příjmů *de lege lata* a *de lege ferenda*.

Výzkum a výsledky

Byly identifikovány tři klíčové ekonomické a sociální trendy: 1) zpomalení ekonomického růstu, 2) zvýšení digitalizace, 3) prohloubení nerovností ve společnosti.

Zpomalení ekonomického růstu přineslo snížení daňových výnosů a zvýšený tlak na udržitelnost veřejného dluhu a zajištění dostatečné životní úrovně obyvatel. V České republice růst produktivity dlouhodobě zpomaluje, což se projevuje mimo jiné zhoršováním podmínek pro podnikání, stagnací podílu výdajů na vědu a výzkum či snížením soukromých investičních aktivit v oblasti výzkumu. Pandemie koronaviru představovala také jeden ze zásadních strukturálních zlomů české ekonomiky.⁶ V důsledku nejružnějších lockdownů a omezení došlo k prudkému propadu ekonomiky, přičemž v roce 2020 došlo k propadu HDP o 5,3 % oproti předchozímu kalendářnímu roku,⁷ což bylo více než po finanční krizi v roce 2008.

Pandemie koronaviru také urychlila vývoj v oblasti digitalizace, a to jak v soukromém, tak i veřejném sektoru.⁸ Ačkoliv to může vypadat na první pohled pouze jako pozitivní trend, nemusí tomu tak po bližším zkoumání být. Digitalizace totiž může přinášet nové výzvy a omezení, se kterými je třeba se vypořádat v rámci úpravy daní z příjmů.

Vyšší digitalizace také přispěla k prohloubení nerovností ve společnosti. Ne všechny obory mohou digitalizaci při práci využít a například děti z nízkopříjmových rodin mohly být znevýhodněny při distančním vzdělávání. V České republice je Giniho index, který měří příjmové nerovnosti, v porovnání s jinými zeměmi relativně nízký, nicméně v období pandemie došlo k jeho nárůstu.⁹ Studie IDEA¹⁰ také

⁶ LIVOROVÁ, B., MICHÝLEK, O., MUSIL, K., RUSCHKA, A., ŠARBOCH, M. *Zpomalení růstu dlouhodobého potenciálu české ekonomiky*. Online. In: cnb.cz 2. 8. 2024. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/menova-politika/zpravy-o-menove-politice/boxy-a-clanky/Zpomaleni-rustu-dlouhodobeho-potencialu-ceske-ekonomiky>. [citováno 2024-09-13].

⁷ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Graf – Vývoj hrubého domácího produktu v ČR (ve stálých cenách)*. Online. In: csu.gov.cz. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/vyvoj-hrubeho-domaciho-produktu-v-cr-ve-stalych-cenach>. [citováno 2024-09-13].

⁸ MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Pandemie koronaviru urychluje digitalizaci a využívání inovací. Pomáhají zvládat nestandardní a krizové situace*. Online. In: mpo.gov.cz, 13. 5. 2020. Dostupné z: <https://www.mpo.gov.cz/cz/rozcestnik/pro-media/tiskove-zpravy/pandemie-koronaviru-urychluje-digitalizaci-a-vyuzivani-inovaci--pomahaji-zvladat-nestandardni-a-krizove-situace--254567/>. [citováno 2024-09-13].

⁹ WORLD BANK GROUP. *Gini index – Czechia*. Online. In: data.worldbank.org. Dostupné z: https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?name_desc=false&locations=CZ. [citováno 2024-09-13].

¹⁰ KALÍŠKOVÁ, K., ZAPLETALOVÁ, L. *Kompenzace ztráty příjmů v pandemii covid-19: vítězové a poražení*. Online. Národohospodářský ústav AV ČR, 2022. Dostupné z: IDEA CERGE EI, <https://>

potvrzuje, že pandemie koronaviru zasáhla osoby s nízkými příjmy mnohem více než ty s příjmy vyššími.

Tabulka níže poskytuje přehled optimálních změn pro jednotlivé trendy. V prvním sloupci je dále naznačeno, zda byla konkrétní optimální změna přijata i v České republice, ať už v průběhu či po skončení pandemie koronaviru. Pokud bylo opatření přijato, je značeno „✓“; pokud bylo přijato opačné opatření, je označeno „x“; a pokud nedošlo k významnějším změnám v dané oblasti, je označeno „–“. Podobnější popis veškerých změn s vysvětlením je uveden v části Diskuze.

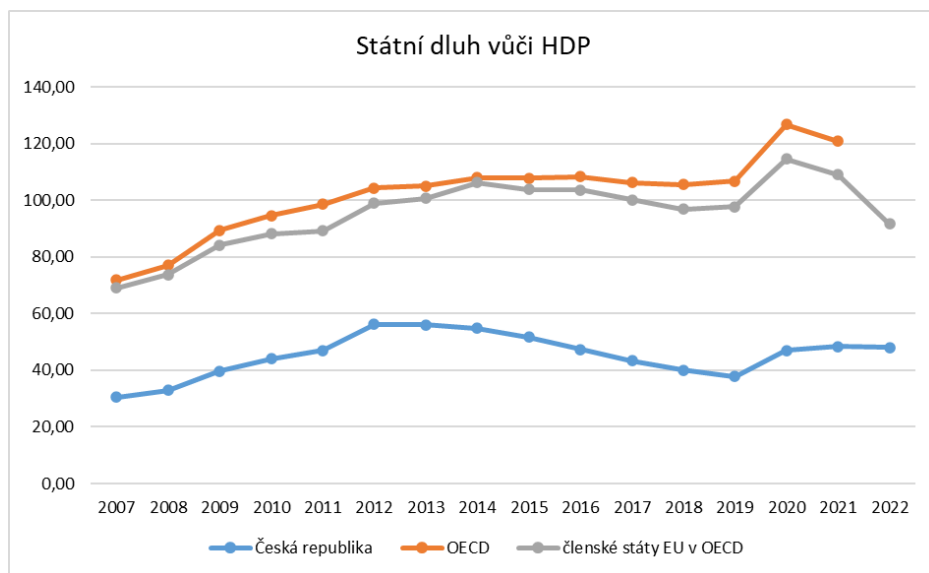
Trend	Optimální změny	Změny v České republice
Zpomalení ekonomického růstu	Podpora investičních pobídek a investic	✓
	Snížení DPPO	x
	Ochrana proti BEPS	✓
Zvýšení digitalizace	Využití při správě daní	✓
	Regulace kryptoaktiv	✓
	Zdanění digitálních nomádů	–
Prohloubení nerovností	Zdanění různých základů daně	✓
	Cílené slevy na dani	–
	Snížení příspěvků na veřejných pojistných	–
	Investice do lidského kapitálu	x

Diskuze

Pandemie koronaviru přinesla nejen globální zdravotní krizi, ale také způsobila prudký ekonomický propad v roce 2020, a to zejména kvůli lockdownům a obecné nejistotě. Tento stav výrazně ovlivnil veřejné finance, což vedlo k přijetí opatření jak na straně výdajů, tak i příjmů veřejných rozpočtů. Výdaje zpravidla rostly kvůli finanční pomoci osobám postiženým pandemií, zatímco daňové příjmy klesaly. Výsledkem byly vyšší rozpočtové deficity. V letech 2020 a 2021 výrazně vzrostl poměr státního dluhu vůči HDP a v roce 2020 dosáhl rozpočtový deficit vůči HDP rekordní úroveň ve srovnání s předchozími lety.

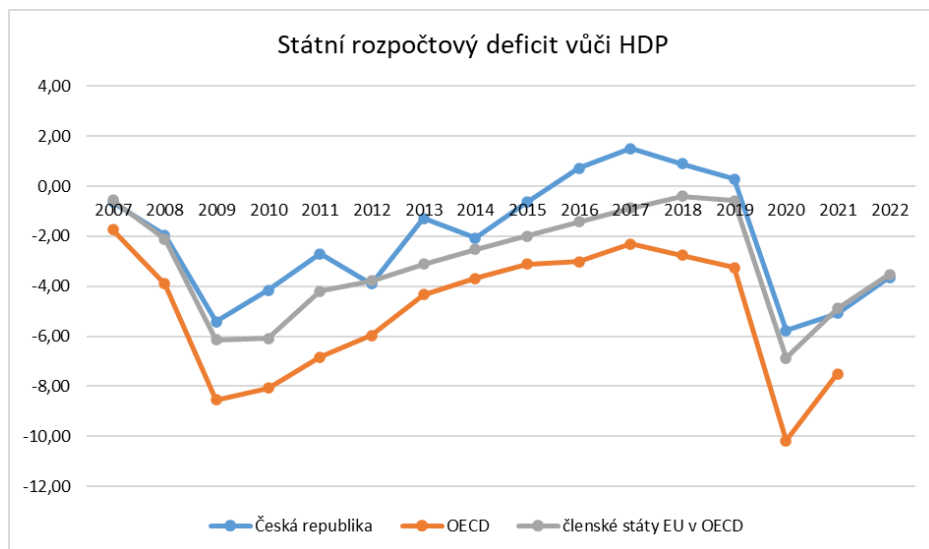
idea.cerge-ei.cz/files/IDEA_Studie_10_2022_Ztraty_prijmu_v_pandemii/IDEA_Studie_10_2022_Ztraty_prijmu_v_pandemii.html#p=1. [citováno 2024-09-13].

Obrázek 1: Státní dluh vůči HDP



Vlastní zpracování na základě dat OECD.

Obrázek 2: Státní rozpočtový deficit vůči HDP



Vlastní zpracování na základě dat OECD.

Aby byla opatření zaměřená na obnovu veřejných financí a jejich větší odolnost účinná, je důležité, aby zahrnovala nejen opatření v oblasti daňové, ale i v oblasti sociální, dotační a rozpočtové. Tento příspěvek se však zaměřuje pouze na změny ve zdanění příjmů.

Pandemie koronaviru nevyvolala vznik nových trendů, které by již dříve ve společnosti či ekonomice neexistovaly. Spíše urychlila a zesílila jejich projevy, což vyvolalo naléhavou potřebu je řešit. Kromě tří klíčových trendů zmíněných v části výzkum a výsledky zpráva OECD¹¹ identifikovala ještě dva další: stárnutí populace a environmentální udržitelnost spojenou s klimatickou změnou. Přestože stárnutí populace představuje významný problém, který ovlivňuje veřejné finance (například kvůli vyšším výdajům na důchody a zdravotní péči), neidentifikovala jsem příomou souvislost mezi stárnutím populace a pandemií koronaviru. Obdobně je tomu i u otázky environmentální udržitelnosti spojené s klimatickou změnou. Ačkoliv se jedná o důležité a aktuální problémy s možnými sociálními a ekonomickými dopady, není dle mého názoru zřejmá korelace mezi zhoršením životního prostředí (které by mělo dopady do veřejných financí) a pandemií koronaviru. Naopak, například kvalita ovzduší se (krátkodobě) zlepšila.¹²

Navržené optimální změny v oblasti zdanění příjmů jsem rozdělila podle identifikovaných trendů, přičemž některé z těchto změn se týkají více trendů najednou.

Jedním z nejdůležitějších opatření na podporu ekonomického růstu je **podpora investičních pobídek a investic obecně**.¹³ Doporučuje se, aby se podpora investic realizovala spíše prostřednictvím „výdajových“ konstrukčních prvků (zrychlené odpisy, položky odečitatelné od základu daně, slevy na dani atd.) než formou „příjmových“ konstrukčních prvků (snížení sazby daně, vynětí z předmětu daně atd.).^{14, 15} Pro zvýšení produktivity se doporučují investice do výzkumu, vývoje a dalších nehmotných aktiv. Vzhledem k tomu, že tyto investice se týkají především

¹¹ OECD. *Tax and Fiscal Policies after the COVID-19 Crisis: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italy*. Online. In: oecd.org, Paříž, 2021 Dostupné z: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policies-after-the-covid-19-crisis.htm. [citováno 2024-09-13].

¹² JONES, Ch. D., HICKMAN, J. E., RUMBOLD, S. T., WALTON, J., LAMBOLL, R. D. et al. The Climate Response to Emissions Reductions Due to COVID-19: Initial Results From CovidMIP. Online. *Geophysical Research Letters*. 28 April 2021, vol. 48, iss. 8. Dostupné z: <https://doi.org/10.1029/2020GL091883>. [cit. 2024-09-13].

¹³ ARDANAZ, M., CAVILLO, E., IZQUIERDO, A., PUIG, J. Growth-friendly fiscal rules? Safeguarding public investment from budget cuts through fiscal rule design. Online. *Journal of International Money and Finance*. March 2021, vol. 111. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.jimonfin.2020.102319>. [citováno 2024-09-13].

¹⁴ MAFFINI, G., XING, J., DEVEREUX, M. P. The Impact of Investment Incentives: Evidence from UK Corporation Tax Returns. Online. *American Economic Review*. August 2019, vol. 11, no. 3, pp. 361–389. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1257/pol.20170254>. [citováno 2024-09-13].

¹⁵ OECD. *Tax and Fiscal Policies after the COVID-19 Crisis: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italy*. Online. In: oecd.org, Paříž, 2021 Dostupné z: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policies-after-the-covid-19-crisis.htm. [citováno 2024-09-13].

start-upů, je třeba se vyhnout wind-fall efektu.¹⁶ Také existuje negativní korelace mezi výší investic a **zdaněním podnikání** (primárně právnických osob). V důsledku vyššího zdanění totiž subjekty tolik neinvestují.¹⁷ U nadnárodních korporací dále hrozí, že dojde k přesunu jejich sídel do jiných jurisdikcí, které jsou pro ně daňově výhodnější.¹⁸ Zdanění dividend nemá dle provedených studií významný dopad na provedené investice.¹⁹

V oblasti investičních pobídek nedošlo během ani po skončení pandemie koronaviru k zásadním změnám. Možnost uplatnit slevu na dani („výdajový“ konstrukční prvek) za předpokladu získání příslibu investiční pobídky (a splnění dalších podmínek) je v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) již od roku 2000. Aktuálně se plánuje zrychlení celého procesu získávání investičních pobídek,²⁰ ale to není změna ve zdanění. Naopak zavedení dorovnávacích daní může negativně zasáhnout do celého systému investičních pobídek, neboť za předpokladu, že relevantnímu subjektu poklesne v dané jurisdikci zdanění pod 15 % (a to i právě díky daňovému zvýhodnění investičních pobídek), bude se na něj vztahovat povinnost platit dorovnávací daň.²¹ Výdaje na výzkum a vývoj jsou i nadále podporovány prostřednictvím odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (opět se tedy jedná o „výdajový“ konstrukční prvek). Právní úprava v této oblasti od počátku pandemie zůstala víceméně nezměněná. Jelikož právní úprava zvýhodnění investičních pobídek i podpora výzkumu a vývoje již existuje, hodnotím optimální změnu podpory investic jako naplněnou.

V oblasti zdanění podnikatelské činnosti došlo k několika významným změnám: zvýšení sazby daně z 19 % na 21 %, ²² zavedení daně z neočekávaných zisků,²³ omezení daňové uznatelnosti některých nákladů (například stanovení limitu pro vstupní cenu osobního vozidla, zrušení daňové uznatelnosti tichého vína jako daru

¹⁶ Ibid.

¹⁷ DE MOOIJN, R. A., EDERVEEN, S. Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research. Online. *International Tax and Public Finance*. November 2003, vol. 10, pp. 673.693. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1023/A:1026329920854>. [citováno 2024-09-13].

¹⁸ OECD. *Tax and Fiscal Policies after the COVID-19 Crisis: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italy*. Online. In: oecd.org, Paříž, 2021 Dostupné z: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policies-after-the-covid-19-crisis.htm. [citováno 2024-09-13].

¹⁹ YAGAN, D. Capital tax reform and the real economy: The effects of the 2003 dividend tax cut. Online. *American Economic Review*. December 2015, vol. 105, no. 12, pp. 3531–3563. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1257/aer.20130098>. [citováno 2024-09-13].

²⁰ MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Česko bude pro investory lákavější. Proces získávání investičních pobídek se urychlí*. Online. In: mpo.gov.cz, 18. 1. 2024. Dostupné z: <https://www.mpo.gov.cz/cz/rozcestnik/pro-media/tiskove-zpravy/cesko-bude-pro-investory-lakavejsi--proces-ziskavani-investicnich-pobidek-se-urychli--279314/>. [citováno 2024-09-13].

²¹ Uvedeno ze strany jednoho z účastníků konference během diskuze po příspěvku.

²² Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

²³ Zákon č. 306/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

či některých zaměstnaneckých benefitů),²⁴ zavedení tzv. loss carryback,²⁵ zavedení možnosti vyloučit nerealizované kurzové rozdíly²⁶ či změnám v odpisech (zrušení daňových odpisů nehmotného majetku, zvýšení limitů a zavedení mimořádných odpisů). Zatímco první tři změny zvyšují zdanění právnických osob, ostatní změny se dají považovat za neutrální. Důvodem pro zvýšení zdanění byla zejména konsolidace veřejných rozpočtů a windfall efekt energetické krize a vysokých úrokových sazeb. Vzhledem k negativní korelaci mezi zdaněním a investicemi nelze tyto změny označit jako prorůstové. Dále byly v České republice na základě modelových pravidel OECD zavedeny dorovnávací daně,²⁷ jejichž cílem je právě zamezení eroze základu daně a vyvádění zisků do jiných jurisdikcí.

Zvýšení digitalizace přináší řadu příležitostí, jak zjednodušit a zefektivnit **správu daní**, a to například formou předvyplněných daňových přiznání. Digitalizace však přináší i **nové výzvy**, jako je zdanění kryptoaktiv či digitálních nomádů a dalších osob pracujících mimo klasický pracovní poměr.²⁸ Tyto oblasti vyžadují úpravu daňových předpisů nebo alespoň vyjasnění jejich použití pro tato specifika.

Během pandemie koronaviru došlo k významnému posunu v oblasti digitalizace správy daní, zejména díky spuštění daňového portálu MOJE daně, který zlepšil přehlednost a efektivitu správy daní a komunikaci se správcem daně.

V oblasti zdanění kryptoaktiv vydalo Generální finanční ředitelství (GFR) Informaci GFR k daňovému posouzení transakcí s kryptoměny (např. bitcoin).²⁹ Dále bylo přijato nařízení MíCA, které stanovuje nová pravidla pro poskytovatele služeb souvisejících s kryptoaktivy. V blízké době by mělo dojít k projednání návrhu na implementaci směrnice DAC 8, která se zaměřuje právě na transakce s kryptoaktivy. Pokud jde o zdanění digitálních nomádů (a dalších osob pracujících mimo klasický pracovní poměr), které je komplikované zejména v určení jejich daňového rezidentství, zatím nebyly přijaty žádné zásadní změny a ani nebylo navrženo komplexní řešení. Pro efektivní řešení tohoto problému bude nejspíše nutná mezinárodní spolupráce a úprava vzorových mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jež budou počítat i s těmito nestandardními formami výkonu práce.

²⁴ Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

²⁵ Zákon č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

²⁷ Zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny.

²⁸ OECD. *Tax and Fiscal Policies after the COVID-19 Crisis: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italy*. Online. In: oecd.org, Paříž, 2021. Dostupné z: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policies-after-the-covid-19-crisis.htm. [citováno 2024-09-13].

²⁹ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFR k daňovému posouzení transakcí s kryptoměny (např. bitcoin)*. PDF. Online. In: [financnisprava.cz](https://www.financnisprava.cz) 31. 3. 2022. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2022/informace-gft-k-danovemu-posouzeni>. [citováno 2024-09-13].

Změny zaměřené na zmírnění nerovností ve společnosti se soustředí především na zdanění příjmů fyzických osob, a to zejména nízko- a vysokopříjmových skupin. Hlavním cílem je, aby vysokopříjmové skupiny obyvatel neměly v důsledku různých konstrukčních prvků regresivní zdanění. Z toho důvodu se klade důraz na **stejně zdanění** (ve smyslu lineárního či progresivního zdanění) **příjmů z práce i kapitálových příjmů**.³⁰ Jednou z navrhovaných změn je zavedení **slevy na dani**, která by se vztahovala pouze na osoby s příjmy do určitého limitu.³¹ Vzhledem k tomu, že podstatnou část (hrubého) příjmu osob tvoří příspěvky na veřejná pojistná, doporučuje se u osob s nižšími příjmy tyto **příspěvky na veřejná pojistná** snížit.³² Doporučovaná je i **podpora investic do dovedností a lidského kapitálu**, například prostřednictvím odečitatelných položek.³³

Pozitivním krokem ke sjednocení zdanění různých druhů příjmů bylo zavedení progresivní sazby daně. Na rozdíl od solidární daně, která platila pouze pro příjmy ze závislé a samostatné činnosti a nezahrnovala kapitálové příjmy, se progresivní sazba týká všech dílčích základů, včetně kapitálových zisků.

Během pandemie i po jejím skončení nedošlo k přijetí žádné slevy na dani (případně jiného obdobného opatření), která by mířila pouze na poplatníky s nízkými příjmy. Místo toho docházelo k postupnému navyšování částky základní slevy na dani, kterou však mohou uplatnit všichni poplatníci, což není účel navrhovaného optimálního opatření. Naopak v rámci konsolidačního balíčku³⁴ došlo ke zrušení slevy na studenta, s odůvodněním, že studenti s nízkými příjmy slevu vůbec nevyužijí, neboť je již pokryta základní slevou na poplatníka.³⁵ Nedošlo ani k přijetí opatření ke snížení příspěvků osob s nízkými příjmy, naopak bylo zavedeno nemoženské pojištění hrazené zaměstnanci ve výši 0,6 %. Pozitivním krokem však bylo výše zmíněné zavedení progresivní sazby daně, která se týká všech dílčích základů, na rozdíl od solidární daně, která se vztahovala pouze na příjmy ze závislé a samostatné činnosti a nezahrnovala kapitálové příjmy.

V oblasti podpory investic do rozvoje dovedností a lidského kapitálu obecně nedošlo k významným změnám, s výjimkou zrušení možnosti odečíst úhradu zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání jako nezdanitelnou část základu daně. Tato možnost zůstala nadále zachována pouze pro osoby s příjmy ze samostatné činnosti, které si mohou výdaje na úhradu zkoušky uplatnit jako daňově uznatelný výdaj.

³⁰ OECD. *Tax and Fiscal Policies after the COVID-19 Crisis: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italy*. Online. In: oecd.org, Paříž, 2021. Dostupné z: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policies-after-the-covid-19-crisis.htm. [citováno 2024-09-13].

³¹ Ibid.

³² Ibid.

³³ OECD. *The Productivity Inclusion Nexus*. Online. In: oecd.org, Paříž, 2018. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264292932-en>. [citováno 2024-09-13].

³⁴ Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

³⁵ MINISTERSTVO FINANČÍ. *Ozdravný balíček*. Online. In: mfcf.cz, 23. 5. 2023. Dostupné z: <https://www.mfcf.cz/cs/ministerstvo/media/ozdravny-balicek>. [citováno 2024-09-13].

Důvod pro zrušení tohoto zvýhodnění není příliš zřejmý, nicméně dle mého názoru jde proti smyslu optimální změny, která požaduje podporu lidského kapitálu pro všechny pracující.

Z analyzovaných optimálních změn bylo v České republice během nebo po skončení pandemie koronaviru přijato pět, u tří nedošlo k žádným změnám právní úpravy a u dvou došlo k přijetí opatření, která byla opakem doporučených optimálních změn. Jelikož byla naplněna pouze polovina z uvedených optimálních změn, lze na výzkumnou otázku „Byly změny ve zdanění příjmů během a po skončení pandemie koronaviru schopny efektivně ovlivnit identifikované ekonomické a sociální trendy, a tím přispět k posílení odolnosti a zdraví veřejných financí?“ odpovědět, že pouze část těchto změn ve zdanění příjmů v průběhu a po skončení pandemie koronaviru měla potenciál ovlivnit vývoj identifikovaných ekonomických a sociálních trendů. V ostatních případech nebyla přijata opatření, která by byla v souladu s optimálními změnami.

Závěr

V úvodu tohoto příspěvku jsem si položila výzkumnou otázku, zda „Byly změny ve zdanění příjmů během a po skončení pandemie koronaviru schopny efektivně ovlivnit identifikované ekonomické a sociální trendy, a tím přispět k posílení odolnosti a zdraví veřejných financí?“.

Abych tuto otázku zodpověděla, nejprve jsem identifikovala hlavní ekonomické a sociální trendy, které ovlivňovaly veřejné finance a byly relevantní i v České republice – zpomalení ekonomického růstu, zvýšení digitalizace a prohloubení nerovností ve společnosti. Ve druhém kroku jsem určila optimální změny, které by v dlouhodobém horizontu měly pomoci obnovit zdraví veřejných rozpočtů po pandemii a zajistit jejich větší odolnost. Ve třetím, posledním kroku jsem zhodnotila, zda by mohla být opatření přijatá během či po skončení pandemie koronaviru považována za jednu z těchto optimálních změn, či nikoliv.

Vzhledem k tomu, že pouze u poloviny z optimální změn byla přijata odpovídající opatření, nebo už případně vhodný instrument v právní úpravě zdanění příjmů existoval, mohu uzavřít, že pouze část ze změn ve zdanění příjmů během a po skončení pandemie mohla ovlivnit vývoj identifikovaných ekonomických a sociálních trendů a tím přispět k dlouhodobé obnově zdraví veřejných rozpočtů a posílení jejich odolnosti. Největší nedostatky jsem shledala v nepřijetí dostatečných změn, které by odpovídaly optimálním opatřením navrhovaným ke snížení nerovností ve společnosti. To i přesto, že osoby s nízkými příjmy patří mezi skupiny obyvatelstva nejvíce zasažené pandemií, čímž se tyto osoby staly ještě zranitelnějšími.

Zdroje

Literatura

- ANDREWS, D., CHARLTON, A., MOORE, A. COVID-19, productivity and reallocation: Timely evidence from three OECD countries. Online. *OECD Economics Department Working Papers*, no. 1676 (2021). Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.1787/d2c4b89c-en>. [citováno 2024-09-13].
- ARDANAZ, M., CAVILLO, E., IZQUIERDO, A., PUIG, J. Growth-friendly fiscal rules? Safeguarding public investment from budget cuts through fiscal rule design. Online. *Journal of International Money and Finance*. March 2021, vol. 111. ISSN 0261-5606. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.jimonfin.2020.102319>. [citováno 2024-09-13].
- BOBEK, M. Výzkum v právu: reklama na Nike anebo kvantová fyzika? *Jurisprudence*. 2016, č. 6, s. 3–10. ISSN 1802-3843.
- BOHÁČ, R. Změny daňového práva v České republice jako řešení koronavirové krize?. I ŠTRKOLEC, M., VARTAŠOVÁ, A., STOJÁKOVÁ, M., SIMIĆ, S. eds. *Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 65–84. ISBN 978-80-574-0043-1. Dostupné z: <https://doi.org/10.33542/SCD21-0043-1-03>. [citováno 2024-11-16].
- DE MOOIJN, R. A., EDERVEEN, S. Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research. Online. *International Tax and Public Finance*. November 2003, vol. 10, pp. 673-693. ISSN 1573-6970. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1023/A:1026329920854>. [citováno 2024-09-13].
- HANUSHEK, E. A., WOESSMANN, L. The economic impacts of learning losses. Online. *OECD Education Working Papers*, no. 225 (2020). Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.1787/21908d74-en>. [citováno 2024-09-13].
- JONES, Ch. D., HICKMAN, J. E., RUMBOLD, S. T., WALTON, J., LAMBOLL, R. D. et al. The Climate Response to Emissions Reductions Due to COVID-19: Initial Results From CovidMIP. Online. *Geophysical Research Letters*. 28 April 2021, vol. 48, iss. 8. ISSN 1944-8007. Dostupné z: <https://doi.org/10.1029/2020GL091883>. [cit. 2024-09-13].
- KALÍŠKOVÁ, K., ZAPLETALOVÁ, L. *Kompenzace ztráty příjmů v pandemii covid-19: vítězové a poražení*. Online. Národohospodářský ústav AV ČR, 2022. Dostupné z: IDEA CERGE EI, https://idea.cerge-ei.cz/files/IDEA_Studie_10_2022_Ztraty_prijmu_v_pandemii/IDEA_Studie_10_2022_Ztraty_prijmu_v_pandemii.html#p=1. [citováno 2024-09-13].
- KOZEĽ, M. Taxes in the Czech Republic at the time of COVID-19, *Analizy i Studia CASP*. 2021, vol. 11(2). ISSN 2451-0475. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.33119/ASCASP.2021.2.3>. [citováno 2024-11-16].
- MAFFINI, G., XING, J., DEVEREUX, M. P. The Impact of Investment Incentives: Evidence from UK Corporation Tax Returns. Online. *American Economic Review*. August 2019, vol. 11, no. 3, pp. 361–389. ISSN 1944-7981. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1257/pol.20170254>. [citováno 2024-09-13].
- OECD. *Tax and Fiscal Policies after the COVID-19 Crisis: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italy*. Online. In: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policies-after-the-covid-19-crisis.htm. [citováno 2024-09-13].

- OECD. *The Productivity-Inclusiveness Nexus*. Online. In: oecd.org, Paříž, 2018. ISBN 978-92-64-29293-2. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264292932-en>. [citováno 2024-09-13].
- RADVAN, M., SVOBODOVÁ, T. Reformy daňového práva v (ne)souvislosti s covid-19. *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2021, č. 2, s. 69–84. ISSN 1339-3995. Dostupné z: <https://doi.org/10.33542/SIC2021-2-06>. [citováno 2024-11-16].
- YAGAN, D. Capital tax reform and the real economy: The effects of the 2003 dividend tax cut. Online. *American Economic Review*. December 2015, vol. 105, no. 12, pp. 3531-3563. ISSN 1944-7981. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1257/aer.20130098>. [citováno 2024-09-13].
- ZELENSKÁ, T., BELLOV, J. Tax Changes in the Czech Republic in the COVID-19 Pandemic. *Review of European and Comparative Law*, 2022, vol. 50(3). ISSN: 2545-384X. Dostupné z: <https://doi.org/10.31743/recl.13388>. [citováno 2024-11-16].

Právní předpisy

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 306/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
- Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.
- Zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny.

Internetové zdroje

- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Graf – Vývoj hrubého domácího produktu v ČR (ve stálých cenách)*. Online. In: csu.gov.cz. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/vyvoj-hrubeho-domaciho-produktu-v-cr-ve-stalych-cenach>. [citováno 2024-09-13].
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFŘ k daňovému posouzení transakcí s kryptoměny (např. bitcoin)*. PDF. Online. In: financnisprava.cz 31. 3. 2022. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stano-viska-a-sdeleni/2022/informace-gfr-k-danovemu-posouzeni>. [citováno 2024-09-13].
- LIVOROVÁ, Barbora; MICHÝLEK, Ondřej; MUSIL, Karel; RUSCHKA, Adam a Matěj ŠARBOCH. *Zpomalení růstu dlouhodobého potenciálu české ekonomiky*. Online, In: cnb.cz 2. 8. 2024. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/menova-politika/zpravy-o-menove-politice/boxy-a-clanky/Zpomaleni-rustu-dlouhodobeho-potencialu-ceske-ekonomiky>. [citováno 2024-09-13].
- MINISTERSTVO FINANČÍ. *Ozdravný balíček*. Online. In: mfcz.cz, 23. 5. 2023. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/ministerstvo/media/ozdravny-balicek>. [citováno 2024-09-13].

- MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Česko bude pro investory lákavější. Proces získávání investičních pobídek se urychlí*. Online. In: mpo.gov.cz, 18. 1. 2024. Dostupné z: <https://www.mpo.gov.cz/cz/rozcestnik/pro-media/tiskove-zpravy/cesko-bude-pro-investory-lakavejsi--proces-ziskavani-investicnich-pobidek-se-urychli--279314/>. [citováno 2024-09-13].
- MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Pandemie koronaviru urychluje digitalizaci a využívání inovací. Pomáhají zvládat nestandardní a krizové situace*. Online. In: mpo.gov.cz, 13. 5. 2020. Dostupné z: <https://www.mpo.gov.cz/cz/rozcestnik/pro-media/tiskove-zpravy/pandemie-koronaviru-urychluje-digitalizaci-a-vyuzivani-inovaci--pomahaji-zvladat-nestandardni-a-krizove-situace--254567/>. [citováno 2024-09-13].
- ÚŘAD VLÁDY ČESKÉ REPUBLIKY. *Podnět Pracovní skupiny rady vlády pro rovnost žen a mužů k dopadům pandemie covid-19 na rovnost žen a mužů k situaci rodin*. PDF. Online. In: vlada.gov.cz 26. 2. 2021. Dostupné z: https://vlada.gov.cz/assets/ppov/rovne-prilezitosti-zen-a-muzu/Aktuality/PS_k_dopadum_covid_na_rovnost_k_situaci_rodin_2021_2.pdf. [citováno 2024-09-13].
- WORLD BANK GROUP. *Gini index – Czechia*. Online. In: data.worldbank.org. Dostupné z: https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?name_desc=false&locations=CZ. [citováno 2024-09-13].

DAŇOVÉ ASPEKTY VE VAZBĚ NA NABYTÍ/POŘÍZENÍ A ZCIZENÍ NEMOVITÉ VĚCI

Jan Kopřiva¹

Fakulta podnikatelská VUT v Brně
xpkoprivaj@vutbr.cz

Abstrakt

Příspěvek se primárně zabývá srovnáním různých aspektů nabytí a pořízení nemovité věci. Pozornost je v článku cílena zejména na různé možnosti při pořízení nemovité věci pro fyzickou osobu nepodnikatele (nabytí fyzickou osobou nebo různými formami obchodních korporací) a na daňové dopady zcizení těchto nemovitých věcí. Článek si klade za cíl systematizovat stávající právní úpravu ve spojení s nabytím/pořízením a zcizením nemovitých věcí, s možnostmi daňové optimalizace a s identifikací sporných situací.

Klíčová slova:

nemovité věci; nabytí/zcizení; srovnání daňového režimu § 4 a § 10 ZDP; daně z příjmů.

DOI: 10.71372/THEN9001

Tax Aspects in Relation to the Acquisition and Disposal of Immovable Property

Abstract

The paper primarily deals with the comparison of various aspects of acquisition of immovable property, where the focus is on various forms of acquisition (acquisition by an individual, acquisition by various forms of business corporations) and the tax implications of the disposal of these properties. The article aims to systematize the existing legislation in connection with the acquisition and disposal of immovable property, the possibilities of tax optimization and the identification of controversial situations.

Keywords:

immovable property; acquisition/disposal; comparison of the tax regime of provision § 4 and § 10 of the Income Tax Act; Personal income tax x Corporate income tax.

¹ JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D., působí jako odborný asistent na Ústavu financí Fakulty podnikatelské VUT v Brně, dále jako advokát a insolvenční správce. Odborně se zaměřuje zejména na oblast převodu nemovitých věcí, insolvenčního a daňového práva.

Úvod

Nabytí a zcizení nemovitých věcí pro běžné fyzické osoby častokrát představuje jednu z nejdůležitějších finančních transakcí v celém jejich životě. Obecně lze říct, že nemovité věci jsou fyzickými osobami pořizovány přímo jejich jménem a v jejich prospěch (případně jsou pořizovány do společného jmění manželů² či do spoluvlastnictví). Další možností jejich nabývání je formou družstevního vlastnictví. Poměrně opomíjenou formou nabývání nemovité věci nepodnikajícími fyzickými osobami je její nabytí formou do vlastnictví nově založené právnické osoby, zejména ve formě s. r. o., která není založena za účelem podnikání, ale pouze za účelem nabytí tohoto majetku konkrétní fyzickou osobou, která z různých důvodů nechce být jejím přímým vlastníkem. Ačkoliv by se mohlo zdát, že se pak nejedná o nabývání do vlastnictví fyzické osoby, podstatou věci je skutečnost, že se jedná pouze o jediný záměr, a tím je vlastnictví nemovité věci fyzickou osobou, ač prostřednictvím obchodní korporace. Stěžejním spojujícím ukazatelem je tedy záměr fyzické osoby vlastnit danou nemovitou věc podobně jako např. u družstevního vlastnictví prostřednictvím obchodního podílu. Zdanění příjmů z prodeje a zcizení nemovitých věcí je s ohledem na hodnotu těchto věcí pro veřejné rozpočty důležitým zdrojem příjmů. V České republice je pak zdanění nabytí/zcizení nemovitých věcí upraveno zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Většina daňových poplatníků si pořizuje nemovitou věc pro účely vlastního bydlení a pro tuto kategorii je pak zcela nejvýhodnější daňový režim stanovený v ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. V případě, že si pak daňový poplatník pořizuje nemovitou věc další, nebo nikoliv pro účely bydlení, má celou řadu možností, jakým způsobem si tuto věc pořídit, a to zejména s ohledem na budoucí případný prodej a jeho daňový dopad – k tomu více dále.

Metodologie

Tento článek je primárně založen na doktrinálním výkladu práva jeho autorem, který je zároveň praktikujícím odborníkem. Autor článku spojuje doktrinální výklad práva s mnoholetou zkušeností v oboru jako praktikujícího advokáta (zejména v oblasti nemovitých věcí a daní), insolvenčního správce a vyučujícího právních a daňových předmětů Fakulty podnikatelské Vysokého učení technického v Brně. Autor článku se zabýval možnostmi nabývání vlastnictví nemovitých věcí fyzickými osobami a způsoby jejich (ne)zdanění, jak je zmíněno v úvodu článku, a ze své praxe tyto obohatil o další zástupné možnosti řešení nabytí takového vlastnictví fyzickou osobou prostřednictvím dalších subjektů či podílů v nich, které získal svou praxí. Dále tyto obohacuje o praktické možnosti řešení jejich zdanění a dílčích úkonů

² Společné jmění manželů.

nezbytných k provedeníh jejich případného zdanění či „nezdanění“ např. formou osvobození od daně.

Tento článek plní zejména funkci praktickou, kdy seznamuje čtenáře s možnostmi praktické aplikace práva a jeho výkladu, které nejsou z právní úpravy na první pohled zřejmé a čitelné. Následně tedy umožňuje naplnit i funkci argumentační, kdy seznamuje čtenáře s možnostmi právní argumentace v konkrétních případech na zmíněných ukázkách z právní praxe.

Autor dále seznamuje čtenáře s praktickými ukázkami aplikace práva v praxi na konkrétní kazuistice, čímž umožňuje její přesné převedení do praxe čtenáři tohoto článku. Autor také využívá komparativní metody ke zjištění nejefektivnějšího a nejvýhodnějšího výsledku při postupu nabývání vlastnictví. Autor srovná stejné případy s různým postupem nabytí a určí ten nejvhodnější.

Výzkum a výsledky

Pořízení nemovité věci

V případě úplatného pořízení nemovité věci může fyzická osoba využít dvě varianty, a to pořízení přímo fyzickou osobou (případně pořízení do společného jmění manželů či spoluvlastnictví), nebo pro účely koupě použít právnickou osobu (zejména s. r. o. či družstvo). V případě fyzické osoby je pak pro účely daňové optimalizace nutné zohlednit časové testy osvobození od daně upravené ustanovením § 4 ZDP, případně využít maximálně možnosti použití výdajů v ustanovení § 10 ZDP.

Pořízení nemovitých věcí je možné různými způsoby. Jedná se o **koupi, dědění, darování či případně směnu**.³ Z pohledu četnosti je nejčastější formou pořízení nemovité věci úplatné pořízení **kupní smlouvou**, která musí v tomto případě mít písemnou formu. V kupní smlouvě se prodávající zavazuje kupujícímu nemovitou věc předat a převést vlastnické právo k nemovité věci, kdy kupující se současně proti tomu zavazuje nemovitou věc převzít a zaplatit za ni kupní cenu.⁴ K problematice nutnosti uvedení kupní ceny v kupní smlouvě je zajímavý rozporuplný postup katastrálních úřadů.⁵ Uzavření kupní smlouvy samo o sobě ovšem není okamžikem nabytí vlastnického práva, k tomu dochází až vkladem do katastru nemovitostí. V případě, že je vklad vlastnického práva katastrálním úřadem povolen, dochází zpětně ke dni podání návrhu na vklad k nabytí vlastnického práva k nemovité věci příslušnou fyzickou osobou.⁶

³ Při uzavření směnné smlouvy se z daňového pohledu jedná o dvě samostatné kupní smlouvy.

⁴ Blíže ustanovení § 560 a § 2128 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

⁵ Blíže viz MUZIKÁŘ, V., KOVAČ MUZIKÁŘOVÁ, A. Je neuvedení ceny v kupní smlouvě o převodu nemovitostí důvodem pro zamítnutí návrhu na vklad vlastnického práva? *Bulletin advokacie*. 2023, č. 5.

⁶ Jedná se tzv. intabulační princip.

Druhým způsobem získání nemovité věci *inter vivos* je **darování**. Darovací smlouva ohledně nemovitých věcí musí mít také písemnou formu. K darování nemovitých věcí dochází nejčastěji v rámci rodiny. Z pohledu praxe autora je rozdělení rodinného majetku za života jednotlivce rozhodně generačně méně konfliktní než ponechání přechodu majetku až na dobu probíhajícího dědického řízení, a to i v případech, že bude existovat závěť, dědická dohoda či dědický spor. Z toho důvodu je darování autorem preferovanou variantou rozdělení majetku osoby. Z daňového pohledu je podstatné, jaký vztah je mezi dárce a obdarovaným. Velká část darovacích smluv je v případě fyzických osob od daně osvobozena, a to dle ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) ZDP. Podstatnou část těchto osvobozených příjmů pak tvoří nabytí bezúplatného příjmu od **příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší**, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů, a dále od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou.

PŘÍKLAD

Rodiče darují dceři a jejímu manželovi každému podíl id. ½ chaty. V případě vztahu dcera a rodiče se jedná o osvobozený příjem dle ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP. V případě vztahu manžel dcery a její rodiče (tchán a tchyně manžela) se jedná také o osvobozený příjem, opět dle ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP.

Rodiče darují dceři a jejímu manželovi každému podíl id. ½ chaty. V případě vztahu dcera a rodiče se jedná o osvobozený příjem dle ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP. V případě vztahu manžel dcery a její rodiče (tchán a tchyně manžela) se jedná také o osvobozený příjem, opět dle ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP.

Rozdílná situace nastane, pokud rodiče darují dceři a jejímu partnerovi každému podíl id. ½ chaty. V případě dcery se jedná stejnou situaci viz výše – osvobozený příjem dle ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP. Rozdílná situace je na straně partnera dcery, kdy příjem, který obdrží partner dcery, je příjmem, který je předmětem daně dle ustanovení § 10 odst. 1 písm. n) ZDP. V případě, že by ocenění podílu id. ½ bylo např. ve výši 1 500 000 Kč, byla by daň z příjmů fyzických osob bez dalších zohlednění ve výši 225 000 Kč. Situace by šla optimalizovat tak, že by rodiče nejprve darovali celou chatu své dceři – osvobozený příjem ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP. Dcera by pak darovala svému partnerovi podíl id. ½ chaty s tím, že příjem by pro jejího partnera byl osvobozen za podmínky, že by splnil ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP – tj. bezúplatný příjem nabytý od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou.

Třetím způsobem nabytí je **zdědění** nemovité věci, kdy na rozdíl od výše uvedené kupní či darovací smlouvy k přechodu vlastnického práva dochází již *mortis causa*. V České republice jsou příjmy z dědictví, ať již fyzických⁷ či právnických osob,⁸ od daně **osvobozeny**. Nutno poznamenat, že osvobození dědictví od daně z příjmů (či jiné daně) je ve světě poměrně méně časté. Například v Německu se výše dědické daně pohybuje dle míry příbuzenského vztahu v rozmezí 7 až 50 % s tím, že jednotlivé kategorie dědiců pak mají různou výši nezdanitelných částek (20 000 až 500 000 eur).⁹ V případě dědění bytu v ceně přibližně 10 000 000 Kč (400 000 eur) v Německu dcera zůstavitele zaplatí dědickou daň ve výši 0 eur, ale sourozenec zůstavitele pak zaplatí daň ve výši 95 000 eur. Dalším příkladem je pak Velká Británie, kde je dědická daň stanovena ve výši 40 %, a to od částky hodnoty 325 000 GBP.¹⁰ Nutno konstatovat, že myšlenky zavést dědickou daň po Evropě jsou poměrně časté.¹¹ V kontextu střední Evropy pak stejně jako Česká republika mají zrušenou dědickou daň Slovensko a Rakousko. V celosvětovém formátu pak ale nejsou výjimkou dědické daně i ve výši 50 % – viz např. výše uvedené Německo.

Relativně méně frekventovanou formou nabytí nemovité věci je **směna**. Tato forma je typická zejména v rámci různých druhů vypořádání pozemků či spoluvlastnických podílů, ať již na pozemcích, či jiných nemovitých věcech. Svým charakterem se právně a daňově jedná o dvě samostatné kupní smlouvy. V daném případě má jedna strana vždy postavení strany prodávající a současně strany kupující, kdy protihodnotou je zde převod vlastnictví druhé osoby na osobu první. Rozhodně se nejedná o bezúplatný převod, naopak cenu představuje hodnota nabyté nemovité věci, kdy současně se směnou může proběhnout i doplatek peněžní či jinou formou.¹²

Co se týče pořízení nemovité věci formou **družstevního podílu**, je autor přesvědčen o značných výhodách této právní formy. Dle statistiky Ministerstva pro místní rozvoj je v České republice necelých 10 % bytů v družstevním vlastnictví.¹³ Nejenom, že oproti vlastnictví fyzické osoby je doba osvobození od daně z příjmů fyzických osob u této formy vlastnictví 5 let,¹⁴ ale tato forma je stále zcela výjimečná z pohledu anonymity vlastnictví. V případě vlastnictví nemovité věci fyzickou

⁷ Ustanovení § 4a ZDP.

⁸ Ustanovení § 19b ZDP.

⁹ Blíže viz CHMELÍK, T. *Dědická daň a nemovitost v zahraničí* [online]. Dostupné z: <https://www.bpv-bp.com/clanek/dedicka-dan-a-nemovitost-v-zahranici/>.

¹⁰ *Daň z dědictví ve Velké Británii-vhodné kroky pro daňové plánování pro obyvatele Spojeného království a mimo Spojené království* [online]. Dostupné z: <https://www.dixcart.com/cs/uk-inheritance-tax-appropriate-tax-planning-steps-for-uk-and-non-uk-residents/>.

¹¹ Blíže viz KERLES, M. *Zachráni evropský sociální stát dědická daň? Vážně se o tom uvažuje* [online]. Dostupné z: <https://www.info.cz/zpravodajstvi-a-komentare/zachrani-evropsky-socialni-stat-dedicka-dan-vazne-se-o-tom-uvažuje>.

¹² SYRUČEK, V., SABOTINOV, V. a kol. *Realitní právo. Nemovitosti v realitní praxi*. Praha: C. H. Beck, 2020.

¹³ HRUŠKOVÁ, M. *7 rozdílů mezi nemovitostí a družstevním podílem* [online]. Dostupné z: <https://marketahruskova.cz/7-rozdilu-mezi-nemovitosti-a-druzstevnim-podilem/>.

¹⁴ Ustanovení § 4 odst. 1 písm. q) ZDP.

osobou je toto vlastnictví jednoduše zjistitelné díky veřejnosti katastru nemovitostí. V případě vlastnictví nemovité věci společností s ručením omezeným je toto vlastnictví jednoduše zjistitelné díky veřejnosti Veřejného rejstříku. V případě družstevního podílu pak jeho vlastnictví není veřejně dostupnou informací. Tato skutečnost pak může být i pro kupujícího poměrně odrazující skutečností, protože nemá, jak se přesvědčit, že nabývá podíl od skutečného vlastníka, resp. se musí spolehnout na potvrzení družstva o jeho členství.¹⁵

Dalšími odlišnostmi na straně tzv. družstevního bytu je skutečnost, že poplatník neplatí daň z nemovitosti, prodej podléhá zdanění daní z příjmů (není-li osvobozen – viz dále), kdy však tento příjem je pro správce daně poměrně obtížně zjistitelný. V případě převodu družstevního podílu sice dojde uvnitř družstva k přepisu vlastnictví družstevního podílu, ale tento přepis není z katastru či Veřejného rejstříku jakkoliv zjistitelný. Správce daně se tak o převodu může dozvědět jen v rámci oznámení tohoto většinou milionového příjmu bankou či velmi procentuálně omezeně v rámci vlastního šetření (např. daňová kontrola, ať již předmětného družstva či poplatníka, případně nějaká křížová kontrola).

V některých případech je zvláštní formou nabytí a zcizení nemovité věci prodejem (koupě) **obchodního podílu** ve společnosti, která má ve vlastnictví pouze a jenom nemovitou věc či nemovité věci. V daném případě odpadá výše uvedená možnost anonymity „družstevního“ vlastnictví, kdy majitel obchodního podílu je ve Veřejném rejstříku¹⁶ lehce dohledatelný. Zcela unikátní je však možnost prostřednictvím s. r. o. docílit např. v bytovém domě omezení převoditelnosti bytových jednotek. Příkladem může být dům, který byl zprivatizován jako majetek s. r. o., kdy každý společník má určený konkrétní byt a dle podlahové plochy stanoven podíl na společnosti. V daném případě, pokud by mělo dojít k prodeji takového obchodního podílu (jakéhosi kvazi bytu), je potřeba souhlasu valné hromady s. r. o.

Zcizení a daňový dopad

V této části bude nejprve pojednáno o zcizení nemovité věci v případě vlastnictví fyzické osoby. Zde z pohledu ZDP máme 3 možnosti:

- osvobození podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP – bydliště poplatníka 2 a více let,
- osvobození podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP – vlastnictví 10 a více let,¹⁷
- zdanění podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) ZDP.

¹⁵ Zajímavé srovnání družstevního vlastnictví s fyzickým vlastnictvím nemovitosti podává článek Markéty Hruškové, viz HRUŠKOVÁ, M. *7 rozdílů mezi nemovitostí a družstevním podílem* [online]. Dostupné z: <https://marketahruskova.cz/7-rozdilu-mezi-nemovitosti-a-druzstevnim-podilem/>.

¹⁶ Dostupné z: <https://msp.gov.cz/>.

¹⁷ V případě nabytí do 31. 12. 2020 je lhůta 5 let.

Osvobození bydliště

Z pohledu fyzických osob je v zásadě nejčastějším, resp. daňově nejvýhodnějším ustanovením § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, a to v případě, že je splněna podmínka bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. V tomto případě je potřeba vzít v úvahu, zda je skutečně splněna podmínka bydliště,¹⁸ dále postupné nabytí majetku a okamžik nabytí nemovité věci.¹⁹

V případě, že poplatník (prodávající) má bydliště uvedené v občanském průkazu shodné s adresou předmětu prodeje, správce daně bere tuto skutečnost téměř vždy za prokázanou. Již poměrně zažitou skutečností ale je, že trvalé bydliště²⁰ může být jedna věc a skutečné bydliště věc druhá. Zákon totiž stanoví, že občan může mít pouze jedno místo trvalého pobytu, a to v objektu určeném k bydlení, ubytování nebo individuální rekreaci.

Bydlištěm na území České republiky se pro účely ZDP rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.²¹ Pod pojmem „obvykle se zdržuje na území České republiky“ ZDP rozumí pobyt fyzické osoby na území ČR v délce alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce (souvisle nebo v několika obdobích).

K pojmu bydliště pak najdeme zákonnou definici v občanském zákoníku²², a to v jeho ustanovení § 80: „(1) Člověk má bydliště v místě, kde se zdržuje s úmyslem žít tam s výhradou změny okolností trvale; takový úmysl může vyplývat z jeho prohlášení nebo z okolností případu. Uvádí-li člověk jako své bydliště jiné místo než své skutečné bydliště, může se každý dovolat i jeho skutečného bydliště. Proti tomu, kdo se v dobré víře dovolá uvedeného místa, nemůže člověk namítat, že má své skutečné bydliště v jiném místě. (2) Nemá-li člověk bydliště, považuje se za ně místo, kde žije. Nelze-li takové místo zjistit, anebo lze-li je zjistit jen s neúměrnými obtížemi, považuje se za bydliště člověka místo, kde má majetek, popřípadě místo, kde měl bydliště naposledy.“

Ustanovení § 2 odst. 4 ZDP nevyžaduje, aby poplatník pobýval na území ČR po určitou minimální dobu, ale aby tu měl stálý byt a kvalifikované pouto k území v podobě úmyslu se zde trvale zdržovat.²³ Bydlištěm se tedy dle ustanovení § 2 odst. 4 ZDP rozumí stálý byt, který může daňový subjekt neustále (nepřetržitě) využívat (nikoliv jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu).²⁴

¹⁸ WADUROVÁ, L., HÁJEK, J., ANTOŠ, O. *Výklad pojmu bydliště pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí* [online]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/koordinacni-vybory/vyklad-pojmu-bydliste-pro-ucely-osvobozeni-od-dane-z-prijmu-fyzickych-osob-pri-prodeji-vybranych-nemovitych-veci-617>.

¹⁹ Blíže pokyn GFŘ D-22.

²⁰ Ustanovení § 10 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel.

²¹ Ustanovení § 2 odst. 4 ZDP.

²² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

²³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2018, sp. zn. 10 Afs 195/2017.

²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, sp. zn. 7 Afs 120/2014.

V případě, že se liší trvalé bydliště uvedené v občanském průkazu od skutečného bydliště a je to pro daně osvobození podstatné, je třeba existenci skutečného bydliště na adrese nemovité věci, které prodej je uskutečněn a má být osvobozen, správci daně dokázat.

Autor článku se ve své praxi setkal s různými způsoby prokázání bydliště správci daně.²⁵ Jedná se například o:

- svědectví sousedů,
- doručování zásilkových služeb (PPL, WOLT apod.) na danou adresu bydliště pro poplatníka,
- fotografie z různých akcí poplatníka na adrese bydliště (např. na sociálních sítích).

Osvobození splněním časového testu

Druhým způsobem možnosti osvobození je aplikace ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. Toto ustanovení se týká těch nemovitých věcí, kde poplatník neměl (nemohl mít) bydliště, a doba mezi nabytím a prodejem přesáhla 10 let. Tato lhůta byla stanovena novelou ZDP²⁶ a došlo tak k prodloužení původní lhůty z 5 na 10 let. Nově je také možno v případě nesplnění 10leté lhůty nahradit tuto podmínku uspokojením vlastní bytové potřeby. Tato situace může být v některých případech docela praktická, příkladem může být poplatník, který například zdědí nějakou nemovitou věc, kterou neužívá (nebydlí v ní), a následně se rozhodne obstarat si bytovou potřebu.

Definice bytové potřeby je v ZDP upravena v ustanovení § 4b ZDP. Zmíněná novela ZDP, zákon č. 386/2000 Sb., zrušila původní vymezení pojmu bytová potřeba uvedená v ustanovení § 15 odst. 3 ZDP a přesunula jej do ustanovení § 4b DZP. Bytová potřeba je pak definována v ustanovení § 4b odst. 1 ZDP např. jako výstavba rodinného domu, úplatné nabytí pozemku pro budoucí výstavbu rodinného domu (výstavba musí být provedena do 4 let od nabytí pozemku), úplatné nabytí rodinného domu, bytu apod., splacení vkladu právnické osobě jejím členem za účelem získání práva k nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu, údržba či změna stavby rodinného domu apod., vypořádání společného jmění manželů či dědictví, úhrada za podíl v obchodní korporaci jejím členem uskutečněná s převodem práva nájmu nebo jiného užívání bytu, splacení úvěru (zápůjčky) použitého poplatníkem na financování výše uvedených potřeb.

Ve zkratce řečeno, „neosvobozený příjem“ je nutno použít za účelem obstarání bytové potřeby do konce roku následujícího po roce, kdy tento příjem vznikl, a současně je nutné toto použití oznámit správci daně do konce lhůty pro podání

²⁵ Prokázání bydliště pro účely osvobození při prodeji bytu, rodinného domu. Dostupné z: <http://www.danovetipy.cz/clanky/detail/nemovitosti-51>.

²⁶ Novela ZDP zákon č. 386/2000 Sb.

daňového přiznání za období, ve kterém k jejich nabytí došlo.²⁷ Nedojde-li ke splnění výše uvedené podmínky, je tento příjem zdaněn dle ustanovení § 10 ZDP v následujícím zdaňovacím období s tím, že lhůta pro vyměření se počítá k okamžiku získání příjmu, nikoliv ve zdaňovacím období, kdy tyto prostředky nejsou použity.²⁸

PŘÍKLAD

Poplatník, který je fyzickou osobou, nabude v dědictví lesní pozemky po svém strýci v roce 2022. Tyto pozemky následně v roce 2023 prodá, ale rozhodne se z tohoto výnosu částečně financovat nově pořizovaný byt (pro účely bytové potřeby). Ve lhůtě pro podání daňového přiznání je pak poplatník povinen záměr pořídit si bytovou potřebu oznámit správci daně a v následujícím zdaňovacím období tuto bytovou potřebu pořídit. Cena pozemků ke dni nabytí činila 1 000 000 Kč. Poplatník se rozhodne v roce 2023 uskutečnit prodej pozemků v ceně 4 000 000 Kč. V daném případě by dílčí základ daně dle ustanovení § 10 ZDP potenciálně byl ve výši 3 000 000 Kč. V případě, že si poplatník pořídí do konce zdaňovacího období 2024 bytovou potřebu v ceně 3 000 000 Kč a vyšší, bude tento příjem zcela osvobozen dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. Ovšem v případě, že by kupní cena bytové potřeby byla nižší než realizovaný příjem z prodeje pozemků, např. jen 2 500 000 Kč, musel by v roce 2024 zdanit 500 000 Kč dle ustanovení § 10 ZDP.

Obecně je nutné se primárně věnovat časové ose nabytí a následného prodeje nemovité věci. Do lhůty se počítá celá řada dalších časových pásem, např. vlastnictví příbuzným v řadě přímé. Pokud jde o nemovitou věc nabytou děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem, zkracuje se doba časového testu, která je 10 let, pro osvobození příjmu z jejího prodeje o dobu, po kterou byla nemovitá věc ve vlastnictví takového zůstavitele.

PŘÍKLAD

Poplatník (vnučka) se rozhodne prodat chatu, kterou zdědila v roce 2022 po své babičce. Babička nabyla tuto chatu v roce 2000 po smrti svých rodičů. S ohledem na ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, dle kterého se do doby osvobození počítá i doba, po kterou věc vlastnil příbuzný v řadě přímé, je tento prodej od daně z příjmů fyzických osob osvobozen.

Dále je třeba se zabývat i časovým pásmem, po které nebyl poplatník vlastníkem, ale jen nájemcem na základě smlouvy o užívání družstevního bytu.²⁹ Současně

²⁷ Ustanovení § 4b odst. 2 ZDP.

²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2015, sp. zn. 4 Afs 86/2015, č. 3308/2015 Sb. NSS.

²⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 20/2011, č. 2372/2011 Sb. NSS.

pak je třeba vnímat i další okolnosti, např. rozdělování či scelování pozemků, kdy se tímto daňový režim osvobození od daně nemění.³⁰

PŘÍKLAD

Poplatník si v lednu 2019 pořídil družstevní podíl, s nímž byla spojena smlouva o užívání družstevního bytu. Družstvo se rozhodlo v roce 2023 převést byty do osobního vlastnictví, kdy poplatník se stal vlastníkem bytu v dubnu 2023. Následně poplatník tento byt v březnu 2024 prodal. S ohledem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 2 Afs 20/2011, časový test způsobující osvobození od daně, který je obsažený v ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, se vztahuje též na případy, kdy doba mezi nabytím a prodejem bytu přesahující 5 let v sobě zahrnuje i dobu, po kterou prodejce nebyl vlastníkem tohoto bytu, nýbrž byl jeho nájemcem na základě smlouvy o užívání družstevního bytu.

Zdanění dle ustanovení § 10 ZDP

V případě, že není splněna ani jedna z podmínek osvobození, musí poplatník příjem z prodeje nemovitých věcí zdanit v režimu ustanovení § 10 ZDP.³¹ V daném případě je pak zdaněn dle ustanovení § 10 odst. 4 ZDP rozdíl mezi příjmy a výdaji prokazatelně vynaloženými na jejich dosažení. Výdajem pak je vždy cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt. Z pohledu způsobů nabytí je to pak cena kupní v případě úplatného pořízení věci, v případě bezúplatného nabytí pak cena zjištěná.³² Vedle základního výdaje pořizovací ceny (ceny zjištěné) pak může poplatník v ustanovení § 10 ZDP použít jako výdaj další výdaje, které s předmětnou nemovitou věcí souvisí. Jedná se zejména o technické zhodnocení, opravu nemovité věci, údržbu nemovité věci, ostatní související výdaje uskutečněné s prodejem (např. zaplacená odměna realitní kanceláři, náklady na právní poradenství, úschovu atd.). V rámci uplatňování výdajů v režimu ustanovení § 10 ZDP pak platí pravidlo, že jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmů vyšší než příjmy, tak se k vyšším výdajům, než jsou příjmy, nepřihlíží. Naopak v rámci jednoho druhu příjmů mohou ztrátu z jednoho druhu příjmů kompenzovat vůči výnosu z druhého příjmu.

PŘÍKLAD

Poplatník realizuje ve stejném zdaňovacím období roku 2024 dva neosvobozené příjmy z pozemků, kdy pozemek první byl poplatníkem pořízen v roce 2020 za 200 000 Kč a prodán v roce 2024 za 150 000 Kč (z daného obchodu mu vychází dílčí

³⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2008, sp. zn. 2 Afs 70/2007, č. 1631/2007 Sb. NSS.

³¹ Ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP.

³² Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

ztráta 50 000 Kč). Druhý pozemek byl pořízen v roce 2021 za 300 000 Kč a prodán v roce 2024 za 450 000 Kč (z daného obchodu vychází dílčí příjem 150 000 Kč). Jelikož se jedná o stejnou kategorii příjmů dle ustanovení § 10 ZDP, je možné dílčí ztrátu z jednoho obchodu započíst proti příjmu z druhého obchodu a celkově by pak dílčí základ daně z ustanovení § 10 ZDP byl 100 000 Kč.

Další podstatnou skutečností v případě příjmů z prodeje nemovitých věcí je pak opakovanost, resp. soustavnost takovýchto příjmů. Existuje poměrně velké množství poplatníků, kteří se „soustavně“ zabývají nákupem a následným prodejem nemovitých věcí s tím, že tyto příjmy zdaňují v režimu ustanovení § 10 ZDP, místo režimu ustanovení § 7 ZDP,³³ včetně souvisejících plateb sociálního a zdravotního pojištění.³⁴ Podnikatelem je podle ustanovení § 420 občanského zákoníku osoba, která samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak **soustavně za účelem dosažení zisku**. Ohledně samostatnosti a účelu dosažení zisku není v tomto případě pochyb s tím, že stěžejním kritériem pro posouzení daňového režimu dle ustanovení § 7 nebo ustanovení § 10 ZDP je pak právě prvek soustavnosti. Soustavnost vyjadřuje, že činnost není pouze nahodilá nebo příležitostná. Vedle změny posouzení zdanění v režimu ustanovení § 7 a ustanovení § 10 ZDP pak může v dané situaci dojít také k naplnění skutkové podstaty trestného činu neoprávněného podnikání³⁵ a s ohledem na výše uvedené k dodanění sociálního a zdravotní pojištění.

Zdanění a směna

Směna nemovité věci je dle ZDP předmětem daně z příjmů fyzických osob, kdy ZDP v ustanovení § 3 odst. 2 stanoví, že příjem je mimo jiné i příjem dosažený směnou. V případě směny nemovité věci za jinou nemovitou věc je třeba posuzovat, co se z titulu směnné smlouvy považuje za příjem a co za daňově uznatelný výdaj na dosažení a udržení tohoto příjmu. V rámci každého příjmu je pak potřeba zkoumat, zda tento není osvobozen dle ustanovení § 4 ZDP, či aplikovat výdaje dle ustanovení § 10 odst. 4 a odst. 5 ZDP.

PŘÍKLAD

Nepodnikající fyzická osoba koupí v roce 2019 lesní pozemek, a to za kupní cenu 800 000 Kč. V roce 2023 tento pozemek smění za zahradu, jejíž cena byla pro účely

³³ Bližší viz PLOYER, J. *Nákup a prodej nemovitosti – podnikání nebo ostatní příjem?* [online]. Dostupné z: <http://www.ployer.cz/nakup-prodej-nemovitosti-podnikani-nebo-ostatni-prijem>.

³⁴ LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KRÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 18–19.

³⁵ Ustanovení § 251 trestního zákoníku.

směny stanovena znaleckým posudkem ve výši 1 200 000 Kč. Jelikož poplatník tento pozemek vlastnil kratší dobu, než je stanovená doba osvobození (v tomto případě 5 let), je příjem ve výši 1 200 000 Kč příjmem podle ustanovení § 10 ZDP s tím, že jako daňově uznatelný výdaj lze použít částku 800 000 Kč. Tedy dílčí základ daně dle ustanovení § 10 ZDP bude činit 400 000 Kč a daň z příjmů fyzických osob bez zohlednění slev apod. 60 000 Kč.

Zdanění vypořádání

Dalším institutem týkajícím se změny vlastnických poměrů (podílů), který je poměrně častý, je vypořádání spoluvlastnictví. ZDP nejprve řeší vypořádání společného jmění manželů a dle ustanovení § 3 odst. 4 písm. c) ZDP příjmy plynoucí z rozšíření či vypořádání společného jmění manželů nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob.

Jiný daňový dopad má vypořádání klasického podílového spoluvlastnictví. V daném případě není předmětem daně příjem z vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci podle spoluvlastnických podílů³⁶ nebo příjem z výměny pozemků při pozemkových úpravách podle zákona upravujícího pozemkové úpravy s výjimkou části pozemku, který je stavbou.³⁷

Ve vztahu k vypořádání je pak podstatné ustanovení § 4 odst. 2 ZDP, které stanoví, že doba mezi nabytím a prodejem pro účely osvobození dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a b) ZDP se nepřerušuje, pokud v době mezi nabytím a prodejem došlo k vypořádání mezi spoluvlastníky nemovité věci rozdělením podle velikosti jejich spoluvlastnických podílů a vypořádání společného jmění manželů.

Novelou ZDP z roku 2017³⁸ bylo doplněno, že osvobození se dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) použije i na příjmy z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitém věcem, přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k nim a vypořádání spoluvlastnictví ZDP stanovenou dobu. ZDP dále upravuje bezúplatné vypořádání spoluvlastnictví, které bývá většinou realizováno mezi příbuznými, kdy příjem obohaného spoluvlastníka je pak osvobozen dle ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) ZDP.

V dané věci rozhodoval také Nejvyšší správní soud, který stanovil, že příjem ze směny spoluvlastnických podílů na nemovitých věcech, v jejichž důsledku došlo ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, byl ve zdaňovacím období roku 2016 při splnění časového testu osvobozen od daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP.³⁹

³⁶ Ustanovení § 3 odst. 4 písm. g) bod 1 ZDP.

³⁷ Ustanovení § 3 odst. 4 písm. g) bod 2 ZDP.

³⁸ Zákon č. 170/2017 Sb.

³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2023, sp. zn. 55 Afs 5/2022.

Zdanění a podíl v korporaci

Příjmy z prodeje družstevního podílu v družstvu a obchodního podílu v s. r. o. jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny v případě, kdy doba mezi nabytím a prodejem přesáhne 5 let.⁴⁰ Za nabytí obchodního podílu se považuje zejména vznik podílu při založení korporace, nákup podílu či jeho zdědění a darování. V případě nabytí podílu zděděním od zůstavitele se výše uvedená lhůta pro osvobození zkracuje o tu dobu, po kterou byl podíl ve vlastnictví zůstavitele.

V případě, že podmínka pro osvobození příjmu z prodeje podílu není splněna, je nutné příjem zdanit a příjem bude součástí dílčího základu daně dle ustanovení § 10 odst. 1 písm. c) ZDP. Dílčí základ daně z tohoto příjmu je pak stanoven jako rozdíl mezi příjmem a výdajem (v daném případě nabývací cenou podílu). Nabývací cenou podílu pak může být hodnota splaceného vkladu společníka ve společnosti, pořizovací cena, pokud byl obchodní podíl nabyt úplatně, nebo cena určená znalecem, pokud byl podíl nabyt bezúplatně (zděděním nebo darováním). V případě, že nabývací cena podílu je vyšší než příjem, je dílčí základ daně z ustanovení § 10 ZDP ve výši 0 Kč. V daném případě lze opět využít započtení ztráty a příjmu ze stejného druhu příjmů.

Podstatným rozdílem u družstevního podílu i obchodního podílu je, že v případě zdanění neosvobozeného příjmu je výdajem pouze nabývací cena podílu podle ustanovení § 10 odst. 6 ZDP a není dále možno uplatnit jako výdaje na dosažení příjmu např. náklady vynaložené na rekonstrukci bytu.⁴¹

Diskuse

Autor článku se snažil nastínit různé způsoby nabytí a následné zcizení nemovitých věcí a jejich možné daňové dopady. Je zřejmé, že nabytí a případný následný prodej primární nemovité věci poplatníka, ve které má bydliště, je v daňovém dopadu ZDP téměř vždy od daně z příjmů fyzických osob osvobozen. Pokud si poplatník pořizuje další nemovitou věc za různým účelem (nebo ji nabyt dědictvím či darem), je třeba vždy vnímat, že s jejím dalším zcizením může nastat možnost zdanění v ustanovení § 10 ZDP.

V případě, že se jedná o soustavnou, resp. opakovanou činnost s jasným významem dosáhnout zisku, může dojít k situaci, že správce daně tuto situaci vyhodnotí ve všech důsledcích jako příjem spadající do ustanovení § 7 ZDP, včetně souvisejícího sociálního a zdravotního pojištění.

Autor článku se dále snažil nastínit situaci, kdy v případě pořizování první či další nemovité věci může dojít k využití podílu právnické osobě. Dlouhodobě zakořeněným

⁴⁰ Ustanovení § 4 odst. 1 písm. q) ZDP.

⁴¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2024, sp. zn. 1 Afs 27/2023.

způsobem v ČR je družstevní podíl. Je třeba vnímat i možnost porízení obchodního podílu v s. r. o., který s sebou přináší celou řadu „uživatelských“ výhod.

Z výše uvedeného autor vkládá do diskuse, jak postupovat v případě, že nepodnikající poplatník, fyzická osoba, si hodlá pořídit více nemovitých věcí, u kterých nemůže vyloučit postupný další prodej či transformaci v rámci rodiny. Autor se domnívá, že pro poplatníka je velmi výhodné kombinovat všechny výše popsané možnosti, nemovité věci přímo pro účely bydlení ve vlastnictví fyzické osoby, další (1–2) nemovité věci pro účely investice a případné další ve formě družstevního či obchodního podílu.

Závěr

Jak již bylo zmíněno, v případě úplatného porízení nemovité věci může fyzická osoba využít dvě varianty, a to porízení přímo fyzickou osobou (případně porízení do společného jmění manželů či spoluvlastnictví), nebo pro účely koupě použít právnickou osobu (zejména s. r. o. či družstvo). V případě fyzické osoby je pak pro účely daňové optimalizace nutné zohlednit časové testy osvobození v ustanovení § 4 ZDP. V případě porízení nemovité věci pro účely vlastního bydlení je samozřejmě daňově nejvýhodnější porízení fyzickou osobou, kdy tento příjem je bez dalšího osvobozen po 24 měsících mezi nabytím a prodejem, případně výnos z tohoto prodeje je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, pokud je použit pro další účely bydlení. V případě porízení dalších nemovitých věcí fyzickou osobou je pak pro účely daňové optimalizace nutno zohlednit celou řadu skutečností, a to zejména délku předpokládaného vlastnictví nemovité věci či zda bude nemovitou věc nějakým zásadním způsobem opravovat, rekonstruovat apod.

Dále je z pohledu ZDP třeba vnímat, zda se v případě porízení a následného prodeje nemovitých věcí nejedná o činnost opakovanou, prováděnou poplatníkem dle definice pojmu podnikání stanovené § 420 občanského zákoníku. Je zřejmé, že existuje poměrně široká skupina tzv. kvazipodnikatelů v oblasti nemovitých věcí, kteří své příjmy zdaňují v § 10 ZDP, kdy s ohledem na všechny související skutečnosti by v řadě případů měly tyto příjmy být zdaňovány v § 7 ZDP se všemi souvisejícími důsledky (mmj. sociální a zdravotní pojištění atd.).

Zdroje

Literatura

- DVOŘÁKOVÁ, V., PITTERLING, M., SKALICKÁ, H. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-316-9.
- LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KRÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. Praha: C. H. Beck, 2023. ISBN: 978-80-7400-922-8

- MACHÁČEK, I. Daňové řešení dědictví a darování v rámci rodiny. *e-Bulletin KDP ČR*. 2024, č. 24.
- MUZIKÁŘ, V., KOVAČ MUZIKÁŘOVÁ, A. Je neuvedení ceny v kupní smlouvě o převodu nemovitostí důvodem pro zamítnutí návrhu na vklad vlastnického práva? *Bulletin advokacie*. 2023, č. 5.
- PELC, V. *Daně z příjmů, zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN: 978-80-7400-833-7.
- SYRUČEK, V., SABOTINOV, V. a kol. *Realitní právo. Nemovitosti v realitní praxi*. Praha: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-80-7400-776-7.

Internetové zdroje

- Daň z dědictví ve Velké Británii-vhodné kroky pro daňové plánování pro obyvatele Spojeného království a mimo Spojené království* [online]. Dostupné z: <https://www.dixcart.com/cs/uk-inheritance-tax-appropriate-tax-planning-steps-for-uk-and-non-uk-residents/>.
- HRUŠKOVÁ, M. *7 rozdílů mezi nemovitostí a družstevním podílem* [online]. Dostupné z: <https://marketahruskova.cz/7-rozdilu-mezi-nemovitosti-a-druzstevnim-podilem/>.
- CHMELÍK, T. *Dědická daň a nemovitost v zahraničí* [online]. Dostupné z: <https://www.bpv-bp.com/clanek/dedicka-dan-a-nemovitost-v-zahranici/>.
- KERLES, M. *Zachráni evropský sociální stát dědická daň? Vážně se o tom uvažuje* [online]. Dostupné z: <https://www.info.cz/zpravodajstvi-a-komentare/zachrani-evropsky-socialni-stat-dedicka-dan-vazne-se-o-tom-uvazuje>.
- PLOYER, J. *Nákup a prodej nemovitosti – podnikání nebo ostatní příjem?* [online]. Dostupné z: <http://www.ployer.cz/nakup-prodej-nemovitosti-podnikani-nebo-ostatni-prijem>.
- Prokázání bydliště pro účely osvobození při prodeji bytu, rodinného domu* [online]. Dostupné z: <http://www.danovetipy.cz/clanky/detail/nemovitosti-51>.
- WADUROVÁ, L., HÁJEK, J., ANTOŠ, O. *Výklad pojmu bydliště pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí* [online]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/koordinacni-vybory/vyklad-pojmu-bydliste-pro-ucely-osvobozeni-od-dane-z-prijmu-fyzicky-ch-osob-pri-prodeji-vybranych-nemovitych-veci-617>.

Právní předpisy

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.
- Zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
- Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2008, sp. zn. 2 Afs 70/2007, č. 1631/2007 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 20/2011, č. 2372/2011 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, sp. zn. 5 Afs 72/2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2014, sp. zn. 2 Afs 4/2014.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, sp. zn. 7 Afs 120/2014.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2015, sp. zn. 4 Afs 86/2015, č. 3308/2015 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2018, sp. zn. 10 Afs 195/2017.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2023, sp. zn. 55 Afs 5/2022.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2024, sp. zn. 1 Afs 27/2023.

VYRUBENIE DANE Z PRÍJMOV V SLOVENSKEJ PRÁVNEJ ÚPRAVE

Soňa Kubincová¹

Fakulta práva Janka Jesenského VŠ Danubius Sládkovičovo

ORCID: 0009-0002-7967-697X

sona.kubincova@outlook.sk

Abstrakt

Podľa daňového poriadku, ktorý je na Slovensku považovaný za kódex daňového práva procesného, daň je vyrubená rozhodnutím správcu dane, podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania alebo zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie, alebo na účel podľa § 157b daňového poriadku. Príspevok poukazuje na možnosti vyrubenia dane z príjmov a súvisiace otázky. Cieľom príspevku je potvrdiť, resp. vyvrátiť hypotézu, že daň z príjmov môže byť podľa slovenskej právnej úpravy vyrubená len spôsobmi uvedenými v daňovom poriadku.

Kľúčové slová:

daň z príjmov; vyrubenie dane; daňový poriadok.

DOI: 10.71372/TBLR6363

Income Tax Assessment in Slovak Law

Abstrakt

According to the Tax Procedure Code, which in Slovakia is considered to be a code of procedural tax law, tax shall be assessed by a decision of tax administrator, filing of tax return, including supplementary tax return, or payment of tax in relation to which the obligation to file tax return does not exist, or for a purpose pursuant to Article 157b of the Tax Procedure Code. The paper highlights the possibilities of income tax assessment and related issues. The aim of the paper is to confirm or refute the hypothesis that income tax shall be assessed by under Slovak legislation only in the ways specified in the Tax Procedure Code.

Keywords:

income tax; tax assessment; assessment proceedings; Tax Procedure Code.

¹ Doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD., pôsobí ako univerzitná profesorka a vedúca Katedry verejného práva Fakulty práva Janka Jesenského Vysoké školy Danubius v Sládkovičove. Odborne sa venuje finančnému právu, daňovému právu a súvisiacim oblastiam práva. Vykonáva advokátsku prax.

Úvod

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) v zásade narušil dovtedy v teórii daňového práva uznávané pravidlá, a to aj vzhľadom na snahu zákonodarcu výslovné vymedziť niektoré skutočnosti, resp. členiť činnosti správcu dane na jednotlivé skupiny právnej úpravy. Tieto snahy zákonodarcu možno na jednej strane oceniť, pretože právna úprava správy daní sa stala prehľadnejšou, na druhej strane právny predpis nie je schopný obsiahnuť všetky situácie, ktoré môžu nastať. Možno konštatovať, že už vo vyhlásenom znení daňového poriadku sa vyskytli nejasnosti, ktoré sa viacerými novelami ešte zväčšili. Uvedené nedostatky, resp. nezrovnalosti sú často kritizované zo strany teoretikov daňového práva. Takéto nezrovnalosti sa vyskytujú aj v ustanoveniach týkajúcich sa daňového konania. Jedným z osobitných daňových konaní je vyrubovacie konanie, ktorého úprava je obsiahnutá v § 68 daňového poriadku, pričom predmetné ustanovenie obsahuje nielen úpravu vyrubovacieho konania, ale zároveň stanovuje, kedy je daň vyrubená. Môže byť však daň z príjmov vyrubená len týmito spôsobmi? Za účelom potvrdenia alebo vyvrátenia hypotézy, že daň z príjmov môže byť podľa slovenskej právnej úpravy vyrubená len spôsobmi uvedenými v daňovom poriadku, budeme najmä s použitím metódy právnej analýzy, komparácie a historicko-právnej metódy hľadať relevantné odpovede na otázky:

1. Je zaškatuľkovanie daňového konania, ktorého súčasťou je aj vyrubovacie konanie, do jednej časti daňového poriadku, prínosom pre právnu prax?
2. Sú podľa zákona o dani z príjmov možné odchýlky od spôsobov vyrubenia dane upravených v § 68 daňového poriadku?
3. Bolo z hľadiska aplikácie ustanovení týkajúcich sa vyrubenia dane potrebné do daňového poriadku striktne zakotviť, kedy je daň vyrubená ?

Metodológia

Na vyriešenie hypotézy a zodpovedanie otázok budú využité najmä deskriptívna metóda, s ktorej pomocou bude čitateľ oboznámený s právnou úpravou týkajúcou sa riešenej problematiky. Súčasne bude aplikovaná historicko-právna metóda, a to najmä z pohľadu právnej úpravy podľa už zrušeného zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“). Prostredníctvom metód analýzy a syntézy bude zhodnotená súčasná právna úprava.

Výskum a výsledky

Slovenská právna úprava vyrubenia dane je z hľadiska zvolenej systematiky daňového poriadku ojedinelá. Striktné začlenenie niektorých činností správcov dane do jednotlivých častí zákona a výslovná kategorizácia niektorých inštitútov môže spôsobovať v aplikačnej praxi problémy. Daňový poriadok je rozdelený na sedem častí. Prvú časť zákona tvoria Základné a všeobecné ustanovenia, druhú časť Činnosti správcu dane, tretiu časť Platenie dane, štvrtú časť Daňové konanie, piatu časť Zodpovednosť za porušenie povinností, šiestu časť Osobitné ustanovenia pre konkurz, reštrukturalizáciu a oddženie a siedmu časť Spoločné, splnomocňovacie, prechodné a záverečné ustanovenia. Ako vyplýva z vymedzenia základných pojmov² (§ 3 písm. c) daňového poriadku), „*daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov*“. Druhá hlava štvrtej časti daňového poriadku je označená ako Osobitné daňové konania, pričom zákonodarca sem zaradil registračné konanie (§ 67 daňového poriadku), vyrubovacie konanie (§ 68 až 70 daňového poriadku), opravné prostriedky (§ 71 až 78 daňového poriadku). Tretia hlava štvrtej časti nesie označenie Daňové preplatky a daňové nedoplatky (§ 79 až 87 daňového poriadku) a štvrtá hlava štvrtej časti nesie označenie Daňové exekučné konanie (§ 88 až 153 daňového poriadku). Z úvodného ustanovenia daňového poriadku vyplýva, že podľa daňového poriadku sa postupuje, ak osobitné predpisy (odkaz je na tzv. hmotnoprávne daňové zákony) neustanovujú inak. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), ktorý bol prijatý podstatne skôr ako daňový poriadok, je vo vzťahu k daňovému poriadku zákonom špeciálnym (lex specialis) k zákonu všeobecnému (lex generalis), čo znamená, že podľa úpravy obsiahnutej v daňovom poriadku sa postupuje len v prípade, ak zákon o dani z príjmov neustanovuje inak. V tejto súvislosti je však otázne, či všeobecná úprava daňového poriadku nie je zbytočne príliš podrobná. Príspevok v tomto kontexte skúma úpravu spôsobov vyrubenia dane obsiahnutú v daňovom poriadku v súvislosti s možnosťami vyrubenia dane podľa zákona o dani z príjmov.

Platí, že ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa daňového poriadku alebo osobitného predpisu (odkaz je na tzv. hmotnoprávne daňové predpisy) možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak, s tým, že rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje

² Uvádza sa, že legálne definície majú spravidla povahu definícií „regulatívnych“, resp. „korektívnych“. Tieto definície sú spravidla považované za druh definícií syntetických, t. j. takých, ktoré neanalyzujú definovaný pojem, nevyvodzujú jeho definičné znaky (definiens) analýzou daného pojmu, ale, naopak, definičné znaky k nemu takpovediac zvonka priradujú. Regulatívne definície pritom síce vychádzajú z obvyklého obsahu a rozsahu, ktorý daný pojem má vo všeobecnom základe, ale syntenticky ho korigujú, spresňujú, a tým – ak ide o definíciu legálnu – i záväzne formalizujú a zároveň aj normalizujú. Viac: KNAPP, V. *Teorie práva*. Plzeň: Alex Čeněk, 2024, s. 187.

inak (§ 63 daňového poriadku). Zákonodarca označil štvrtú časť daňového poriadku ako Daňové konanie (§§ 58 až 153), pričom rozhodnutie podľa daňového poriadku vydáva správca dane, resp. druhostupňový orgán aj v rámci činností upravených mimo štvrtej časti označenej ako Daňové konanie. Rozhodnutie sa vydáva nielen v procesných otázkach, napríklad pri pochybnostiach o vecnej príslušnosti (§ 6 ods. 2 daňového poriadku), ale napríklad aj pri zabezpečení veci (§ 41 daňového poriadku), ktoré je upravené v prvej hlave druhej časti s názvom Príprava daňového konania. V odbornej spisbe sa k daňovému konaniu do nadobudnutia účinnosti daňového poriadku uvádzalo, že „*daňové konanie prechádza od svojho začatia až po zánik daňovej povinnosti určitou, presne vymedzenou časovou a obsahovou postupnosťou. Väčšie relatívne samostatné časové a obsahové úseky v daňovom konaní sa označujú ako etapy daňového konania. ... Daňové konanie možno rozčleniť na tieto etapy: prípravné konanie, vyrubovacie konanie, preskúmvacie konanie (konanie o opravných prostriedkoch) a vyberacie (inkasné konanie).*“ Autor tiež uvádza, že „*pokiaľ ide o daňové exekučné konanie, toto je po prijatí zákona č. 219/1999 Z. z. definované oddelene od daňového konania*“ a že „*daňové konanie a daňové exekučné konanie sú dva relatívne samostatné a rovnocenné druhy*“.³ V inej publikácii bolo daňové konanie „vnútorne“ členené na prípravné konanie, vyrubovacie konanie, vytýkacie konanie, ktoré je súčasťou vyrubovacieho konania, a opravné konanie.⁴ V odbornej literatúre sa uvádza, že „*podľa predchádzajúceho zákona o správe daní a poplatkov bolo vyrubovacie konanie azda najdôležitejšou etapou daňového konania. V zmysle uvedeného zákona začínalo momentom vzniku daňovej povinnosti. Procesnou formou, ktorou sa vyrubovacie konanie iniciovalo, bolo buď podanie daňového priznania alebo – v prípade uplatnenia zásady oficiality – predovšetkým výzva správcu dane na takéto podanie. Vyrubovacie konanie končilo vydaním rozhodnutia správcu dane, ktorým sa určovala alebo vyrubovala daňová povinnosť.*“⁵ Zákon o správe daní a poplatkov deklaroval možnosti vyrubenia dane a stanovoval, ktorý deň sa považuje za vyrubenie dane.⁶ V súčasnosti po nadobudnutí účinnosti

³ BABČÁK, V. *Daňové právo procesné*. Košice: ATOM computers, 2000, s. 63 a nasl. Obdobne BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, Epos, 2010, s. 436.

⁴ KRÁLIK, J., JAKUBOVIČ, D. *Finančné právo*. Bratislava: Veda, vydavateľstvo SAV, 2004, s. 566.

⁵ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, Epos, 2015, s. 644.

⁶ Paragraf 44 ods. 5 zákona o správe daní stanovoval: „*Za vyrubenie dane, pri ktorej sa podáva daňové priznanie alebo hlásenie, považuje sa podané daňové priznanie alebo hlásenie alebo zaplatenie dane aj bez podania daňového priznania alebo hlásenia; ak sa má daň platiť bez podania daňového priznania alebo hlásenia, považuje sa za vyrubenie dane posledný deň lehoty na zaplatenie dane. Za deň vyrubenia dane, a) pri ktorej sa podáva daňové priznanie alebo hlásenie, považuje sa 1. posledný deň lehoty na podanie daňového priznania alebo hlásenia, ak daňové priznanie alebo hlásenie bolo podané v lehote podľa osobitných zákonov, 2. posledný deň lehoty na zaplatenie dane aj bez podania daňového priznania alebo hlásenia, ak bola daň zaplatená v lehote podľa osobitných zákonov, 3. deň, keď bolo daňové priznanie alebo hlásenie správcovi dane doručené, ak bolo daňové priznanie alebo hlásenie podané oneskorene a daň nebola zaplatená do dňa podania daňového priznania alebo hlásenia, 4. deň, keď bola daň aj bez podania daňového priznania alebo hlásenia zaplatená po lehote podľa osobitných zákonov, 5. deň doručenia dodatočného daňového priznania*

daňového poriadku v odbornej spisbe už členenie na uvedené etapy nenachádzame. Vzhľadom na systematiku daňového poriadku možno totiž konštatovať, že činnosti správcu dane v rámci prípravy daňového konania (napr. daňová kontrola, určenie dane podľa pomôcok) už nie sú súčasťou daňového (vyrubovacieho) konania. Tak tiež konanie o opravných prostriedkoch sa v súčasnosti nepovažuje za etapu daňového konania, ale za osobitné daňové konanie. Čo sa týka daňového exekučného konania, v odbornej literatúre sa vyskytujú rôzne názory. Vzhľadom na systematiku daňového poriadku je daňové exekučné konanie možné považovať za druh daňového konania.⁷ V teórii daňového práva sa však stretávame aj s názormi, že daňové konanie a daňové exekučné konanie predstavujú dva relatívne samostatné a rovnocenné druhy právneho procesu.⁸ Z uvedeného je zrejmé, že po prijatí daňového poriadku, ktorý „rozčlenil“ činnosti správcu dane do jednotlivých skupín, sa v teórii daňového práva začali objavovať rôzne názory na daňové konanie a jeho zložky. Čo sa týka možnosti vyrubenia dane, tieto sú v súčasnosti upravené v druhom diele druhej hlavy štvrtej časti s názvom Vyrubovacie konanie, konkrétne v ustanovení § 68 ods. 4 daňového poriadku.

Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku sa vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu, ktorého súčasťou je výzva podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 (t. j. doručenie protokolu s výzvou z daňovej kontroly alebo protokolu z určenia dane podľa pomôcok), a končí sa dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu. Vyrubovacie konanie sa nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku nezasiela (čo sa deje vtedy, ak sa pri daňovej kontrole nezistil žiadny rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov). Z uvedeného vyplýva, že súčasťou vyrubovacieho konania, ktoré je osobitným daňovým konaním, podľa slovenskej právnej úpravy nie je daňová kontrola (§ 44 až 47 daňového poriadku) a ani určenie dane podľa pomôcok (§ 48 až 49 daňového poriadku), lebo tieto činnosti sú ukončené doručením protokolu, t. j. dňom, ktorý predchádza dňu začatia daňového konania. Ustanovenie § 68 daňového poriadku ďalej v zásade rieši otázky spojené s priebehom vyrubovacieho konania.

Zákonodarca v ustanovení § 68 ods. 4 daňového poriadku však zároveň stanovil, že daň je vyrubená a) rozhodnutím správcu dane,⁹ b) podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania alebo c) zaplatením dane, pri ktorej

alebo dodatočného hlásenia, na ktorého základe daňovému subjektu vznikne povinnosť daň alebo rozdiel dane zaplatiť, alebo 6. deň zaplatenia dane alebo rozdielu dane aj bez podania dodatočného daňového priznania alebo dodatočného hlásenia, b) ktorá sa má zaplatiť bez podania daňového priznania podľa osobitných zákonov, považuje sa posledný deň lehoty na zaplatenie dane alebo splátky dane.“

⁷ Napr. KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 488.

⁸ Napr. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, Epos, 2019, s. 642.

⁹ Zrejme sa myslí aj iné rozhodnutie vydané bez predchádzajúcej daňovej kontroly, resp. určenia dane podľa pomôcok.

nie je povinnosť podať daňové priznanie,¹⁰ alebo na účel podľa § 157b.¹¹ Keďže ide o samostatný odsek v rámci § 68 nazvaného Vyrubovanie konanie bez odkazu na iné ustanovenia, bolo by možné viesť polemiku o tom, či v danom prípade sa všetky uvedené skutočnosti môžu považovať za vyrubovacie konanie. Domnievame sa však, že uvedené nie je možné, pretože pri podaní daňového priznania, resp. dodatočného daňového priznania a pri zaplatení dane nie je naplnená litera zákona z hľadiska vymedzenia daňového konania, ktorým je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov [§ 2 písm. c) daňového poriadku].

Vyrubenie dane je spomenuté aj v zákone o dani z príjmov. V tejto súvislosti možno poukázať napríklad na ustanovenie § 18a zákona o dani z príjmov, ktorý stanovuje: „(1) Ak správca dane po daňovej kontrole vyrubí daňovníkovi daň alebo rozdiel dane a pri určovaní základu dane správca dane postupoval podľa § 17 ods. 5 písm. a) a zároveň uplatnil postup podľa § 50a alebo podľa osobitného predpisu, správca dane uloží daňovníkovi pokutu vo výške dvojnásobku pokuty určenej podľa osobitného predpisu. (2) Ak daňovník nepodá odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktorým správca dane zvýšil daň uvedenú v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní, a zaplatí rozdiel dane oproti vyrubenej dani v lehote na podanie odvolania, zvýšenie pokuty podľa odseku 1 sa neuplatní. (3) ...“ alebo na ustanovenie § 21 ods. 2) písm. i) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom nie je „daň z pridanej hodnoty u platiteľov tejto dane s výnimkou prípadov uvedených v § 19 ods. 3 písm. k) a s výnimkou dodatočne vyrubenej dane z pridanej hodnoty za minulé zdaňovacie obdobia účtovanej ako náklad“ alebo na ustanovenie § 49 ods. 10 zákona o dani z príjmov, ktoré stanovuje, že skutočnosti rozhodujúce pre vyrubenie dane sa posudzujú pre každé zdaňovacie obdobie samostatne.

Z pohľadu ustanovenia § 68 ods. 4 daňového poriadku, ktoré stanovuje, čím je daň vyrubená, možno poukázať aj na tieto skutočnosti:

1. Podľa § 68 ods. 4 písm. a) daňového poriadku daň je vyrubená rozhodnutím správcu dane. Uvedený spôsob vyrubenia dane sa nesporne vzťahuje aj na daň z príjmov, v prípade, ak prebehla daňová kontrola (v rámci ktorej boli zistené nedostatky) alebo určenie dane podľa pomôcok. Tu možno spomenúť, že aj bez týchto prípravných činností môže pri dani z príjmov dôjsť k vydaniu rozhodnutia, napríklad ak ide o úrok z omeškania, úrok alebo pokutu súvisiace s daňou z príjmu, a to z dôvodu, že podľa daňového poriadku sa daňou na účely daňového poriadku rozumejú aj tieto sankcie.¹²

¹⁰ Myslí sa napríklad miestna daň za ubytovanie.

¹¹ Myslí sa na prípady, keď možno daň vyrubiť zaplatením dane na účely zániku trestnosti daňového trestného činu podľa Trestného zákona.

¹² Podľa § 2 písm. b) daňového poriadku sa na účely daňového poriadku daňou rozumie daň podľa osobitných predpisov (myslí sa hmotnoprávných daňových predpisov) vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov (myslí sa napríklad zákon č. zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov), miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady a miestny poplatok za rozvoj.

2. Podľa § 68 ods. 4 písm. b) daňového poriadku daň je vyrubená podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania. Uvedený spôsob vyrubenia dane je pre daň z príjmov najtypickejší. Tu však možno podotknúť, že opravné priznanie sa v § 68 ods. 4 daňového poriadku nespomína. Podľa § 16 ods. 1 daňového poriadku platí, ak osobitný predpis (odkaz je na tzv. hmotno-právne daňové predpisy) neustanovuje inak, pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania môže daňový subjekt podať opravné daňové priznanie. Na vyrubenie dane je rozhodujúce posledné podané opravné daňové priznanie, pričom na podané daňové priznanie a na predchádzajúce opravné daňové priznanie sa neprihliada. Opravné daňové priznanie sa podáva aj pri dani z príjmov, pričom vyjadrujeme názor, že zo znenia § 16 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že v takomto prípade sa daň vyrubí opravným priznaním a nie daňovým priznaním, ktoré mu predchádzalo a na ktoré sa neprihliada.
3. Podľa § 68 ods. 4 písm. c) daňového poriadku daň je vyrubená aj zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie, alebo na účel podľa § 157b. Vyrubenie dane zaplatením dane sa týka napr. miestnej dane za ubytovanie upravenej zákonom č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. Je otáznne, či aj daň z príjmov môže byť vyrubená zaplatením. Ustanovenie § 157b bolo vložené do daňového poriadku novelou uskutočnenou v roku 2022, pričom stanovuje: *„Na účel zániku trestnosti daňového trestného činu podľa Trestného zákona z dôvodu účinnej ľútosti možno aj po zániku práva podľa § 69 vyrubiť daň zaplatením dane, pričom táto daň je splatná dňom jej zaplatenia.“* Zo zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon vyplýva, že trestnosť trestného činu zaniká aj vtedy, ak ide o trestný čin skrátenia dane a poistného, neodvedenia dane a poistného alebo nezaplatenia dane a poistného, ak páchatel nespáchal trestný čin ako člen organizovanej skupiny alebo ako člen zločineckej skupiny a ak splatná daň aj jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami. Vzhľadom na skutočnosť, že daňový poriadok určuje prekluzívnu lehotu, po ktorej uplynutí už nemožno daň, resp. rozdiel dane vyrubiť (§ 69 daňového poriadku), bolo zrejme z pohľadu predkladateľa návrhu novely z hľadiska určitosti vhodné stanoviť, že takáto daň (môže ísť aj o daň z príjmov) môže byť uhradená aj po prekluzívnej lehote.

Ustanovenie § 68 ods. 4 obsahujúce možnosti vyrubenia dane sa v takomto znení (s výnimkou vyrubenia dane zaplatením dane na účel podľa § 157b) nachádzalo už vo vyhlásenom znení daňového poriadku. V dôvodovej správe sa uvádzalo, že *„za vyrubenie dane podľa tohto zákona, pri ktorej sa podáva daňové priznanie, sa považuje podanie daňového priznania a ak sa daň platí bez podania daňového priznania, považuje sa za vyrubenie dane jej zaplatenie“*.

Za vyrubenie dane sa však v zmysle daňového poriadku nepovažuje každé splnenie peňažnej povinnosti. Zákon o dani z príjmov nad rámec daňového poriadku

například upravuje aj otázky týkajúce sa platenia preddavkov na daň. Napríklad platí, že preddavok na daň sa zrazí pri výplate alebo pri poukázaní alebo pri pripísaní zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru bez ohľadu na to, za ktoré obdobie sa táto zdaniteľná mzda vypláca (§ 35 ods. 3 zákona o dani z príjmov). Tiež zákon o dani z príjmov v ustanovení § 38 uvádza skutočnosti týkajúce sa ročného zúčtovania a okrem iného uvádza, že zamestnanec, ktorý poberal zdaniteľné príjmy len zo závislej činnosti uvedené v § 5 a nepoberal príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43, pri ktorých uplatnil postup podľa § 43 ods. 7, alebo ktorý nie je povinný zvýšiť základ dane podľa § 11 ods. 11, môže najneskôr do 15. februára roka nasledujúceho po uplynutí zdaňovacieho obdobia požiadať o vykonanie ročného zúčtovania z úhrnej sumy zdaniteľnej mzdy od všetkých zamestnávateľov, ktorí sú platiteľmi dane, ktoréhokoľvek z týchto zamestnávateľov. Je potrebné povedať, že pre zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, v zásade platí povinnosť vybrať preddavok na daň zo zdaniteľnej mzdy (§ 35 zákona o dani z príjmov). V tomto prípade je potrebné rozlíšiť situáciu, ak daňovník – fyzická osoba podá daňové priznanie, potom je daň vyrubená podaním daňového priznania, a situáciu, keď sa vykonáva ročné zúčtovanie dane zamestnávateľom. V takomto prípade je otázne, čím je pri ročnom zúčtovaní dane daň vyrubená.

Taktiež podľa zákona o dani z príjmov môže správca dane rozhodnutím uložiť fyzickým osobám a právnickým osobám, aby pri peňažnom plnení poskytnutom inému daňovníkovi zrážali na zabezpečenie dane sumu vo výške 9,5 % z peňažného plnenia; suma zabezpečenia dane sa považuje za preddavok na daň, pričom platí, že ak daňovník nepodá daňové priznanie, zrazením sumy na zabezpečenie dane podľa odsekov 1 a 2 môže správca dane rozhodnúť, že daňová povinnosť daňovníka je splnená (§ 44 zákona o dani z príjmov). Otázkou je, či možno v danom prípade konštatovať, že daň je vyrubená rozhodnutím o splnení daňovej povinnosti podľa § 44 zákona o dani z príjmov, pretože týmto rozhodnutím v zmysle znenia zákona by správca dane mal rozhodnúť len o splnení daňovej povinnosti, a nie o vyrubení dane.

Súčasne zákon o dani z príjmov obsahuje ustanovenia týkajúce sa dane vyberanej zrážkou (§ 43). Podľa zákona o dani z príjmov platí, že daňová povinnosť daňovníka, ak ide o príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou, sa považuje za splnenú riadnym vykonaním zrážky dane. Aj v danom prípade je otázne, čím je daň vyrubená. Z terminologického hľadiska je totiž otázne, či vykonanie zrážky dane a jej následné odvedenie dane platiteľom dane je možné považovať za vyrubenie dane zaplatením.

Diskusia

Daňový poriadok ako základný procesný predpis na Slovensku nadobudol účinnosť 1. januára 2010 okrem čl. I, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2012. Daňový poriadok bol k dnešnému dňu už cca 50-krát novelizovaný. Predkladatelia návrhu

daňového poriadku uprednostnili zaškatuľkovanie jednotlivých činností správcu dane do jednotlivých častí zákona, čím došlo k narušeniu dovtedy zaužívaných postupov pri správe daní podľa už zrušeného zákona o správe daní a poplatkov. Zvlášť možno skritizovať označenie štvrtej časti daňového poriadku ako Daňové konanie. Na základe uvedeného by sa mohlo zdať, že daňovým konaním je len konanie upravené v tejto časti zákona. Z vymedzenia pojmov, ktoré sám zákonodarca pri predkladaní návrhu daňového poriadku stanovil, však vyplýva, že daňovým konaním sa rozumie konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. A keďže správca dane vydáva rozhodnutia aj podľa úpravy obsiahnutej v iných častiach daňového poriadku, za daňové konanie je potrebné považovať aj postupy správcu dane, ktoré predchádzajú vydaniu týchto rozhodnutí. Zastávame totiž názor, že legálne vymedzenie pojmu je z hľadiska aplikácie práva dôležitejšie ako systematika zákona. Názory na danú skutočnosť sa však môžu líšiť. Vzhľadom na uvedené možno na jednej strane snahu predkladateľov návrhu daňového poriadku (snahu sprehľadniť text navrhovaného zákona) oceniť, na druhej strane však uvedené spôsobuje určitú zmätočnosť pri výklade jednotlivých ustanovení. Preto sa domnievame, že zaškatuľkovanie rôznych činností správcu dane vrátane daňového konania do jednej časti daňového poriadku, ktorého súčasťou je aj vyrubovacie konanie, bez dostatočného vysvetlenia, resp. zdôvodnenia nebolo pre právnu prax veľkým prínosom. Z textu ustanovenia § 68 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že úprava vyrubovacieho konania obsiahnutá v daňovom poriadku (§ 68) sa týka vyrubenia dane po ukončení daňovej kontroly a po ukončení určovania dane podľa pomôcok. Vzhľadom na uvedené je sporné zaradenie odseku 4 v znení „*daň je vyrubená ...*“ do predmetného ustanovenia § 68 daňového poriadku. V prípade podania daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania a v prípade zaplatenia dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie, alebo na účel § 157b, totiž k daňovému (vyrubovaciemu) konaniu nedochádza. Zdôvodnenie, prečo zákonodarca uvedené v predmetnom ustanovení stanovil, z dôvodovej správy nevyplýva. Uvedené by teoreticky mohlo súvisieť so zánikom práva vyrubiť daň (tak možno chápať aj poslednú novelu z roku 2022). Základné ustanovenie § 69 s označením Zánik práva vyrubiť daň však výslovne konštatuje, že „*ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov*¹³ po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.“¹⁴ Vzhľadom na uvedené sa domnievame, že zakotvenie striktných možností, keď je daň vyrubená, so zánikom práva vyrubiť daň nesúviselo. Druhou možnosťou by mohla byť skutočnosť, že zákonodarca chcel výslovne stanoviť, kedy, resp. akým spôsobom môže dôjsť k vyčísleniu dane, resp. určeniu dane. Potom je

¹³ Podľa poznámky pod čiarou sa osobitnými predpismi myslia aj hmotnoprávne daňové predpisy.

¹⁴ Podľa poznámky pod čiarou sa osobitnými predpismi myslia aj hmotnoprávne daňové predpisy.

však namieste polemika o tom, či takto koncipované ustanovenie obsiahlo všetky možnosti uvedené napríklad aj v zákone o dani z príjmov. Nemožno spochybníť skutočnosť, že daň sa vyrubuje rozhodnutím (prvá možnosť), pričom správca dane pri vyrubení dane z príjmov podporne aplikuje ustanovenia daňového poriadku. Podľa daňového poriadku je daň vyrubená aj podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania (druhá možnosť). Zákonodarca tu však pozabudol na opravné daňové priznanie. Možnosť, že daň je vyrubená zaplatením dane (tretia možnosť), môže v kontexte zákona o dani z príjmov spôsobiť výkladové problémy. Na základe gramatického výkladu je totiž možné konštatovať, že takýmto spôsobom sa daň z príjmov nevyrubuje. Na druhej strane však zákon o dani z príjmov obsahuje prípady, ktoré nie je možné zaradiť pod žiadnu z možností uvedených v § 68 ods. 4 daňového poriadku. Napríklad tak nie je zrejmé, kedy je daň vyrubená pri vydaní rozhodnutia o splnení daňovej povinnosti, resp. pri vykonaní ročného zúčtovania dane zamestnávateľom. Vzhľadom na uvedené vyjadrujeme názor, že účelom zakotvenia odseku 4 do ustanovenia § 68 daňového poriadku nebolo výslovne stanoviť kedy, resp. akým spôsobom môže dôjsť k vyčísleniu dane, resp. určeniu dane. Ďalšou možnosťou by bolo, že zákonodarca chcel do daňového poriadku zakotviť obdobu úpravy obsiahnutej v predchádzajúcom zákone o správe daní a poplatkov (v ktorom sa uvádzali možnosti, keď sa daň považuje za vyrubenú). Avšak v takom prípade mal zákonodarca obdobne, ako v tomto zrušenom zákone o správe daní a poplatkov, do daňového poriadku zakotviť nielen skutočnosť, čím je daň vyrubená, ale aj okamih, ktorým je vyrubená, resp. zaplatená. Tiež sa domnievame, že formulácia „*považuje sa za vyrubenú*“ bola vhodnejšia, ako súčasná formulácia „*je vyrubená*“, a to najmä v kontexte prípadov vyrubenia dane uvedených v § 68 ods. 4 písm. b) a c) daňového poriadku. Ďalšou možnosťou, prečo zákonodarca vymedzil spôsoby, čím je daň vyrubená, je, že tak urobil na účely odseku 5 § 68 daňového poriadku, podľa ktorého platí, že „*správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovanom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani*“. V takom prípade však zákonodarca mal výslovne uviesť, že uvedené spôsoby vyrubenia dane platia len na účely odseku 5. Okrem toho v tejto súvislosti by nedávalo zmysel doplnenie možnosti vyrubenia dane na účel podľa § 157b, podľa ktorého na účel zániku trestnosti daňového trestného činu podľa Trestného zákona z dôvodu účinnej ľútosti možno aj po zániku práva podľa § 69 vyrubiť daň zaplatením dane,¹⁵ pričom táto daň je splatná dňom jej zaplatenia. V tomto prípade totiž nie je možné hovoriť o možnosti správcu dane vyrubiť daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani

¹⁵ Pre zaujímavosť možno v tejto súvislosti poukázať na českú právnu úpravu (zákon č. 280/2009 Sb. daňový rád v znení neskorších predpisov), podľa ktorej lehota na stanovenie dane neuplynie po dobu trestného stíhania pre daňový trestný čin súvisiaci s touto daňou [§ 148 ods. 4 písm. c)] a podľa ktorej v dôsledku konania, ktoré bolo predmetom právoplatného rozhodnutia súdu o spáchaní daňového trestného činu, možno daň stanoviť do konca druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom rozhodnutie súdu nadobudlo právoplatnosť bez ohľadu na to, či už uplynula lehota na stanovenie dane (§ 148 ods. 6). Domnievame sa, že úprava v Českej republike je zrozumiteľnejšia a jasnejšia, a preto by bolo na zváženie, či by sme sa nemali touto úpravou inšpirovať.

(t. j. na účel podľa § 157b) ďalším rozhodnutím vo vyrubovacom konaní. V tejto súvislosti sa možno zamyslieť aj nad otázkou, či zakotvenie odseku 4 do § 68 daňového poriadku nesúviselo s tzv. autoaplikáciou daňového práva. Domnievame sa však, že ak úmyslom zákonodarcu bolo zdôrazniť, že daň podľa slovenskej právnej úpravy môže byť vyrubená nielen správcom dane, ale aj daňovým subjektom, tak túto skutočnosť mal zakotviť iným spôsobom a na inom mieste v daňovom poriadku. K podaniu daňového priznania, resp. dodatočného daňového priznania totiž nedochádza v rámci vyrubovacieho konania. Samotné podanie daňového priznania je úkonom daňového subjektu, pričom v rámci tohto úkonu nedochádza k rozhodovaniu o právach a povinnostiach daňového subjektu (ide len o splnenie povinnosti, ktorá daňovému subjektu vyplýva z právnych predpisov), t. j. vyrubenie dane podaním daňového priznania nie je možné považovať za daňové konanie.

Ako vyplýva už z vyššie uvedeného, zo zákona o dani z príjmov sú zrejme určité odchýlky od spôsobov vyrubenia dane upravených v § 68 ods. 4 daňového poriadku (predpokladáme, že takéto odchýlky by bolo možné nájsť aj v rámci iných, tzv. hmotnoprávnych daňových predpisov), a preto sa domnievame, že by bolo vhodnejšie, ak by zákonodarca ustanovenie § 68 ods. 4 z daňového poriadku buď úplne vynechal, alebo ak by vymenoval situácie, keď je daň vyrubená demonštratívny spôsobom (nie taxatívne), a presunul toto ustanovenie na iné miesto v právnom predpise.

Možno konštatovať, že ide skôr o teoretický ako aplikačný problém. Taxatívne stanovenie možnosti vyrubenia dane v § 68 ods. 4 daňového poriadku z pohľadu aplikačnej praxe nemá veľký význam. Skutočnosť, či k vyrubeniu dane dochádza zrazením, vybratím alebo odvedením preddavku na daň alebo vykonaním ročného zúčtovania dane alebo či v danom prípade vôbec nemožno hovoriť o vyrubení dane, v praxi nehrá žiadnu rolu. Hlavné je, aby tieto povinnosti boli daňovými subjektmi splnené v súlade so zákonom, pričom v súlade so zásadou *lex specialis derogat legi generali* sú daňové subjekty povinné v prvom rade postupovať podľa zákona o dani z príjmov a až následne (ak zákon o dani z príjmov určitú skutočnosť neupravuje) postupovať podľa daňového poriadku. V tejto súvislosti však treba poukázať aj na skutočnosť, že zákon o dani z príjmov v otázke, čím je daň vyrubená, inak nestanovuje (napr. nestanovuje, že daň je vyrubená aj vykonaním ročného zúčtovania). Uvedeným sa nezaoberá ani judikatúra, lebo judikatúra rieši len situácie, keď je daň vyrubená rozhodnutím, a logicky sa nezaoberá tým, či vykonanie ročného zúčtovania možno alebo nemožno považovať za vyrubenie dane. Z hľadiska zlepšenia právnej úpravy však vyslovujeme názor, že aj na takéto problémy je potrebné v rámci vedeckej činnosti poukazovať. V odbornej spisbe sa uvádza, že právna norma je efektívna, ak – veľmi zjednodušene vyjadrené – dosahuje svoj účel, a to v tej miere, v akom ho dosahuje.¹⁶ Z dôvodovej správy nevyplýva účel zakotvenia odseku 4 do § 68 daňového poriadku, ktorý stanovuje, že daň je vyrubená rozhodnutím správcu dane, podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania alebo zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie, alebo na účel

¹⁶ Viac: KNAPP, V. *Teorie práva*. Plzeň: Alex Čeněk, 2024, s. 68.

podľa § 157b. Bez stanovenia účelu je potom veľmi ťažké pochopiť úmysel zákonodarcu a samotné ustanovenie potom vnáša množstvo otázok smerujúcich k vysvetleniu, resp. pochopeniu právnej úpravy, v dôsledku čoho môže dochádzať aj k rôznemu výkladu právnej normy zo strany daňových subjektov, ako aj zo strany správcov dane, prípadne iných osôb zúčastnených na správe daní.¹⁷

Záver

Tvorba práva, teda aj daňového práva v súčasnom období na Slovensku zaostáva za tým, čo by bolo možné nazvať dokonalosťou. Rýchle predkladanie návrhov zákonov, časté novelizácie právnych predpisov, ktoré v súčasnosti nie sú závislé len od snahy vlády, resp. poslancov, ale aj od európskeho práva s povinnosťou implementácie smerníc, má za následok zakotvenie aj takých ustanovení, ktoré sú nejednoznačné, neurčité, sporné, resp. nie je známy ich účel zakomponovania do právneho predpisu. V odbornej literatúre sa uvádza, že nedostatky pri tvorbe práva sa vyskytujú aj v používaní právne neurčitých výrazov a ďalších nedostatkov právneho jazyka, vo vzájomnej rozpornosti právnych noriem, ako aj v pokusoch cestou právnych noriem riešiť to, čo môžu riešiť iné prostriedky regulácie správania.¹⁸ Takým nedostatkom, podľa nášho názoru, je aj zakotvenie ustanovenia § 68 ods. 4 daňového poriadku, ktoré stanovuje, čím je daň vyrubená.

Cieľom príspevku bolo posúdiť, či podľa zákona o dani z príjmov môže dôjsť k odchýlkam od možných spôsobov vyrubenia dane stanovených v daňovom poriadku. V rámci vyriešenia stanoveného cieľa bola vykonaná analýza dotknutej právnej úpravy v širšom rozsahu, a to aj vzhľadom na vymedzenie daňového konania.

Na otázku, či je prínosom pre právnu prax zaškatuľkovanie daňového konania, ktorého súčasťou je aj vyrubovacie konanie, do jednej časti daňového poriadku, je potrebné odpovedať, že v takej miere, v akej to bolo uskutočnené, nie. Právny predpis nemôže a ani nemá striktné postihovať všetky situácie. Má byť presný a všeobecne zrozumiteľný. Označenie štvrtej časti ako Daňové konanie, ktorého súčasťou je aj vyrubovacie konanie, sa javí ako zmätočné. V tomto prípade je potrebné aplikovať zásadu prednosti legálneho vymedzenia pojmu pred systematickou

¹⁷ Podľa § 4 ods. 2 daňového poriadku „osobami zúčastnenými na správe daní sú: a) príslušník finančnej správy, zamestnanec, ktorého zamestnávateľom je finančné riaditeľstvo alebo obec, alebo starosta obce (ďalej len „zamestnanec správcu dane“), b) druhostupňový orgán, ktorým je 1. finančné riaditeľstvo vo veciach, v ktorých v prvom stupni rozhoduje správca dane, 2. ministerstvo vo veciach, v ktorých rozhoduje finančné riaditeľstvo, c) daňový subjekt, ktorým je osoba, ktorej tento zákon alebo osobitné predpisy ukladajú povinnosti alebo priznávajú práva; na účely tohto zákona a osobitných predpisov sa organizačná jednotka združenia, ktorá koná vo svojom mene, 3b) považuje za právnickú osobu, d) iná osoba ako daňový subjekt, ktorá má práva a povinnosti pri správe daní alebo ktorej práva a povinnosti sú správou daní dotknuté.“

¹⁸ Viac GERLOCH, A. In VEČEŘA, M., GERLOCH, A., SCHLOSSER, H., BERAN, K., RUDENKO, S. *Teorie práva*. 5. rozšírené a doplnené vydanie. Bratislava: Eurokódex. 2013, s. 109.

zákona. Na druhej strane vyjadrujeme názor, že zaradenie daňovej kontroly a určenia dane podľa pomôcok do druhej časti s označením Činnosti správcu dane a ich označenie ako Príprava daňového konania (prvá hlava druhej časti daňového poriadku) bolo správne. Výsledky z týchto činností (protokoly) sú podkladom na začatie vyrubovacieho konania. Avšak aj na vzťah daňového konania a daňovej kontroly sú rôzne názory. Čo sa týka taxatívneho stanovenia možných spôsobov vyrubenia dane v rámci úpravy daňového poriadku, podľa nášho názoru uvedené taktiež pôsobi zmätočným dojmom.

Na otázku, či zákon o dani z príjmov obsahuje odchýlky od spôsobov vyrubenia dane vymedzených v § 68 ods. 4 daňového poriadku, možno odpovedať, že sú tu zrejmé nejasnosti. Zákonodarca nestanovil (ani v daňovom poriadku a ani v zákone o dani z príjmov), čím je daň vyrubená napríklad v prípade platenia preddavkov na daň z príjmov, resp. pri vykonaní ročného zúčtovania. Do úvahy by prichádzala jedine posledná možnosť uvedená v daňovom poriadku (§ 68 ods. 4 písm. c), podľa ktorej je daň vyrubená jej zaplatením, avšak tu nedochádza k zaplateniu dane, ale k zrazeniu a odvedeniu preddavkov na daň, ktoré sa „zúčtujú“ napríklad aj ročným zúčtovaním.

Na otázku, či bolo potrebné z hľadiska aplikácie ustanovení týkajúcich sa vyrubenia dane potrebné do daňového poriadku striktnie zakotviť, čím je daň vyrubená, možno – podľa nášho názoru – jednoznačne odpovedať nie. Zakotvenie tejto skutočnosti do § 68 ods. 4 daňového poriadku s názvom Vyrubovacie konanie bolo nesytemové (pretože, ak nie je daň vyrubená rozhodnutím, nejde o daňové konanie). Okrem toho sa domnievame, že v širšom kontexte právnej úpravy daní je toto ustanovenie celkom zbytočné. Ak tzv. hmotnoprávny daňový predpis stanovuje možnosť podať daňové priznanie, resp. dodatočné daňové priznanie, resp. umožňuje zaplatiť daň bez predchádzajúceho daňového priznania, resp. bez individuálneho právneho aktu vydaného správcom dane, potom je postup povinných osôb zákonný a netreba ho ďalej v právnych predpisoch škatuľkovať.

Domnievame sa, že v danom prípade by sme sa mali riadiť pravidlom, že menej je niekedy viac. Ak totiž zákonodarca má snahu upraviť do detailov všetky skutočnosti, môže sa stať, že právny predpis, resp. jeho ustanovenia budú nezrozumiteľné, zbytočne komplikované, nič nehovoriace, a to najmä vtedy, ak nie je jasný zmysel a účel ich zakomponovania do právneho predpisu.

Zdroje

Literatúra

BABČÁK, V. *Daňové právo procesné*. Košice: ATOM computers, 2000, s. 63 a nasl. ISBN 80-968409-1-6.

BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, Epos, 2010. ISBN 978-80-8057-851-0.

- BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, Epos, 2015. ISBN 978-80-562-0091-9.
- BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, Epos, 2019. ISBN 978-80-562-0247-0.
- GERLOCH, A. In VEČEŘA, M., GERLOCH, A., SCHLOSSER, H., BERAN, K., RUDENKO, S. *Teorie práva*. 5. rozš. a dopl. vyd. Bratislava: Eurokódex, 2013. ISBN 978-80-8155-001-0.
- KNAPP, V. *Teorie práva*. Plzeň: Alex Čeněk, 2024, s. 68. ISBN 978-80-7380-937-9.
- KRÁLIK, J., JAKUBOVIČ, D. *Finančné právo*. Bratislava: Veda, vydavateľstvo SAV, 2004. ISBN 80-224-0804-2.
- KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok*. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-89603-28-2.

Právne predpisy

Ústavný zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky.

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

MEŠNÍ STIPENDIUM JAKO ZDANITELNÝ PŘÍJEM

David Kučerka¹

Rytířský řád Křižovníků s červenou hvězdou

ORCID: 0000-0002-5116-6524

david.kucerka@krizovnici.eu

Abstrakt

Tento článek se věnuje rozboru mešního stipendia z pohledu teologie a kanonického práva. Po definování, co mešní stipendium je a jaké jsou na jeho užívání kladené nároky a podmínky, se zabývá aplikací norem civilního a daňového práva. Právě správné obsahové vymezení a podmínky implementace v církevním prostředí nám umožní správné určení daňového režimu.

Klíčová slova:

mešní stipendium; eucharistie; kanonické právo; církev; zdanitelný příjem.

DOI: 10.71372/ICRX4344

Mass Stipend as Taxable Income

Abstract

This article is devoted to an analysis of the Mass stipend from the perspective of theology and canon law. After defining what a Mass stipend is and what are the requirements and conditions for its use, it deals with the application of the norms of civil and tax law. It is the correct definition of the content and the conditions of implementation in the ecclesiastical environment that will allow us to correctly determine the tax regime.

Keywords:

Mass stipend; Eucharist; Canon law; Church; Taxable income.

¹ ICLic. Mgr. et Mgr. David Kučerka O.Cr. působí jako římskokatolický kněz v Arcidiecézi pražské a také jako vedoucí právního oddělení Správy majetku Rytířského řádu Křižovníků s červenou hvězdou, jehož je členem. Odborně se zaměřuje zejména na oblast kanonického práva, restituci církevního majetku a daňového práva.

Úvod

Asi každý absolvent pražské nebo plzeňské právnické fakulty si vzpomene na první přednášku prof. Aleše Gerlocha z Teorie práva, na které stále zaznívá věta: „*Právo je multidimenzionální fenomén.*“² A právě na příkladu mešního stipendia si můžeme uvědomit, jak je tato teze pravdivá. Mešní stipendium není jen ryze teologickým pojmem, ale má svou významnou rovinu i v kanonickém právu a v neposlední řadě se také projevuje v právu civilním a daňovém. V tomto příspěvku se budu věnovat všem těmto pohledům. Pro správnou aplikaci daňových předpisů je třeba správně porozumět i jeho teologickému a kanonickému významu. Cílem je nalézt odpověď na to, zdali je mešní stipendium zdanitelným příjmem, a pokud bude odpověď kladná, potom jakým?

Metodologie

Pro zodpovězení výše uvedené otázky jsem použil metodu deskriptivní a historicko-analytickou.

Výzkum a výsledky

Mešní stipendium v teologii

Pro odpověď na otázku, je-li mešní stipendium zdanitelným příjmem, a pokud ano, tak jakým, je důležité zabývat se obsahovým vymezením tohoto pojmu, který nám poskytne teologie. Teologický rozměr mešního stipendia vychází z ustanovení svátosti eucharistie Ježíšem Kristem při poslední večeři (srov. Lk 22,19), kdy dal příkaz svým učedníkům, aby jeho oběť byla slavena všude a vždy na odpuštění hříchů (srov. Mt 26,26). Ježíšovo tělo obětované v eucharistické oběti je tělem oslaveným při zmrtvýchvstání. Prostřednictvím kněze se Spasitel v eucharistii zpřítomňuje své obětní gesto. Ježíš Kristus v eucharistii zpřístupňuje jednak svou oběť, ale také své zmrtvýchvstání.³ Ucelený plod eucharistického slavení obětí Ježíše Krista, zpřítomňované skrze službu kněze, přináší ve vztahu k osobám různé užítky. Rozlišujeme tak:

- všeobecný mešní užitek (*fructus generis*), náležející dobru celé církve, věřícím žijícím i duším v očistci, nezávisle na úmyslu celebrujícího kněze, protože každá mešní oběť je obětí celé církve,

² GERLOCH, A. *Teorie práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2004, s. 19.

³ HUET, S. *Eucharystia (traktat teologycno – moralny)*. Strojopis, Warszawa, 156, s. 17.

- zvláštní mešní užitek (*fructus specialis*), náležející dobru osob, za něž se zvláštním způsobem přináší mešní oběť, ať živých nebo zemřelých,
- osobní mešní užitek (*fructus specialissimus sive personalis*), náležející celebrujícímu knězi jako služebníkovu a zároveň zástupci Toho, který se obětuje, a také spoluobětujících věřících.⁴

V souladu se starobyloou tradicí církve je možné aplikovat užítky mše svaté v jakékoliv mravně dovolené intenci, kterou aplikuje celebrující kněz. Mešní stipendia mají svůj původ v přinášení obětí v době mše svaté. Kontinuita s touto starobyloou praxí má velký význam, kdy se věřící starají o potřeby církve. Mešní stipendia jsou dobrovolným, nikoliv povinným příspěvkem věřících na potřeby církve, která prostřednictvím kněze vykonává úmysl obětujícího, a tím také díkyčinění za jeho štěstí.

Mešní stipendium v kanonickém právu

Kanonická úprava mešního stipendia je obsažena jak v Kodexu kanonického práva z roku 1983 (dále jen „CIC“), tak i v Kodexu kanonického práva východních církví (dále jen „CCEO“). Význam latinského *stips* znamená malý peníz, peněžitou dávku nebo almužnu, pojem *stipendium*, použité jako překlad výše uvedeného, v latině znamená daň, poplatek, mzdu plat nebo vojenský žold.⁵ CCEO užívá v latinské formě pojem *oblatio*, které znamená nabídnutí, podání, poskytnutí a ve slovenském překladu je výstižněji vyjádřeno slovem *milodar*. Dále se, z důvodu příslušnosti ke katolické církvi římského, tzv. západního nebo latinského, obřadu, budu věnovat pouze úpravě CIC.

Věřící přinášející stipendia k aplikaci účinků mše svaté k určitému účelu tak připojují vlastní oběť k oběti Ježíše Krista a tímto způsobem se jí aktivněji a plněji účastní. Přispívají tím také k uspokojování potřeb církve. V CIC se setkáváme se 3 různými druhy mešních stipendií:

1. přímo předaná (*ad manum*), kdy je věřící přinášející přímo k rukám celebrujícího kněze,
2. na způsob přímo předaných (*ad instar manuales*), kdy tato mešní stipendia z důvodu, že nemohou být odsloužena v určeném místě nebo určenou osobou, jsou předána jiným k aplikaci užiteků mše svaté,
3. nadační stipendia (*fundate*), kdy se jedná o mešní stipendia získávaná ze zbožné nadace.

⁴ GRZYBEK, P. *Mešní stipendia v Kodexu kanonického práva z roku 1983 a v partikulárním právu Arcidiecéze olomoucké*. Licenční práce. Lublin: Katolická univerzita Jana Pavla II., Fakulta práva, kanonického práva a veřejné správy. 2016, s. 25.

⁵ Tamtéž, s. 29.

Kánon 946 CIC/1983 nám ukazuje, že mešní stipendium není přinášeno pouze a jen konkrétnímu celebrantovi, ale rovněž společenství celé církve. Mešní stipendium je dobrovolným příspěvkem na církev a její potřeby. V žádném případě není možné mešní stipendium považovat za poplatek za mši svatou. Knězi je dovoleno přijmout pouze tolik mešních stipendií, kolik je schopen sám osobně odsloužit v rozmezí jednoho roku (srov. kán. 933 CIC). Avšak Kongregace pro klérus vydala dekret O mešních intencích, který dále rozvíjí a upřesňuje podmínky pro přijímání a odsloužení mešních stipendií.⁶ V něm se mimo jiné uvádí, že kněží, kteří přijímají velký počet stipendií na mše svaté v individuálních intencích a nemohou je sami odsloužit v době jednoho roku, nejsou povinni je odříci, protože by „*mařili zbožný záměr věřících a odrazovali by je od dobrého rozhodnutí*“.⁷ Tyto intence mají následně předat jiným kněžím k odsloužení, případně svému ordináři. Jak dekret uvádí, „*k pastorační moudrosti kněze patří také odpovědné informování věřících o takové možnosti*“.⁸

V pastorační praxi někdy nastávají situace, kdy kněz slouží více než jednu mši svatou během dne. Kán. 951 CIC brání kněžím přijmout pro sebe více než jedno mešní stipendium denně, a to bez ohledu na to, kolik mší svatých během tohoto dne slouží. Pokud slouží více mší svatých, může jejich plody však aplikovat na všechny úmysly, na které přijal mešní stipendia. Má však povinnost přijatá mešní stipendia, mimo jednoho, předat na úmysly stanovené místním ordinářem. Tyto úmysly se týkají především záležitostí celé diecéze, např. podpora nějakého diecézního díla, semináře, charity apod.

Konkrétní postupy upravuje partikulární právo jednotlivých diecézí. Např. v olomoucké arcidiecézi partikulární právo určuje, že mešní stipendia za binované a trinované mše svaté mají být předávána do zřízeného fondu kněžské dopravy.⁹ V pražské arcidiecézi určil místní ordinář použití binačního mešního stipendia k úhradě nákladů spojených se slavením příslušné mše svaté, zejména pohonných hmot.¹⁰ Pokud je však celebrující kněz člen institutu zasvěceného života nebo společnosti apoštolského života, o takovém určení nerozhoduje ordinář místa, kde je mše svatá sloužena, ale vyšší řeholní představený jako jeho ordinář. To však neplatí v případě, že řeholní kněz zastává úřad faráře nebo farního vikáře, kdy je tímto ordinářem místní ordinář.¹¹

Lze tedy shrnout, že každému knězi celebrujícímu nebo koncelebrujícímu mši svatou je dovoleno přijmout mešní stipendium. V určitých případech může mešní stipendium přijmout i jiná osoba než kněz.¹² Zároveň s jeho přijetím jí vzniká právní závazek postarat se o odsloužení mše svaté na určený úmysl. Není dovoleno

⁶ Dekret *Mons iugiter*, 22. 2. 1991. *Acta Apostolicae Sedis* 83 (1991), s. 443–446.

⁷ Tamtéž.

⁸ Tamtéž.

⁹ Srov. *Acta Curiae Archiepiscopalis Olomucensis* 09/08, 05/10.

¹⁰ Srov. *Acta Curiae Archiepiscopalis Pragensis* 06/2003.

¹¹ Srov. odpověď Komise pro interpretaci Kodexu kanonického práva z 23. 4. 1987, in *Acta Apostolicae Sedis* 79 (1987), s. 1132.

¹² Srov. kán. 956 CIC.

spojovat mešní stipendia, aby bylo tímto způsobem dosaženo vyšší částky za odslouženou mši svatou. Praxe mší svatých s tzv. kumulovanými intencemi je pouze ve výjimečných případech tolerována. Není také možno přijmout mešní stipendium, přeje-li si někdo jeho aplikaci po době delší než jeden rok, a není dovoleno přijímat více mešních stipendií, než může být odslouženo v rámci jednoho roku. Avšak kněz může přijmout mešní stipendia i nad tento rámeček, ale zároveň informuje věřící o jejich předání k odsloužení jinému knězi. Kněz si může ponechat pouze jedno mešní stipendium z důvodu aplikace plodů mše svaté v daném dni, mimo právně stanovené výjimky.

Pokud však daný den slouží další mši svatou, je povinen s mešním stipendiem naložit podle rozhodnutí ordináře. Je třeba také uvést, že mešní stipendia nepodléhají promlčení.

Mešní stipendium v právním řádu ČR

Po vysvětlení, co je mešní stipendium z pohledu teologického a kanonického, je třeba se také věnovat pohledu předpisů právního řádu ČR. Jednání mezi smluvními stranami je upraveno ustanoveními § 2055 až 2078 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v pl. znění (dále jen „ObčZ“). Ostatně tomuto závěru také svědčí závěr České biskupské konference, přijatý na jejím zasedání dne 21. 9. 1993, který stanoví, že *štola a intence jsou prostě dary*.¹³ Ustanovení ObčZ o závazkových vztazích z příkazních smluv nebo smluv o dílo není použitelné, a to už ze samotné dikce kán. 946 CIC, který používá pojem dar.¹⁴ Jedná se o tzv. účelově vázaný dar, který je upraven v ustanovení § 2064 ObčZ. Účelovost daru je obecně dána CIC, tj. podíl na prospěchu církve a podíl na péči církve na udržování jejích služebníků a na jejich činnostech. Obdarovaný je tedy oprávněn vynaložit získané mešní stipendium pouze v rámci těchto činností. Často bývá tento účel zaměřován s úmyslem věřících, na který si přejí aplikovat plody mše svaté. Ponechání si mešního stipendia ze strany kněze, který je přijal a aplikoval plody odsloužené mše svaté na daný úmysl, pro svou potřebu, je jednou z možností, nikoliv však jedinou.

V oblasti daňového práva je situace komplikovanější, vzhledem k tomu, kdo bude skutečným beneficentem mešního stipendia. Přijmout mešní stipendium může i jiná osoba než farář, administrátor farnosti nebo farní vikář. Osobou aplikující plody mše svaté je vždy celebrující kněz, a to nejen nositel některého z uvedených církevních úřadů, ale ani jiných církevních úřadů, resp. vůbec osoba ve vztahu závislosti mezi ní a biskupstvím, ve smyslu zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v pl. znění (dále jen „ZDP“).¹⁵ Obdarovaným je v konečném důsledku až subjekt,

¹³ Srov. *Acta Curiae Archiepiscopalis Pragensis* 01/1993.

¹⁴ „... a podílejí se tímto darem...“.

¹⁵ I kněz, který je na odpočinku nebo dočasně mimo službu a není mu již svěřen žádný církevní úřad, platně a dovoleně přijímá mešní stipendium a aplikuje plody mše svaté na daný úmysl věřících.

kterému z mešního stipendia vzniká majetkový prospěch. Avšak i nositel církevního úřadu může mši svatou aplikovat a mešní stipendium si ponechat pro svou potřebu. Ani jemu nevzniká zdanitelný příjem podle ustanovení § 6 a násl. ZDP, protože podle CIC mu vzniká majetkový prospěch nikoliv ze vztahu k danému církevnímu úřadu, do něhož byl jmenován, ale z jeho kněžské ordinace. V tomto případě se bude jednat o příjem ostatní podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. q) ZDP.

Pokud tento příjem v úhrnu nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 50 000,00 Kč, bude dle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP od daně z příjmů osvobozen.

V případě, že ordinář partikulárním právním předpisem rozhodl o povinnosti předat mešní stipendium na daný účel, bude nutné zkoumat u obdarovaného konkrétní daňový režim. V případě olomouckého arcibiskupství a jím zřízeného fondu kněžské dopravy, který není samostatnou právnickou osobou, ale fondem, který je součástí olomouckého arcibiskupství jako právnické osoby, se bude jednat podle ustanovení § 19b odst. 2 písm. b) bod 1 ZDP o příjem, který za splnění podmínek zde uvedených je příjmem osvobozeným.

Na okraj je vhodné také uvést, že v případě, že mešní stipendium nemá formu peněžitého obnosu, ale určité věci, např. oděvu nebo potravin, je zdanitelným příjmem hodnota věci vyjádřená v penězích podle zákona o oceňování majetku.¹⁶ Avšak tento způsob poskytování mešního stipendia se u nás nevyskytuje.

Diskuse

Podstatná část příspěvku je věnovaná teologické a kanonickoprávní podstatě mešního stipendia. Přestože se mnohým může jevit, že v rámci odborného zaměření konference by jeho místo mělo být jinde, zastávám názor, že podrobná analýza tohoto instrumentu římskokatolické církve je rozhodující pro správnou aplikaci příslušného daňového režimu. Následná diskuze se týkala zejména toho, kdo je skutečným příjemcem daného příjmu, a také toho, jaké výše běžně dosahuje. S ohledem na míru religiozity naší země se nejedná v současné době o podstatnou částku, která by přesahovala hranici uvedenou v § 10 odst. 3 písm. a) ZDP. Může však docházet k výrazným rozdílům, např. mezi velkými městy a venkovem, geografickou polohou jednotlivých diecézí nebo specifickou funkcí některých míst, která jsou poutní a hojně navštěvována. Do účinnosti zák. č. 218/1949 Sb., o hospodářském zabezpečení církví a náboženských společností státem, který byl zrušen až přijetím zák. č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi, se jednalo o složku hmotného zabezpečení kněze, která neměla zanedbatelný význam v celkových příjmech daného kněze.

V rámci předložené hypotézy lze tedy konstatovat, že mešní stipendium je nenárokovým bezúplatným plněním, které v občanském právu naplňuje definiční

¹⁶ Ustanovení § 3 odst. 3 ZDP.

znaky daru, avšak obdarovaný v okamžiku jeho přijetí ještě není definitivně určitý. S ohledem na to, že se v současné době jedná o marginální část zdanitelných příjmů daňových subjektů, nebyla mu věnována odborná pozornost a také se, prozatím, neobjevil v rozhodovací praxi českých soudů.

Závěr

Provedenou analýzou institutu mešního stipendia jsem došel k závěru, že mešní stipendium je darem, nikoliv odměnou ani poplatkem za odsloužení mše svaté, a jako příjem obdarovaného se jedná o příjem zdanitelný. Pokud je příjemcem fyzická osoba, kterou je možné považovat za klerika dle ustanovení kán. CIC, jedná se o zdanitelný příjem podle § 10 odst. 1 písm. q) ZDP. Je-li příjemcem církevní právnická osoba, která je veřejně prospěšným poplatníkem, jedná se také o příjem zdanitelný, avšak podle ustanovení § 19 odst. 2 písm. b) bod 1 ZDP od daně osvobozený. K tomuto závěru jsem dospěl na základě toho, že užití výnosu mešního stipendia je možné použít dle rozhodnutí ordináře pouze v rámci hlavní činnosti daného veřejně prospěšného poplatníka.

Zdroje

Literatura

Acta Apostolicae Sedis 79 (1987).

Acta Apostolicae Sedis 79 (1987).

Acta Curiae Archiepiscopalis Pragensis 01/1993.

Acta Curiae Archiepiscopalis Pragensis 06/2003.

Acta Curiae Archiepiscopalis Olomucensis 09/08.

Acta Curiae Archiepiscopalis Olomucensis 05/10.

GERLOCH, A. *Teorie práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2004. ISBN 80-86473-85-6.

GRZYBEK, P. *Mešní stipendia v Kodexu kanonického práva z roku 1983 a v partikulárním právu Arcidiecéze olomoucké*. Licenciátní práce. Lublin: Katolická univerzita Jana Pavla II., Fakulta práva, kanonického práva a veřejné správy, 2016.

HUET, S. *Eucharystia (traktat teologycno – moralny)*. Strojopis, Warszawa, 156.

Právní předpisy

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

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

Kodex kanonického páva.

Kodex kanonů východních církví.

WHERE IS MY EMPLOYEE? TAX CONSEQUENCES OF CROSS-BORDER EMPLOYMENT OF REMOTE WORKERS FOR THE EMPLOYER'S INCOME CONSIDERING THE CASE LAW OF POLISH ADMINISTRATIVE COURTS

Wojciech Morawski¹⁷

Faculty of Law and Administration

Nicolaus Copernicus University Toruń (Poland)

ORCID: 0000-0002-2396-9434

wmoraw@umk.pl, wojciechmorawski.torun@gmail.com

Kde je můj zaměstnanec? Daňové důsledky přeshraničního zaměstnávání pracovníků na dálku pro zdanění příjmů zaměstnavatele ve světle judikatury polských správních soudů

Abstract

This article presents the case law of Polish courts concerning the problem of creating a permanent establishment of a foreign employer as a result of remote work performed by employees in Poland. The case law is currently favourable for taxpayers. The administrative courts in Poland reject the view of the tax authorities, which argue that a permanent establishment of the employer in the employee's country of residence can arise in the case of remote working. The author points to analogous foreign case law and similar views on the doctrine. He also points out practical doubts regarding the applicability of these case law concepts.

Keywords:

remote working; home office; double taxation treaties; income tax

Klíčová slova:

práce na dálku; home office; smlouvy o zamezení dvojího zdanění; daň z příjmu

¹⁷ Dr hab. Wojciech Morawski, Professor at UMK – Head of the Department of Financial Law at the Faculty of Law and Administration of Nicolaus Copernicus University in Toruń (Poland). He deals with tax law issues, especially their interpretation.

DOI: 10.71372/XMFW7403

Introduction

Remote working has become a widespread phenomenon in the 21st century, especially since the pandemic. However, there are still no clear and uncontested rules on taxation applied to such activity in international tax law. In fact, the problems are not limited to the taxation of the income of remote workers; a more serious controversy is related to the situation of an employer whose employees carry out remote work outside their state of residence. In the case of ‘classic’ work, the key assumption is that the work is carried out at the employee’s place of residence. If the work is intensive and performed for a long period at a particular location controlled by the employer, a permanent establishment of the employer could be set up there. This means that the profits made by the employer from the work of its employees would be taxed at the place where that work was performed, as long as it is related to the existence of that permanent establishment.

In the case of remote working, we are dealing with an extremely unclear situation. The work can be carried out at various locations, and the employer does not need to be aware of these locations. The essence of this form of work lies in the fact that the employee can carry out their work from any location of their choice. Thus, it is difficult to apply the legal solutions created in a completely different socio-economic context to this case. Since the amendment of double taxation agreements is a lengthy process, the existing law could be adapted to new realities through a flexible interpretation of the provisions of these agreements. This article focuses on the initial attempts of Polish administrative courts to address the above-mentioned problem.

Methodology

This study adopts the formal dogmatic method to analyse the judgements of Polish courts. In Poland, the majority of judgments of administrative courts are (after being anonymised) available in the Central Database of Administrative Court Judgments¹⁸. This publication will present all judgments relating to the analysed problem issued until September 2023, as far as they are included in the above database. These judgments concern complaints against advance tax rulings issued by Polish tax authorities. Thus, the jurisprudence practice of the tax authorities will be indirectly presented. Their discussions of the problem of creating a permanent establishment are carried out in the context of the achievements of the doctrine of international tax law.

¹⁸ Available online: <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>.

Research and Results

Concept of permanent establishment in Polish double taxation treaties

Polish double taxation agreements are most often based on the OECD Model Convention.¹⁹ According to Article 5 of the OECD MC,

“1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. the term “permanent establishment” includes especially:

- (a) a place of management;*
- (b) a branch;*
- (c) an office;*
- (d) a factory;*
- (e) a workshop, and*
f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources. (...)

4 Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- (c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- (e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;*
- (f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs (a) to (e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character”.*²⁰

¹⁹ Hereinafter cited as the OECD MC. Available online: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html In this publication, whenever reference is made to comments contained in the above document the term: “OECD Commentary”).

²⁰ For better readability, the article will refer to the OECD MC rather than Polish double taxation conventions.

Therefore, the OECD MC does not explicitly address the case of remote working in the context of creating a permanent establishment. The content of the OECD Commentary is also not extensive.

OECD Commentary

In Polish tax practice, the OECD Commentary, which is de facto treated as a conclusive argument in disputes over the interpretation of tax treaties, holds great importance.

In accordance with paragraph 18 of the commentary on Article 5,

“18. Even though part of the business of an enterprise may be carried on at a location such as an individual’s home office, that should not lead to the automatic conclusion that that location is at the disposal of that enterprise simply because that location is used by an individual (e.g. an employee) who works for the enterprise. Whether or not a home office constitutes a location at the disposal of the enterprise will depend on the facts and circumstances of each case. In many cases, the carrying on of business activities at the home of an individual (e.g. an employee) will be so intermittent or incidental that the home will not be considered to be a location at the disposal of the enterprise (see paragraph 12 above). Where, however, a home office is used on a continuous basis for carrying on business activities for an enterprise and it is clear from the facts and circumstances that the enterprise has required the individual to use that location to carry on the enterprise’s business (e.g. by not providing an office to an employee in circumstances where the nature of the employment clearly requires an office), the home office may be considered to be at the disposal of the enterprise”.

The current content of the above explanations is the result of changes introduced in 2017. These amendments resulted from the work carried out by the OECD between 2011 and 2012.²¹ However, Polish courts do not generally question the applicability of the current version of the OECD Commentary to treaties concluded before its amendment. Such a position sometimes raises doubts in doctrine and jurisprudence.²² However, in this case, we are not likely to be dealing with an

²¹ *The Interpretation and Application of Article 5 (Permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention*, OECD 2012; BERETTA, G. ‘Work on the Move’: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. *International Tax Studies*. 2022, No. 2, p. 21.

²² WATTEL, P. J., MARRES, O. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*. 2003, July/August; LANG, M. How Significant Are the Amendments of the OECD Commentary Adopted After the Conclusion of a Tax Treaty? *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*. 2002, No. 1; ELLIS, M. The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Respons to Prof. Dr. Klaus Vogel. *IBFD Bulletin*. 2000, No. 12; MORAWSKI, W. Impact of Changing the Content of the OECD Commentaries to the

amendment that resulted in a de facto change in the content of the treaty. The new version of the OECD Commentary in this case does not constitute legal novelty.

Jurisprudence of Polish courts on the existence of a permanent establishment in the context of home office

Introductory remarks

The jurisprudence of Polish courts concerning the problem of creating a permanent establishment as a result of remote work by employees is quite scarce. So far, they have been in favour of taxpayers. Administrative courts have not recognised that remote work (home office) can create a permanent employer establishment. Meanwhile, these are only rulings of provincial administrative courts, which have been appealed by the tax administration to the Supreme Administrative Court.

The judgements of provincial administrative courts presented below are the effect of appeals to the administrative court against unfavourable advance tax rulings for taxpayers issued by a specific interpretation authority (the National Fiscal Information). The specificity of the interpretation proceedings in Poland is that the tax authority relies on a description of the facts presented by the applicant. Presentation of incomplete description or false information in the application for a tax interpretation (advance tax ruling) results in a lack of protection for the holder of such interpretation.²³

So far, there have been no rulings on decisions to impose taxes on foreign entities that would employ remote workers in Poland. This implies that tax advisors already see a problem; however, currently, tax authorities cannot take any action against employers using home office workers in Poland.

The continual issuing of advance tax rulings that are unfavourable to taxpayers and the challenge of rulings of provincial administrative courts that are favourable to taxpayers indicate that taxpayers are facing tough disputes with the tax administration.

The judgement of the Provincial Administrative Court in Gliwice of 10 October 2022 (I SA/GI 547/22)

The activities of the consulting company based in Germany were related to supporting other entities in carrying out recruitment processes and ensuring the development

OECD Model Convention on the Interpretation of a Double Taxation Convention – Between Interpretive Dynamism and Unacceptable Change. *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica*. 2022, No 4, pp. 29–42.

²³ For more on the system of Polish tax interpretations, see MORAWSKI, W. How to survive with half a million advance tax rulings: the Polish experience. *European Taxation*. 2023, vol. 63, no. 4, pp.133–146.

of employees in managerial and executive positions. The company carried out its substantive activities in Germany, most of which were online.

The problem concerned administrative employees who had Polish citizenship and their place of residence in Poland. These employees performed their work remotely within Poland's territory. Interestingly, their work was managed by leaders from the UK, usually through videoconferences.

The interpreting authority (Krajowa Informacja Skarbowa) considered that a permanent establishment had been created. However, in the court's view, the fact that the Company *"will not have a fixed place in Poland (due to the Company's inability to dispose of the Employees' Home Office); it will not conduct sales of goods/services in Poland ('through' the Employees) (all relevant aspects of 'sales', in particular price setting and individual contract terms in the form of discounts on those prices, will be conducted from Germany (...), speaks against the recognition that a permanent establishment of the Company has been established in Poland"*.

In my opinion, these facts indicate that considering the question of creating a permanent establishment was unnecessary. The activities of the employees were, in all likelihood, ancillary activities within Article 5(4) of the OECD MC. Even if the fixed place of the German company could be said to have arisen, the possibility of it being considered a permanent establishment would clearly be excluded. Moreover, it would be difficult to attribute any profit to this administrative activity based on the fiction of the permanent establishment's independence.

The court referred to the fact that computer equipment (laptops) was provided to the employees. In the court's view, this does not result in a separate space at the disposal of the Company. The court rejected the reasoning that the Company could, as a result, dispose of a certain area in the employee's flat. The court drew attention to the consequences (in its view, absurd) of accepting such reasoning, for it would follow that employees would constitute a permanent establishment wherever their business activities were carried out (e.g. when they took a laptop on holiday and sent a business message from a hotel).

The judgment of the Provincial Administrative Court in Gliwice of 11 June 2024 (I SA/GI 914/23)

The taxpayer planned to enter into an employment contract with two individuals who were Polish tax residents. One of the employees was to be employed as a customer support engineer and the other as a product manager. Both individuals were required to perform work from home. The applicant did not have and did not plan to rent any office in Poland for the employees. The applicant provided marketing and service support for the entire group of companies (the taxpayer was one of the group companies). In principle, it did not plan to provide services directly in the Polish market (for contractors based in Poland). However, the taxpayer could not exclude the situation in which a counterparty of one of the group companies would be a counterparty with its registered office in Poland.

In the court's view, the Company's permanent establishment could not be deemed to arise in Poland because there was no "*establishment of the applicant in Poland in any of the specific forms listed in Article 5(2)(a)-(f) (...) [of the double taxation treaty-added by the author]. It follows from the description of the future event that the applicant does not have any premises in Poland in which it would run an office, a factory, a workshop or in which a branch of the company or its place of management would be located. (...) The company does not rent any office or other premises or premises in Poland, nor does it own any real estate. It also does not have at its disposal (neither in the legal sense nor in the factual sense) any other space in Poland where its business activities would be conducted*".

The court did not stop at referring to the content of Article 5(2) of the OECD MC but also considered the problem through the prism of the content of Article 5(1). Attention should be drawn here to the current content of paragraph 18 of the OECD Commentary on Article 5 of the OECD MC, highlighting the issue of the permanent use of the office by the employee. According to the court, "*It does not appear from the description of the future event that the company can dispose of the employee's flat or carry out any visits or inspections in it. It also does not appear from the description that the company obliges the employee working in Poland to use his or her own flat to conduct business for the company. Nor does the company issue any instructions to the employee obliging him to use his own flat for activities on its behalf. Moreover, the need for an office does not arise from the nature of the employment relationship. On the other hand, in the complaint, the applicant stressed that it has no economic right to dispose/manage the employees' place of work and that the employees will not hold meetings with clients there*".

The judgement of the Provincial Administrative Court in Wrocław of 10 October 2023 (I SA/Wr 261/23)

This judgement does not, admittedly, deal with the consequences of the remote work of an employee but those of the remote work of the entrepreneur himself, who is a natural person. Given the similarity of the essence of the problem of the creation of a permanent establishment as a result of the employee's remote working, it is worth presenting.

A tax interpretation was requested by a resident of Ukraine who, due to martial law in Ukraine, was forced to leave the country and travel to Poland. He had been in Poland since 5 April 2022 but intended to return to Ukraine after the cessation of hostilities. He was renting a flat in Poland at the time of his application, while his immediate family (his spouse) remained in Ukraine. In Ukraine, the applicant had a registered sole proprietorship, which he was running before coming to Poland. After arriving in Poland, he continued working remotely for some time to provide programming services. He received the last income from this activity on 21 July 2022 (income from services provided from 1 to 8 July 2022 after his arrival in Poland).

Here, too, the court did not see the possibility of creating a permanent establishment as a result of performing activities remotely. Again, the court pointed out that *“there is in fact no permanent establishment of the applicant in Poland in any of the particular forms mentioned in Article 5(2)(a) to (f) of the Convention. It is apparent from the description of the facts that the applicant did not have any premises in Poland that could be regarded as an office, factory, workshop or where a branch of the business was located. Nor does the applicant operate a mine or extract any natural resources. On the other hand, a hotel room rented for a few weeks or a flat rented by the applicant in view of his intention to extend his stay in Poland cannot be regarded as a permanent establishment. The mere possession by the applicant of a laptop (computer) or other working tools of a programmer does not, in the opinion of the Court, create a permanent place of business. The nature of the indicated work makes it possible for it to be performed in any place, which is also evidenced by the fact that the activity was first conducted in a hotel and then in a flat. Thus, it is not possible in the facts of the case to identify any area where a permanent business activity would be carried out”*.

Moreover, the court noted, *“The entire period about which the applicant has raised doubts is only three months (from 5 April 2022 to 8 July 2022), which in itself contradicts the permanent nature of the establishment. Indeed, as already indicated above, the facility must be “permanent” and have a certain degree of permanence, i.e. not temporary. Drawing on experience, it can be helpfully pointed out that an establishment is usually considered to be non-existent if the activity has been carried out in the State through a permanent establishment maintained for less than six months. This understanding of the premise of permanence is also referred to by the DKIS in the contested individual interpretation”*. Leaving aside the court’s strange reference to experience, rather than simply to paragraph 28 of the OECD Commentary on Article 5, where the existence of a fixed place for at least six months is considered necessary for creating a permanent establishment, this part of the court’s reasoning is clearly valid.

Discussion

Court wants to see a classic ‘office’

Polish administrative courts take a rather conservative approach to the interpretation of tax treaties. Their reasoning essentially boils down to seeking something that resembles a classic office. Since, in the case of classic stationary work, an employee performs a given type of activity essentially in an office with desks on which stand stationary computers and with binders and documents located in overflowing cabinets, the administrative courts assume that this is what a home office should look like. They expect remote working to be performed in the form of having a ‘classic office at home’.

From the viewpoint of economic realities, such an approach is far from rational. Reality is changing inexorably. Nowadays, virtually all documentation can be digitised and made accessible to the employee via a mobile device. The work can be done from anywhere, not necessarily from the employee's home. The worker can move around with his 'office' and still work, as his office can be a portable computer (preferably with an internet connection).

However, the court cannot be faulted for not understanding the changing reality. For it is tax law that has remained in the age of desks with papers that have to lie somewhere, so the tax authority knows where the permanent establishment in the form of the taxpayer's office is located. Administrative courts should only apply the law and not amend it freely with technological changes. Although I do not deny that changes in economic, technological and social realities can be an argument for changing the interpretation of tax law, this must not lead to a complete change in the rules of application of an institution. Simply put, a permanent establishment is still a place that must be permanent and therefore located at some geographical point.

However, the Polish administrative courts' expectation that there should be some kind of office equipment in the employee's home seems to go too far. A permanent establishment is a space that is controlled and used by the entrepreneur. No basis can be seen in the OECD MC for formulating a requirement that there should be a space permanently equipped with facilities for carrying out the activity. The OECD Commentary explicitly indicates that there is no such requirement.

Problem of controlling the location of remote working

In principle, and not only in the case law of Polish courts, it is required that the dwelling is at the entrepreneur's disposal and creates a permanent establishment.²⁴ This does not necessarily mean that the employer disposes of the keys to the employee's premises. However, the mere presence of an employee is not enough to attribute the existence of a permanent establishment to the employer.

One encounters a rather liberal approach to the problem here. In Sweden, tax authorities already presented the view in 2015 that a Swedish resident working from home for a foreign company may create a permanent establishment, even if the employee's home is not at the disposal of the employer, provided that the work is not sporadic and there are reasons for working from home, such as the employer failing to provide another workplace for the employee.²⁵ However, the Swedish tax administration's views now appear to be more aligned with the content of the OECD

²⁴ BERETTA, G. 'Work on the Move': Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. *International Tax Studies*. 2022, No. 2, p. 21. So did the Spanish tax authorities in their interpretation of 22 January 2022 see: PUERTA-RUIZ DE AZÚA, C., MORALES GIL, T. Taxation of Cross-Border Remote Work in Spain. *European Taxation*. 2023, April, p. 151.

²⁵ GADŽO, S. Chapter 12.3.1.: Rethinking the Allocation of the Rights to Tax Business Income in the Digital Age: Remote Work as a Further Challenge to the Permanent Establishment Concept? In

Commentary. The new clarification issued on 13 May 2022 emphasises whether remote work is required by the employer or whether it is due to other reasons (e.g. public health measures).²⁶

This reasoning is formally correct. According to the definition of a permanent establishment, the business must be carried out by the entrepreneur. Therefore, the permanent establishment must be a place used by the entrepreneur, in this case, an employee who acts as part of the entrepreneur's business activities.

Of course, the problem is to determine what this control should look like and how the tax authority should verify this circumstance. In fact, the literature and case law use arguments that indirectly indicate capturing some form of the employer's control over the place where remote work is performed, or at least capturing the fact that remote work is performed at some place. Thus, attention is drawn to the contractual relationship between the employer and employee and to the employer's financial outlay for the remote work site.

Importance of the content of the employee–employer agreement

Polish administrative courts pay attention to whether there was an employee–employer agreement regarding the use of the employee's flat for performing official activities. This argumentation can also be found in the case law in other countries. It is sometimes accepted that such an agreement may be implied or that the employer must at least agree to perform work in the flat.²⁷ This is somewhat surprising reasoning. As a general rule, the OECD Commentary seeks to emphasise the existing state of affairs, rather than the legal aspects, in the case of the application of permanent establishment provisions. The OECD Commentary fights one-eyed against splitting the contract into parts to avoid permanent establishment.²⁸ Taking into account the employee–employer arrangements gives them the opportunity to decide where and whether there will be a permanent establishment of the employer. It is not the factual circumstances but the decision of the parties to the contract that will determine the establishment of a permanent establishment.

This reasoning seems to be supported by the fact that it avoids the creation of a permanent establishment against the employer's will. Assuming that the mere fact that an employee performs work in a flat located in a country other than the employer's country of establishment would give rise to a permanent establishment would

KOŠTIĆ, S. et al. (eds.) *Individuals and Workforces: Tax Challenges Raised by Digitization*. IBFD 2024. IBFD Books (accessed 15 May 2024).

²⁶ Ibid.

²⁷ Ibid.

²⁸ MORAWSKI, W. In BRZEZIŃSKI, B. (ed.) *Model konwencji OECD. Komentarz*. Warsaw, 2010, pp. 341–345.

mean that the entrepreneur's permanent establishment would be created even without the employer's knowledge. The employer, by agreeing to remote work, would, in effect, be signing a blank promissory note that the employee could fill in with the name of any country he happens to like.

The way out is to presume the employer's consent. If the employer hires an employee from a particular country, it must be assumed that he agrees that the remote work will be performed in that country, which carries the risk of a permanent establishment. It is not possible to reason like the Regional Administrative Court's judgment of 11 June 2024 cited above, which allowed for the possibility that the employee performs remote work in random places (park, bus, etc.) but not at home.

Note that the employee–employer contract element also appears in ideas to change the taxation rules for the employee against the background of Article 15 of the OECD MC. Irene Rovira Ferrer proposes the addition of Article 15(3) to the OECD MC, which would read as follows: *'In case of distance work, understood as work done in the place chosen by the employees, located outside the workplace or place determined by the employer, the remuneration obtained by a resident in the contracting state will be exclusively taxable in the source state, which is considered to be the territory where the workplace is located which is assigned to the relevant employee according to his employment contract'*.²⁹ The wording of this proposal differs from what we are used to seeing in the OECD MC in terms of both terminology and giving the parties to the employment contract the right to determine the place of taxation of income.

Reimbursement of remote working costs

An argument for considering that remote working creates a permanent establishment for the employer is quite often the fact that the employer bears the costs of remote working.³⁰ This criterion appears frequently in case law practice in various countries. However, it can hardly always be considered conclusive or sufficient to establish the existence of a permanent establishment. This is due, for example, to the different extents and forms of employer participation at the costs of remote working.

The employer may finance the entire operation of the employee's flat (or part of it), which would rather (apart from completely exceptional situations) prejudice the finding of a permanent establishment of the employer. On the other extreme, there may be a benefit payment that is intended to reimburse the employee for the costs of remote working in the form of, for example, increased electricity consumption in

²⁹ ROVIRA FERRER, I. A New Scenario in International Tax Law: two Proposals Rethinking the OECD Model in Response to the Generalization of Distance Work by employee. *World Tax Journal*. 2023, vol. 15, No. 3, p. 10.

³⁰ PUERTA-RUIZ DE AZUA, C., MORALES GIL, T. Taxation of Cross-Border Remote Work in Spain. *European Taxation*. 2023, April, p. 151; STEVENS, E. J. Where the Money Is: Tax and Worker Mobility. *Tax Note International*. 2022, vol. 107, August 1, p. 551.

a lump sum. In the latter case, the benefit does not have to be linked to any premises. The employee may use electricity at different locations and might not even incur such costs. Such funding does not locate employees in a specific space. Meanwhile, the concept of a permanent establishment involves linking the performance of an activity to a specific place.

In Polish case law, this element of argumentation is not present. This may come as a surprise, as in Poland, as well, employers reimburse employees for remote work. Pursuant to Article 67²⁴ § 1 of the Act of 26 June 1974 of the Labour Code,³¹ an employer should reimburse an employee performing remote work:

- Provide the materials and working tools, including technical equipment, necessary to carry out the remote work.
- Provide the installation, servicing, operation and maintenance of work tools, including technical equipment which are key to performing the remote work; cover the necessary costs related to the installation, servicing, operation and maintenance of work tools or cover the costs of electricity as well as telecommunication services necessary to the performance of remote work.
- Pay costs other than those set out above if they are directly related to the performance of the remote work, if the reimbursement of such costs has been specified in an employee–employer agreement in regulations issued by the employer or in a remote work order issued by the employer.
- Provide the training and technical assistance necessary to carry out this work.

Moreover, such reimbursements are not taxed to the employee, as they are not treated as remuneration. With the employer, the costs of remote working are treated as deductible expenses (i.e. they are deducted from the income). This is a rational solution as remote working is just another form of activity for the employer.

The reason for this might lie in the specifics of the interpretation procedure in Poland. The interpretation authority stops at the assessment of the factual state indicated in the application for interpretation and does not establish the true state of affairs (after all, interpretation usually concerns future actions). It is possible that the applicants did not indicate this circumstance and then the interpretation authority did not consider it to be relevant. Unfortunately, from the viewpoint of the interpretation holder, the omission of certain circumstances is quite risky. In the event of a discrepancy between the application content and the later factual situation, the tax interpretation does not protect the holder.

The full application of the Polish provisions on remote working under the Labour Code would give rise to strong arguments for considering that a permanent establishment of the employer has been formed in the case in question.³² This is because they are based on the assumption that remote working is work under the control and financially controlled by the employer, with the only difference being

³¹ Dz. U. of 2023, item 1465, as amended.

³² Of course, once the conditions have been met in terms of the length of the employer's activity at the site and if the activity was not of an ancillary or preparatory nature.

the place where it is carried out. In such a case, there is no apparent reason to refuse to treat the place of this work as the employer's permanent establishment. However, again, one must be aware of the different solutions applied in practice. For example, if the employee was only reimbursed on a lump sum basis for the cost of the electricity consumed by the laptop and the employer accepted that the employee could perform the work anywhere, there would be no such arguments for considering that a permanent establishment of the employer is established somewhere.³³

Practical possibilities for tax authorities to act as limits to the recognition of a permanent establishment

The considerations outlined above give tax authorities some scope for creating a permanent establishment of the employer. In reality, the activities of tax authorities may come crashing down on their ability to establish the circumstances that would justify such a conclusion. A remote worker is a mobile worker. Thanks to the exchange of information, the Polish tax authority may sometimes know that a person residing in Poland has worked (note that the information is exchanged with a delay) for an employer from another country. However, it would have to be established where exactly he was working and whether, by chance, the employer was sending him a salary in a Polish bank account, but, at the time, the employee chose a warmer location to stay. It is almost impossible to detect remote working for foreign entities without obtaining information from abroad, from the employer's country, if the employee themselves do not want to reveal their identity. After all, this would require surveillance of all residents of a state who may be employees.

However, even after obtaining information about the payment of wages by a foreign entity, a permanent establishment might not be created. This is because the employee's activity must be of a permanent nature and must take place continuously at the location in question. Without the employee's cooperation, it is often impossible to establish these circumstances. How is it possible, without arousing public irritation and biting articles in the press, to carry out mass checks on the forms of activity conducted by employees from their homes? Even if the tax authorities tried to do this, the costs would be enormous.

These circumstances explain why, in Poland, disputes about the existence of a permanent establishment related to remote working arise only in the mode of obtaining tax interpretations. Simply put, tax authorities are not in a position to establish the existence of a permanent establishment on an ongoing basis. This implies that the issue will only become hot in a few years.

³³ Anyway, you wouldn't know where.

Conclusion

The few judgements of the Polish administrative courts that have been made in the procedure for the review of advance tax rulings obtained at the request of employers have, so far, been favourable to the applicants. The argumentation contained in them cannot be considered complete. This weakness in the jurisprudence of Polish courts is not unusual compared to other tax systems. It is simply that attempts are just being made to deal with the phenomenon of remote working on tax grounds. The proposed criteria for determining the existence of a permanent establishment are controversial. Against the background of the current permanent establishment regulation, it is difficult to find an ideal solution that could be easily applied in practice. Put simply, the OECD MC was created from a different socio-economic reality. In other words, the regulation contained in the OECD MC does not work well; however, more than that, it cannot work well because it is ‘from another world’.

Affiliation, dedication, acknowledgement

The article is the result of research conducted under a grant funded by the National Science Centre (Poland) No. 2019/35/B/HS5/00554 ‘Interpretation of tax law in the context of passing time’.

References

Literature

- BERETTA, G. ‘Work on the Move’: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. *International Tax Studies*. 2022, No. 2.
- ELLIS, M. The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Respons to Prof. Dr. Klaus Vogel. *IBFD Bulletin*. 2000, No. 12.
- GADŽO, S. Chapter 12.3.1.: Rethinking the Allocation of the Rights to Tax Business Income in the Digital Age: Remote Work as a Further Challenge to the Permanent Establishment Concept? In KOSTIĆ, S. et al. (eds.) *Individuals and Workforces: Tax Challenges Raised by Digitalization*. *IBFD 2024*. *IBFD Books* (accessed 15 May 2024).
- LANG, M. How Significant Are the Amendments of the OECD Commentary Adopted After the Conclusion of a Tax Treaty? *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*. 2002, No. 1.
- MORAWSKI, W. Impact of Changing the Content of the OECD Commentaries to the OECD Model Convention on the Interpretation of a Double Taxation Convention – Between Interpretive Dynamism and Unacceptable Change. *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica*. 2022, No 4.
- MORAWSKI, W. How to survive with half a million advance tax rulings: the Polish experience. *European Taxation*. 2023, vol. 63, no. 4.

- MORAWSKI, W. In BRZEZIŃSKI, B. (ed.) *Model konwencji OECD. Komentarz*. Warsaw, 2010.
- PUERTA-RUIZ DE AZUA, C., MORALES GIL, T. Taxation of Cross-Border Remote Work in Spain. *European Taxation*. 2023, April.
- ROVIRA FERRER, I. A New Scenario in International Tax Law: two Proposals Rethinking the OECD Model in Response to the Generalization of Distance Work by employee. *World Tax Journal*. 2023, vol. 15, No. 3.
- STEVENS, E. J. Where the Money Is: Tax and Worker Mobility. *Tax Note International*. 2022, vol. 107, August 1.
- The Interpretation and Application of Article 5 (Permanent establishment) of the OECD Model Convention*. OECD, 2012.
- WATTEL, P. J., MARRES, O. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*. 2003, July/August.

Legal acts

Act of 26 June 1974 of the Labour Code, Journal of Laws of 2023 r. item. 1465.

Case law

- Judgement of the Provincial Administrative Court in Gliwice of 10th October 2022, I SA/GI 547/22.
- Judgement of the Provincial Administrative Court in Wrocław of 10th October 2023, I SA/Wr 261/23.
- Judgment of the Provincial Administrative Court in Gliwice of 11th June 2024, I SA/GI 914/23.

VYBRANÉ APLIKAČNÉ PROBLÉMY DAŇOVEJ KONTROLY NA DANI Z PRÍJMOV V PODMIENKACH SR

Adrián Popovič¹

Právnická fakulta Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

ORCID: 0000-0003-0676-7168

adrian.popovic@upjs.sk

Soňa Simić²

Právnická fakulta Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

ORCID: 0009-0001-4194-7319

sona.simic@upjs.sk

Abstrakt

Autori sa v príspevku zaoberajú procesným postupom správcu dane pri realizácii daňovej kontroly dane z príjmov v podmienkach Slovenskej republiky vo vybraných procesných situáciách. V tomto rámci poukazujú na tie postupy správcu dane, ktoré môžu byť v závislosti od konkrétnych okolností jednotlivých daňových vecí poznačené chybami nezákonnosti rôznej intenzity, prípadne v niektorých prípadoch môžu vykazovať prvky neústavnosti. Cieľom príspevku je posúdiť vybrané konkrétne postupy správcu dane pri výkone daňovej kontroly a podrobiť ich testu zákonnosti s dôrazom na nevyhnutnosť zachovávanía práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Uvedené je možné dosiahnuť analýzou procesného postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly na vybraných modelových prípadoch, na ktoré autori aplikujú hodnotiaci pohľad podporený právnym posúdením obdobných daňových vecí súdmi Slovenskej republiky.

Kľúčové slová:

správa daní; procesný postup správcu dane; daňová kontrola; zákonnosť daňovej kontroly.

DOI: 10.71372/TJMH2375

¹ JUDr. Adrián Popovič, PhD., pôsobí ako výskumný pracovník na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach. V rámci vedeckej činnosti sa okrem iného zameriava na problematiku daňového práva procesného s dôrazom na aplikačné rozmery správy daní. Autor okrem iného pôsobí ako advokát a vykonáva advokátsku činnosť.

² JUDr. Soňa Simić, PhD., pôsobí ako výskumný pracovník na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach. V rámci vedeckej činnosti sa okrem iného sústreďuje na oblasť skúmania zdaňovania digitálnych služieb. Autorka okrem iného pôsobí v praxi ako advokátska koncipientka.

Selected Application Issues of Tax Inspection on Income Tax in the Conditions of the Slovak Republic

Abstract

In presented paper, the authors deal with the procedural procedure of tax authority in the performance of tax control on income tax in the conditions of the Slovak Republic in selected procedural situations. In this framework, authors point to those procedures of the tax authority, which, depending on the specific circumstances of individual tax cases, may be affected by defects of illegality of varying intensity, or in some cases showing elements of unconstitutionality. The aim of the contribution is to assess the selected specific procedures of the tax authority in the performance of tax control and to subject them to the test of legality with an emphasis on the necessity of preserving the rights and legally protected interests of the tax subject. The above mentioned can be achieved by analyzing the procedural procedure of the tax administrator when performing tax control on selected model cases, on which the authors apply an evaluation view supported by the legal assessment of similar tax cases by the courts of the Slovak Republic.

Keywords:

tax administration; procedural procedure of the tax authority; tax control; legality of tax control.

Úvod

Postup správcu dane pri daňovej kontrole v podmienkach Slovenskej republiky (ďalej len „SR“) upravuje zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) systematicky v rámci tzv. „*prípravy daňového konania*“.³ V doterajšej vedeckej spisbe boli objasnené viaceré (najmä teoreticko-právne) aspekty daňovej kontroly a dokazovania v rámci nej,⁴ pričom odborná a vedecká spisba v autormi vymedzenej oblasti skúmania výrazne absentuje. Všeobecne známe poznatky z doktríny daňového práva procesného zdôrazňujú v prvom rade napríklad

³ Prvá hlava druhej časti daňového poriadku nesie názov „*príprava daňového konania*“. Zo systematického usporiadania daňového poriadku vyplýva, že zákonodarca subsumuje pod „*prípravu daňového konania*“ viacero činností správcu dane, a to vyhľadávaciu činnosť, miestne zisťovanie, zabezpečenie veci a prepadnutie veci, **postup pri výkone daňovej kontroly**, postup pri určení dane podľa pomôcok a ostatné činnosti správcu dane, medzi ktoré sú zaradené predbežné opatrenia, záznamová povinnosť, zverejňovanie zoznamov, poskytovanie údajov a záväzné stanovisko, index daňovej spoľahlivosti a súhlas správcu dane so zápisom v obchodnom registri a s návrhom na výmaz. Možno konštatovať, že okrem systematického usporiadania daňového poriadku aplikačná prax nediferencuje „*prípravu daňového konania*“ ako určitý časový úsek správy daní. Možno uzavrieť, že v danom prípade ide o zákonodarcom vymedzený termín a zvolený spôsob systematického usporiadania daňového poriadku.

⁴ Pozri napr.: BABČÁK, V. *Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva)*. Ružomberok: Epos, 2022, s. 568–576. KARFÍKOVÁ, M. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 165–169. SÁBO, J. *Hodnotenie dôkazov v daňovom práve*. Košice: ŠafárikPress, 2020, s. 104–119.

samotnú **povahu daňovej kontroly** tým, že daňovú kontrolu ako postup, ktorým správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov,⁵ **je potrebné dôkladne odlišovať od daňového konania**, v ktorom sa (na rozdiel od daňovej kontroly) rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.⁶ Aplikačný význam tejto diferenciacie daňovej kontroly od daňového konania možno badať najmä pokiaľ ide o finálny výstup, resp. právne významný výsledok daňovej kontroly, ktorým je **protokol z daňovej kontroly**. Ďalej bola doktrínou v podstatnej miere rozpracovaná aj povaha výsledku z daňovej kontroly, t. j. protokolu, ktorý má v prípadnom ďalšom postupe správcu dane vo vyrubovacom konaní povahu **dôkazného prostriedku**, čím sa zásadným spôsobom odlišuje od rozhodnutia vydaného v daňovom konaní, ktorý je individuálnym právnym aktom. Protokol z daňovej kontroly je v následnom vyrubovacom konaní jedným z dôkazných prostriedkov, ktoré sú podkladom na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.⁷

V postupe od začatia daňovej kontroly do jej ukončenia spravidla dorúčením protokolu z daňovej kontroly (alebo iným spôsobom podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku) vykonáva správca dane voči kontrolovanému daňovému subjektu jednotlivé úkony predpokladané daňovým poriadkom, pričom v tomto postupe kontrolovanému daňovému subjektu prislúchajú základné práva, ale aj povinnosti, ktorých základný katalóg v nadväznosti na Ústavu Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. (ďalej len „Ústava SR“) vymedzuje § 45 daňového poriadku. Z hľadiska zachovávaní práv daňového subjektu sú však relevantné ustanovenia pri výkone daňovej kontroly obsiahnuté naprieč celým daňovým poriadkom počnúc základnými zásadami správy daní vymedzenými v § 2 daňového poriadku. Osobitne podstatnými v daňovej kontrole sú najmä princíp zákonnosti, zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada úzkej súčinnosti, ktoré bližšie rozpracúva aj rozhodovacia činnosť súdov Slovenskej republiky (pozri v ďalšom texte).

V nadväznosti na výraznú absenciu formulovaných a publikovaných poznatkov týkajúcich sa výkonu daňovej kontroly v rozsahu označenom v tomto príspevku je cieľom tohto príspevku popísať vybrané konkrétne postupy správcu dane

⁵ Paragraf 44 ods. 1 daňového poriadku.

⁶ Paragraf 2 písm. c) daňového poriadku.

⁷ V tejto súvislosti pozri aj **Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 16. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 238/06: „Podľa názoru ústavného súdu daňová kontrola nepredstavuje samostatné daňové konanie, ale je čiastkovým procesným postupom, ktorý sa uskutočňuje v rámci daňového konania; nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane. Daňová kontrola sa spravidla začína spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly. Ukončená je dňom prerokovania protokolu o daňovej kontrole s kontrolovaným daňovým subjektom. Protokol o daňovej kontrole nemožno považovať za rozhodnutie, pretože ním sa daňovému subjektu neukladajú práva a povinnosti, ale je iba podkladom na prípadné vydanie platobného výmeru. Daňová kontrola je teda svojou povahou procesom kontrolným, a nie rozhodovacím.“** Ústavný súd sa stotožňuje s názorom Najvyššieho súdu, ktorý vo svojom rozsudku sp. zn. 5 Sž-o-KS 139/2005 z 24. novembra 2006 konštatoval, že „samotná daňová kontrola nemôže a ani zákonodarca nemal na myslí, aby nahradila prvostupňové daňové konanie so všetkými svojimi procesnými právami a povinnosťami účastníka konania.“

pri výkone daňovej kontroly a podrobiť ich testu zákonnosti s dôrazom na nevyhnutnosť zachovávanía práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. V tomto rámci autori okrem hodnotiaceho myšlienkového postupu podporujú svoje závery aj rozborom právneho posúdenia obdobných daňových vecí správnymi súdmi SR.

Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd SR“) s ohľadom na podstatu jeho súdneho prieskumu opisuje daňovú kontrolu cez prizmu materiálneho vnímania ako „*zásah do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu, ktorá je tvorená súborom jeho základných práv a slobôd*“ (pozri napríklad uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 25. 10. 2016, sp. zn. III. ÚS 726/2016). V predložennom príspevku budú postupy správcu dane pri výkone daňovej kontroly podrobené testu zákonnosti, v závislosti od miery intenzity porušenia prípadne aj z hľadiska ústavnosti, a to všetko s odkazom na nevyhnutnosť zachovávanía práv a právom chránených záujmov daňového subjektu, voči ktorému je vykonávaná daňová kontrola.

Metodológia

Za účelom skúmania nastoleného okruhu problematiky autori využijú viaceré metódy realizácie vedeckých prác, a to najmä analýzu, syntézu a komparáciu, pričom vo väčšej miere vychádzajú z empirických skúseností v rámci realizácie zastupovania daňových subjektov pri správe daní.

Analýzu využívajú autori najmä pri skúmaní vopred vymedzených a skúmaných postupov správcu dane pri daňovej kontrole, týkajúcich sa najmä postupu pri posudzovaní a rozhodovaní o predĺžení lehoty určenej správcom dane na vykonanie určitého úkonu daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly, postupu pri spôsobe vymedzenia spornosti jednotlivých výdavkov, ktoré si daňový subjekt uplatnil ako daňové, a pri súvisiacom prenose dôkazného bremena v rámci dokazovania zo správcu dane na daňový subjekt postupom podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, a postupu pri posudzovaní použiteľnosti písomnosti pôvodne vyhotovených a predložených daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly v inom ako v štátnom jazyku. V tomto rámci z dôvodu aktuálnej absencie odbornej a vedeckej literatúry týkajúcej sa vplyvov a aktuálneho posudzovania týchto postupov autori aplikujú ďalšie metódy, a to metódu syntézy a komparácie empirických skúseností za účelom formulovania záverov a podrobujú ich testu zákonnosti s dôrazom na nevyhnutnosť zachovávanía práv a právom chránených záujmov daňového subjektu.

Autori pri posudzovaní vymedzeného rozsahu vedeckého zámeru príspevku takisto využívajú aktuálnu rozhodovaciu činnosť príslušných súdnych autorít.

Výskum a výsledky

Ako už bolo vymedzené, predmetom tohto príspevku je podrobná analýza vybraných postupov správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Z rozsahu procesných postupov a činností správcu dane pri výkone daňovej kontroly predpokladaných daňovým poriadkom budú v predloženom príspevku analyzované a hodnotené nasledujúce postupy správcu dane:

- postup pri posudzovaní a rozhodovaní o predĺžení lehoty určenej správcom dane na vykonanie určitého úkonu daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly;
- postup pri spôsobe vymedzenia spornosti jednotlivých výdavkov, ktoré si daňový subjekt uplatnil ako daňové a pri súvisiacom prenose dôkazného bremena v rámci dokazovania zo správcu dane na daňový subjekt postupom podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku;
- postup pri posudzovaní použiteľnosti písomností pôvodne vyhotovených a predložených daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly v inom ako štátnom jazyku.

Postup správcu dane pri určovaní lehôt a pri rozhodovaní o predĺžení určenej lehoty

V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane určuje na vykonanie jednotlivých úkonov daňovým subjektom lehoty v rámci limitov vyplývajúcich z ustanovení daňového poriadku. Pri začatí daňovej kontroly správca dane v prvom rade určuje samotný deň začatia daňovej kontroly, a to v oznámení o daňovej kontrole.⁸ Určenie konkrétneho dňa začatia daňovej kontroly, t. j. presného termínu vymedzeného dňom, mesiacom, rokom (*a zároveň aj časom, hoci to znenie daňového poriadku výslovne nestanovuje*) v oznámení o daňovej kontrole je však potrebné odlišovať od určenia lehoty na vykonanie určitého úkonu, ktorá je ako právne relevantný časový úsek vymedzená začiatkom jej plynutia.

Aj pri realizácii daňovej kontroly je správca dane povinný pri určovaní lehôt postupovať podľa všeobecnej právnej úpravy obsiahnutej v § 27 a nasl. daňového poriadku, z čoho vyplýva, že základnou požiadavkou na určenie lehoty je primeranosť s tým, že táto primeranosť je ďalej vo všeobecnej rovine kvantifikovaná a obmedzená tým, že lehotu kratšiu ako osem dní možno určiť len výnimočne na jednoduché alebo osobitne naliehavé úkony. Zamyslieť sa možno nad tým, aký úkon daňového subjektu v rámci daňovej kontroly by mohol byť správcom dane považovaný za jednoduchý a kedy by mohlo ísť o osobitne naliehavý úkon. Z tohto okruhu úkonov daňového subjektu možno podľa nášho názoru vo všeobecnej rovine s ohľadom na obvyklú komplexnosť a zložitnosť daňových kontrol dane z príjmov vylúčiť meritérne vyjadrenie daňového subjektu ku skutočnostiam zisteným správcom dane pri výkone daňovej kontroly.

⁸ Okrem dňa začatia daňovej kontroly v oznámení správcu dane o daňovej kontrole určuje správca dane aj miesto vykonania daňovej kontroly a vymedzuje druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie (prípadne účtovné) obdobie.

V priebehu daňovej kontroly bude správca dane určovať daňovému subjektu lehotu, najmä pokiaľ ide o vyjadrenie ku skutočnostiam zisteným pri výkone daňovej kontroly, ktoré správca dane v praxi často prvýkrát uvádza na ústnom pojednávaní a deklaruje v zápisnici o ústnom pojednávaní. Je nevyhnutné zdôrazniť, že daňový subjekt má právo (no zároveň aj povinnosť) vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam, ale aj k spôsobu ich zistenia správcom dane počas celej doby trvania daňovej kontroly, t. j. aj mimo, resp. nad rámec výzvy správcu dane na vyjadrenie. Uvedené priamo súvisí s problematikou dôkazného bremena pri správe daní (k tomu pozri v ďalšom texte).

Mierne odlišná situácia pri určení lehoty správcom dane nastáva v prípade vyjadrenia daňového subjektu k protokolu z daňovej kontroly, keď daňový poriadok správcu dane výslovne limituje a v § 46 ods. 8 daňového poriadku vyslovuje požiadavku, aby lehota na vyjadrenie k protokolu nebola kratšia ako 30 pracovných dní od doručenia protokolu. Okrem toho sa zdôrazňuje, že zmeškanie tejto lehoty nemožno odpustiť. Lehota 30 pracovných dní na vyjadrenie k protokolu je s účinnosťou od 21. 7. 2020 *ex lege* minimálnou lehotou, ktorú zákon v každom prípade garantuje daňovému subjektu a ktorú je správca dane povinný daňovému subjektu poskytnúť. Skoršia právna úprava účinná do 20. 7. 2020 zaručovala daňovému subjektu na vyjadrenie sa k protokolu minimálne 15 pracovných dní. Najvyšší súd SR k tejto minimálnej lehote na vyjadrenie k protokolu v rozsudku Najvyššieho súdu SR zo dňa 11. 4. 2017, sp. zn. 1Sžf/112/2015 považoval za relevantné zdôrazniť najmä to, že: „*Daňový poriadok určuje daňovému subjektu právo i povinnosť vyjadriť sa k protokolu z daňovej kontroly a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia v lehote určenej správcom dane, ktorá nesmie byť kratšia ako 15 pracovných dní od doručenia protokolu kontrolovanému daňovému subjektu. To znamená, že správca dane môže a dokonca má stanoviť dlhšiu lehotu ako 15 pracovných dní, ak si to vyžaduje rozsah protokolu či iné konkrétne okolnosti prípadu...*“ V označenom rozsudku ďalej Najvyšší súd SR konštatoval: „... *určenie lehoty na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly a na predloženie dôkazov je v zmysle daňového poriadku na uvážení správcu dane, pričom pri výkone tohto oprávnenia je povinný prihliadať predovšetkým na to, aby bola daňovému subjektu poskytnutá dostatočná možnosť uplatniť svoj vplyv na priebeh a výsledok konania využitím svojich procesných práv. To v konkrétnom prípade znamená, aby mal žalobca skutočne k dispozícii lehotu nie kratšiu ako 15 pracovných dní od prevzatia protokolu.*“ V posudzovanej daňovej veci Najvyšší súd SR v nadväznosti na nesprávne posúdenie správcu dane o začiatku plynutia lehoty na vyjadrenie k protokolu konštatoval odňatie práva daňového subjektu na prerokovanie jeho pripomienok k protokolu z daňovej kontroly.

Pokiaľ ide o určenie lehoty na vyjadrenie ku skutočnostiam zisteným pri výkone daňovej kontroly, daňový poriadok okrem všeobecnej právnej úpravy obsiahnutej v § 27 a nasl. daňového poriadku takéto určenie lehoty špeciálne nelimituje. Správca dane túto lehotu spravidla určuje priamo na ústnom pojednávaní konanom v závislosti od konkrétnej daňovej veci v prítomnosti poverených zamestnancov správcu dane a daňového subjektu, prípadne jeho zástupcu. V daňovej praxi často

nastane procesná situácia, že daňový subjekt udelí plnú moc na zastupovanie kvalifikovanému zástupcovi (advokátovi alebo daňovému poradcovi) až v procesnej situácii, keď je vo veci potrebné realizovať prvé kvalifikované písomné podanie, t. j. spravidla počas plynutia lehoty na podanie vyjadrenia. Zastávame názor, že v tejto procesnej situácii môže právny zástupca daňového subjektu po oznámení prevzatia právneho zastúpenia a predložení plnej moci správcovi dane štandardne z tohto dôvodu pred uplynutím určenej lehoty požiadať aj o predĺženie lehoty určenej správcom dane na podanie vyjadrenia. S týmto úkonom je nezriedka spojená aj žiadosť právneho zástupcu o nahliadnutie do daňového spisu. Odôvodnenosť tohto postupu zastávame v prvom rade s odkazom na ústavné právo daňových subjektov na právnu pomoc garantované čl. 47 ods. 2 Ústavy SR konkretizované v § 9 a nasl. daňového poriadku.

Daňový poriadok pripúšťa predĺženie lehoty určenej správcom dane v § 28 ods. 1 daňového poriadku z dôležitých dôvodov, ktoré bližšie nekonkretizuje. Zastávame názor, že predĺženie lehoty na vykonanie určitého procesného úkonu z dôvodu prevzatia právneho zastúpenia advokátom napĺňa atribúty dôležitého dôvodu a v aplikačnej praxi by malo byť správcom dane akceptované a interpretované ústavne konformným spôsobom v záujme zachovania práva na právnu pomoc, ktorá sa priznáva každému, t. j. aj daňovému subjektu v konaní pred správcom dane.

Opozitne od uvedeného sa možno stretnúť s praxou správcov dane poznamenanou prvkami (zákonom nedovolenej) nadradenosti spočívajúcou v nevyhovení žiadosti daňového subjektu o predĺženie lehoty na podanie vyjadrenia z dôvodu prevzatia právneho zastúpenia bez relevantného odôvodnenia s odkazom na primeranosť pôvodne určenej lehoty (ktorá je mnohokrát určená iba v trvaní 8 až 15 dní).

V každom prípade je však potrebné osobitne vyhodnotiť okolnosti daňovej veci, ktoré môžu odôvodniť hoci aj nevyhovenie žiadosti daňového subjektu o predĺženie lehoty na podanie vyjadrenia zo strany správcu dane (pričom nevyhovenie môže byť ústavne konformné). Môže ísť o dôvody na strane správcu dane, napr. blížiacce sa uplynutie maximálnej zákonnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly, ktorú by pri predĺžení lehoty na vyjadrenie nebolo možné bez zavinenia správcu dane zachovať, pričom bez zavinenia správcu dane rozumieme najmä situáciu, keď bol správca dane pri výkone daňovej kontroly aktívny na časovej osi trvania daňovej kontroly proporcionálne a svoju kontrolnú činnosť nekoncentroval z dôvodu svojej predchádzajúcej nečinnosti len na posledný mesiac, resp. posledné mesiace jej trvania (s čím sa daňové subjekty často stretávajú). Aktivitu správcu dane v daňovej kontrole možno posudzovať aj cez prizmu práva na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov garantovaného v čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. Pokiaľ ide o dôvody vysvetľujúce nevyhovenie žiadosti o predĺženie lehoty zapríčinené daňovým subjektom, môže ísť napríklad o zmenu právneho zástupcu daňového subjektu v priebehu plynutia lehoty.

V každom prípade je však potrebné vyhodnotiť právne následky vyvolané správcom dane z nepredĺženia lehoty na vyjadrenia ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly z materiálneho hľadiska. V prípade, ak by bezdôvodné

nevyhovenie žiadosti o predĺženie lehoty na vyjadrenie bolo správcom dane posúdené ako „zmeškanie lehoty na vyjadrenie“ a správca dane by z tohto dôvodu neprihliadal na skutočnosti uvádzané daňovým subjektom, t. j. pristúpil by k uplatneniu kvázi „koncentrácie“ v daňovej kontrole, vyjadrujeme názor, že v danom prípade by sa daňový subjekt mohol efektívne domáhať ochrany a namietat' porušenie jeho práv.

Postup správca dane pri vymedzení spornosti jednotlivých výdavkov a pri prenose dôkazného bremena zo správca dane na daňový subjekt

V daňovej kontrole je rozloženie a presun dôkazného bremena medzi kontrolovaným daňovým subjektom a správcom dane jednou z rozhodujúcich otázok, ktoré vo svojej podstate priamo determinujú výsledok daňovej kontroly a s ohľadom na význam protokolu z daňovej kontroly v daňovej praxi často aj výsledok a zákonnosť následného vyrubovacieho konania.

Otázka tzv. **objektívneho dôkazného bremena** je daňovým poriadkom regulovaná na prvý pohľad pomerne zrozumiteľne. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- i. skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov;
- ii. skutočnosti, na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a
- iii. vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Daňový subjekt tak vo výsledku znáša dôkazné bremeno vo vzťahu k určeniu výslednej sumy jeho vlastnej daňovej povinnosti, ktorá je v oblasti dani z príjmov odrazom autoaplikácie ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Správca dane znáša podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku dôkazné bremeno o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Inak povedané: pri výkone správy daní je to správca dane, ktorý by mal byť schopný uviesť a preukázať skutočnosti dokladujúce striktnú konformitu jeho postupu so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Prenos dôkazného bremena v rámci daňovej kontroly je daňovým poriadkom upravený osobitne v § 46 ods. 5, podľa ktorého: „*Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.*“ Z tohto ustanovenia pritom vyplývajú

správcovi dane dve základné povinnosti, a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo údajov v nich uvedených a v nadväznosti na to povinnosť vyzvať, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril. Rozhodovacia činnosť súdov potvrdzuje, že zákonná aplikácia ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku zo strany správcu dane má za následok presúvanie dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, ktoré zároveň predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládávacej a zásady prejednávacej a reprezentuje všeobecnú požiadavku na úzku spoluprácu správcu dane s kontrolovaným daňovým subjektom, čo potvrdzuje aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 24. 2. 2022, sp. zn. 1Sžfk/10/2020. Z uvedeného rozhodnutia vyplýva tiež podstatná okolnosť, že je nepostačujúce, ak sa daňový subjekt o konkrétnych pochybnostiach správcu dane dozvie až z protokolu z daňovej kontroly, ktorého doručením sa daňová kontrola končí. Tento súdom potvrdený záver zároveň potvrdzuje, že imanentnou súčasťou práv kontrolovaného daňového subjektu je aj právo vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným správcou dane už počas trvania daňovej kontroly ako osobitného kontrolného procesu.

V teoretickej a v neopomenuteľnej miere aj v aplikačnej rovine vyvoláva spornosť a priestor na bližšie posúdenie **otázka kvality, resp. zachovania kvalitatívnej miery, pri ktorej vynaložení je správca dane v daňovej kontrole spôsobilý účinne spochybníť skutočnosti uvádzané daňovým subjektom**, ktorými deklaruje svoju daňovú povinnosť a vo vzťahu ku ktorým daňový subjekt disponuje príslušnou obchodnoprávnou dokumentáciou ako listinnými dôkazmi (najmä faktúrami, zmluvami s dodávateľmi a pod.).

Badateľnou praxou uplatňovanou počas daňových kontrol dane z príjmov je, že správca dane namieta určitý katalóg výdavkov daňového subjektu a neuznáva ich ako daňové v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov spravidla z dôvodu, že spochybňuje splnenie podmienky preukázateľnosti vynaloženia týchto výdavkov daňovým subjektom. V takom prípade správca dane konštatuje, že daňovým subjektom nebolo preukázané, že konkrétne výdavky skutočne vznikli (napr. že služby boli skutočne vykonané, tovar bol reálne dodaný a pod.), pretože na uznanie výdavkov ako daňových nepostačuje deklarovať ich len po formálnej stránke zahrnutím prijatých faktúr do účtovníctva. Zároveň platí, že ak daňový subjekt svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže mu byť priznané prislúchajúce daňové oprávnenie.

Vyjadrujeme názor, že naznačeným spôsobom formalisticky vymedzené pochybnosti správcu dane nemožno považovať za aplikáciu § 46 ods. 5 daňového poriadku a nemajú za následok prenos dôkazného bremena o „spochybnených“ skutočnostiach na daňový subjekt. Správca dane musí svoje pochybnosti vymedziť dostatočne zrozumiteľne a určito, aby na ich podklade mal daňový subjekt vôbec možnosť preložiť, prípadne navrhnúť vykonanie relevantných dôkazov spôsobilých rozplynúť tieto pochybnosti. Za nedostatočný pritom považujeme postup správcu dane, ktorý hoci vo výzve formálne označenej odkazom na § 46 ods. 5 daňového poriadku vôbec neuvádza, aké skutočnosti považuje za preukázané a z akých konkrétnych skutkových

a právnych dôvodov namietané výdavky neuznáva. Formalisticky a nedostatočne určito formulované námietky a pochybnosti správcu dane bez toho, aby sa vyrovnal s už skôr predloženými dôkazmi zo strany daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly práve za účelom preukázania skôr namietaných pochybností správcu dane, nemožno považovať za účinnú aplikáciu § 46 ods. 5 daňového poriadku. Len formálne označenie výzvy odkazom na príslušné ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku neznamená, že správca dane predmetné ustanovenie aplikoval účinne. To, že formálne označenie výzvy správcu dane nie je podstatné, preukazuje aj skutočnosť, že v praxi sa možno stretnúť s označením výzvy podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ako „oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly“.

V tejto súvislosti si dovoľíme poukázať na právne posúdenie Ústavného súdu SR týkajúce sa dôkazného bremena pri správe daní a jeho prenosu obsiahnuté v rozhodnutí, v ktorom Ústavný súd SR okrem iného konštatoval, že za ústavne neudržateľný postup je potrebné považovať **neúmerne prenášanie dôkazného bremena** na daňový subjekt zo strany orgánov finančnej správy. Ústavný súd SR v náleze zo dňa 12. 10. 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022 všeobecne, no podľa nášho názoru výstižne, rozviedol túto problematiku tým, že: „*Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva často náročné a pomerne nejednoznačné.*“ Ústavný súd SR ďalej konštatoval, že: „*Dôkazné bremeno sa v daňovom konaní presúva medzi daňovým subjektom a správcou dane, pričom v určitej fáze konania ho vždy môže niesť iba jeden z nich. Dôkazné bremeno najprv zaťažuje daňový subjekt a až potom správcu dane. Táto špecifická koncepcia dokazovania priamo nadväzuje na podstatu daňového konania, v ktorom je skutkovým základom tvrdenie daňového subjektu o jeho daňovej povinnosti.*“ Aplikčný význam tohto nálezu Ústavného súdu SR možno pozorovať aj v explicitnom vymedzení situácií, keď je dôkazné bremeno neprimerané, a v ich klasifikácii na dve roviny. Podľa Ústavného súdu SR sa neprimerané dôkazné bremeno v prvej rovine prejavuje v zaťažení daňového subjektu predkladaním dôkazov nad rozsah nevyhnutne postačujúci na preukázanie rozhodujúcich skutočností, alebo v druhej rovine sa prejavuje požiadavkou na preukázovanie takého okruhu skutočností, ktoré netvoria dôkazné bremeno daňového subjektu.

Zastávame názor, že v nami naznačenom prípade, keď správca dane od daňového subjektu v daňovej kontrole reťazovito požaduje produkovanie ďalších a ďalších dôkazov na – z pohľadu správcu dane – spoľahlivé preukázanie toho, že (daňové) výdavky vynaložené daňovým subjektom sú odrazom reálne uskutočnenej obchodnej transakcie, môže v konkrétnej daňovej veci vykazovať známky neprimeraného dôkazného bremena v prvej vymedzenej rovine.

Daňový subjekt znáša dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálneho uskutočnenia obchodnej transakcie s tým, že Ústavný súd SR pre unesenie tohto dôkazného bremena požaduje, aby bol zachovaný jeho rozumne akceptovateľný rámec a aby daňový subjekt predložil **štandardné a v obchodnej praxi obvyklé dôkazy**. Na druhej strane vo vzťahu k správcovi dane platí, že tieto požiadavky vo vzťahu k daňovému subjektu často nerešpektuje.

Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať. Od daňového subjektu možno na daňové účely požadovať **štandardné a v obchodnej praxi obvyklé dôkazy**, pri ktorých je rozumné predpokladať, že ich daňový subjekt bude uchovávať; samozrejme, musí ísť o dôkazy, ktoré sú postačujúce na preukázanie skutočného dodania tovaru, ktoré sa javí ako **dostatočne pravdepodobné**. Podľa Ústavného súdu SR platí, že: „*Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti ... Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica). Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt. Dôkazné bremeno teda nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek, skutočností, t. j. vrátane tých, ktoré je povinný predložiť iný subjekt.*“

Postup správcu dane pri posudzovaní použiteľnosti písomností pôvodne vyhotovených a predložených daňovým subjektom v inom ako v štátnom jazyku

V nadväznosti na analyzovanú mieru potrebnú na vyčerpanie dôkazného bremena daňového subjektu môže v daňovej kontrole nastať situácia, že daňový subjekt disponuje dôkaznými prostriedkami vyhotovenými v inom než štátnom jazyku, čo je pomerne bežné v prípade vybudovanej siete zahraničných dodávateľov a/alebo odberateľov. Všeobecným pravidlom pri výkone správy daní, t. j. aj pri výkone daňovej kontroly je, že písomnosti daňového subjektu (na rozdiel od písomnosti správcu dane) môžu byť vyhotovené a správcovi dane predložené aj v inom ako štátnom jazyku. V takom prípade však ďalší postup pri posudzovaní takýchto písomností daňového subjektu vrátane dôkazných prostriedkov (najmä zmlúv, prípadne faktúr a pod.) závisí od uváženia správcu dane, a to konkrétne od toho, či správca dane vyzve daňový subjekt na predloženie týchto písomností spolu s ich úradne overeným prekladom do štátneho jazyka. S účinnosťou od 1. januára 2020 daňový poriadok v § 5 ods. 2 na preklenutie striktnej formálnosti a v záujme hospodárnosti správy daní výslovne pripúšťa upustenie od požiadavky úradne overeného prekladu správcom dane, a to po dohode s daňovým subjektom.

V každom prípade však v záujme skutočného a materiálneho rešpektovania práva daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia nesmie byť skutočnosť, že daňový subjekt predložil určitú písomnosť v inom než štátnom jazyku, pripisovaná na ťarchu tohto daňového subjektu a v procese dokazovania mu predloženie písomnosti v inom než štátnom

jazyku nesmie znemožniť a ani oslabiť postavenie pri preukazovaní skutočností, ktoré sú ich obsahom. V súvislosti s používaním štátneho jazyka pri správe daní aj Najvyšší správny súd SR v rozsudku zo dňa 28. 8. 2023, sp. zn. 5 Sfk 16/2021, publikovanom v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR za rok 2024 pod 78/2024 ZNSS, zdôraznil a judikoval, že „*jazyková zrozumiteľnosť predložených písomností daňového subjektu je nevyhnutným a logickým predpokladom posudzovania ďalších podmienok pre uznanie práv podľa jednotlivých hmotnoprávných daňových predpisov a ďalšieho postupu správcu dane. Ide o podmienku vstupnú a formálnu*“. Z tohto potom vyplýva logický záver, že pre ďalší postup správcu dane je rozhodujúca materiálna stránka, a to či obsahom predkladanej písomnosti správca dane rozumie a vie vyhodnotiť, čo je na podklade takejto písomnosti potrebné vykonať, a podľa Najvyššieho správneho súdu SR až tak môže správca dane prijímať procedurálne a materiálne závery. Súdnymi orgánmi predpokladaný a judikovaný postup správcu dane v prípade vzniku jazykovej bariéry predpokladá aktivitu správcu dane, ktorý je povinný vykonať úkony smerujúce k odstráneniu týchto nedostatkov a zabezpečeniu zrozumiteľnosti predložených písomností.

Tejto povinnosti nie je správca dane zbavený tým, že daňový subjekt má právo a povinnosť predkladať dôkazy podľa § 45 ods. 1 písm. c) a ods. 2 písm. e) daňového poriadku, a pretože z hľadiska logickej následnosti krokov správcu dane musí daňový subjekt najprv rozumieť a vedieť, čo je obsahom jemu predložených písomností, aby následne vedel, aké dôkazy prípadne (ešte) potrebuje predložiť. Povinnosťou správcu dane je ustáliť skutkový stav tak, aby mohol byť dostatočným podkladom na vyvodenie záverov, pričom predpoklad zrozumiteľnosti predložených dôkazov je základnou podmienkou.

Na druhej strane však platí, že ak predloží daňový subjekt dôkazné prostriedky v inom ako slovenskom jazyku (eventuálne aj v inom ako v českom jazyku, ktorý je všeobecne zrozumiteľný aj v podmienkach Slovenskej republiky) a správca dane ho žiadnym spôsobom nevyzve na predloženie prekladu takéhoto dôkazného prostriedku (napríklad zmluvy preukazujúcej spoluprácu daňového subjektu so zahraničným subjektom), možno prijať dôvodný záver, že správca dane akceptoval predloženie dôkazného prostriedku v inom ako slovenskom jazyku, rozumie jeho obsah, jeho obsah a skutočnosti z neho vyplývajúce vie vyhodnotiť a takéto skutočnosti vie zohľadniť samostatne a vo vzájomných súvislostiach s inými dôkazmi.

O uvedenom závere svedčí aj odôvodnenie horeuvedeného judikátu, v zmysle ktorého bol prijatý nasledujúci právny záver: „*Záver správcu dane, ktorý bez rešpektovania pravidiel uvedených v § 5 ods. 2 Daňového poriadku neakceptoval písomnosti daňového subjektu v inom ako štátnom jazyku, bude predčasný a založený na nedostatočne zistenom skutkovom stave.*“ a „*Záver správcu dane ako aj žalovaného, že predložené faktúry boli pre nich nezrozumiteľné, a uplatnené výdavky neuznali, bol preto predčasný. Kasačný súd zastáva názor, že ak nie je predložená písomnosť v slovenskom jazyku, správca dane nemôže automaticky neakceptovať takúto písomnosť, ak jej nerozumie, ale musí vytvoriť daňovému*

subjektu priestor na jej dostatočné vysvetlenie alebo preklad písomností do slovenského jazyka.“

Ak teda správca dane nerozumie predloženým dokumentom (vyhotoveným v inom ako slovenskom jazyku), má postupovať podľa § 5 ods. 2 daňového poriadku a vyžiadať si od daňového subjektu preloženie predložených dokumentov. V opačnom prípade môže mať nezákonný postup správcu dane dôsledky spočívajúce v nedostatočne zistenom skutkovom stave daňovej veci.

Záver

Autori v príspevku poukázali na vybrané aplikačné problémy vyvolané postupmi správcu dane, ktoré vykazujú znaky skratkovitosti a absencie dostatočného právneho odôvodnenia takýchto postupov. Práve absencia širšieho právneho myslenia a konkretizácie právnych úvah správcu dane býva často dôvodom nepochopenia zmyslu a základu postupov správcu dane optikou daňového subjektu.

V príspevku autori vymedzili v rámci základných okruhov tri časté oblasti problematických postupov správcu dane súvisiace s výkonom daňovej kontroly, a to uplatňovaním práv a oprávnených záujmov daňových subjektov v súvislosti s určením lehôt, unesením dôkazného bremena daňových subjektov a účinného prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt a v závere rôznorodostí prístupov správcu dane k predkladaniu dôkazných prostriedkov vyhotovených v inom ako slovenskom jazyku.

V tomto ohľade autori v závere uvádzajú, že v rámci jednotlivých podkapitol príspevku vymedzili okruhy problematických postupov správcu dane a tie podrobili hodnoteniu a diskusii.

Po realizácii základného pozorovania a po syntéze získaných empirických poznatkov nemožno prehliadnuť, že sa v poslednom období výrazne rozvetvila rozhodovacia činnosť súdnych autorít, najmä pri poskytovaní právneho posúdenia situácií vyskytujúcich sa počas daňových kontrol, ktoré doteraz neboli významným spôsobom posudzované. Autori za uvedeným okrem iného vidia aj separáciu a atomizáciu súdneho systému SR a vznik samostatného Najvyššieho správneho súdu SR.

Významnú úlohu pre ďalšiu činnosť správcu dane môžu plniť práve právne vety a právne usmernenia nachádzajúce sa v rozhodovacej činnosti súdnych autorít – autori vidia v tomto rámci určitý zjednocujúci prvok, ktorý je spôsobilý vnášať do správy daní právnu istotu spočívajúcu v tom, že správcovia dane (rešpektujúc takéto právne usmernenia) budú realizovať správu daní jednotne a budú klásť na svoju činnosť nároky minimálne v zákonom rozsahu dotvorenom práve judikatórnou činnosťou.

Zdroje

Literatúra

- BABČÁK, V. *Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva)*. Ružomberok: Epos, 2022. ISBN 978-80-5620-339-2.
- KARFÍKOVÁ, M. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-935-0.
- SÁBO, J. *Hodnotenie dôkazov v daňovom práve*. Košice: ŠafárikPress, 2020. ISBN 978-80-8152-880-4.

Právne predpisy

- Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb.
Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov
Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Judikatúra

- Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 16. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 238/06.
Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 25. 10. 2016, sp. zn. III. ÚS 726/2016.
Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 11. 4. 2017, sp. zn. 1Sžf/112/2015.
Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 24. 2. 2022, sp. zn. 1Sžfk/10/2020.
Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 12. 10. 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022.
Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 28. 8. 2023, sp. zn. 5 Sfk 16/2021, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky za rok 2024 pod 78/2024 ZNSS.

JAK DOPADÁ EXIT TAX NA PŘESHraniČNÍ FÚZE?

Jana Skálová¹

Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze

ORCID: 0000-0001-6936-6594

Jana.skalova@vse.cz

Abstrakt

Příspěvek se věnuje zdanění při odchodu v rámci Evropské unie včetně toho, jak tato daň dopadá na přeshraniční fúze. V úvodu je vysvětlen pojem exit tax, následuje rozbor platné legislativy na úrovni Evropské unie, rešerše dostupné literatury a rozbor judikátů Evropského soudního dvora. Příspěvek prezentuje výsledky výzkumu implementace exit tax dle směrnice ATAD v konkrétní zemi včetně způsobu jejího výpočtu, stanovení tržní a daňové hodnoty a sazby daně. Druhým cílem je prověřit, jak je toto pravidlo aplikováno na přeshraniční fúze v konkrétní zemi. Data byla získána na základě kvalitativní metody sběru dat formou dotazníkového šetření v období prosinec 2023 až leden 2024. Z důvodu získání kvalitních informací byla vybrána poradenská síť skupiny Baker Tilly. Dotazník byl zaslán zaměstnancům této společnosti na nejvyšších pozicích řízení (partneři), kteří jsou odpovědní za daňové poradenství, restrukturalizace nebo fúze v příslušné zemi. Po zaslání vyplněných dotazníků zpět byly některé odpovědi verifikovány, případně proběhl telefonický rozhovor s příslušným odborníkem. Z výsledků šetření vyplynulo, že všechny analyzované země zavedly exit tax dle pravidel stanovených EU a většinou tuto daň také vztahují na přeshraniční fúze. Aplikace na fúze však není jednotná a je potřeba vyhodnocení u každého realizovaného případu, zda bude od exit tax osvobozen.

Klíčová slova:

zdanění při odchodu; přeshraniční fúze; směrnice ATAD.

DOI: 10.71372/LYBV8935

What Is the Impact of Exit Tax on Cross-Border Mergers?

Abstract

This paper examines exit taxation within the European Union, including its impact on cross-border mergers. The introductory section defines the concept of exit tax, followed by an analysis of

¹ Doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., působí na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Odborně se zaměřuje zejména na oblast vazby účetnictví a daňového práva hmotného.

applicable EU legislation, a review of relevant literature, and an examination of European Court of Justice case law. The paper presents research findings on the implementation of exit tax under the ATAD directive in a specific country, covering calculation methods, determination of market and tax value, and tax rates. The second objective is to explore how this regulation applies to cross-border mergers in the chosen country. Data were collected using qualitative methods through a survey conducted between December 2023 and January 2024. To obtain high-quality insights, the advisory network Baker Tilly was selected, with the survey distributed to senior management (partners) responsible for tax advisory, restructuring, or mergers in the respective country. Upon receiving the completed surveys, some responses were verified, and, if necessary, follow-up phone interviews were conducted with relevant experts. The findings revealed that all analyzed countries have implemented exit tax in accordance with EU regulations and, in most cases, also apply it to cross-border mergers. However, the application to mergers is not uniform, requiring individual assessment of each case to determine potential exemption from exit tax.

Keywords:

Exit Taxation; Cross-Border Mergers; ATAD Directive.

Úvod

Exit tax neboli zdanění při odchodu, tj. přemístění majetku či sídla z jednoho členského státu do jiného členského státu EU, byla zavedena jako součást směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (dále jen „Směrnice ATAD²“). Tato směrnice měla za cíl zajistit, aby daně byly placeny tam, kde jsou tvořeny zisky a hodnota, a zajistit tak větší daňovou spravedlnost. V praxi totiž často docházelo k přesunům majetku v rámci jednoho daňového subjektu do zemí s nižší úrovní zdanění, což vedlo v konečném důsledku k zaplacení nižších daní.³ Povinnost implementovat zdanění při odchodu do svých vnitrostátních pravidel měly státy do 31. 12. 2019. Pro některé evropské země však tato daň nebyla novinkou a již ji ve svých vnitrostátních daňových předpisech v určité formě měly zahrnutou.

Nová daňová pravidla mohou velmi významně ovlivnit podnikatelské prostředí v dotčených zemích. Podle některých výzkumů⁴ není racionální pro daňový úřad ani pro stát ukládat podnikatelům daň při odchodu.

Cílem textu je odpovědět na dvě výzkumné otázky:

1. Jak byla implementována pravidla o exit tax ze směrnice ATAD v konkrétní zemi EU?
2. Jak jsou pravidla exit tax používána na přeshraniční fúze?

² Anti Tax Avoidance Directive.

³ KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. Praha: C. H. Beck, 2023.

⁴ DAI, D. Is exit tax a good idea for the taxman? *Journal of Economic Studies*. 2018, Vol. 45 No. 4, pp. 810–828.

Cílem zkoumání tedy bude implementace ustanovení čl. 5 odst. směrnice ATAD, které je v českém překladu označeno jako „Zdanění při odchodu“, v textu bude používán i zaužívaný pojem „exit tax“. Zkoumání stavu implementace vychází z toho, že některé státy mohly provést implementaci nedokonale, opožděně nebo v jiné úpravě, než je stanovena směrnicí.

Jak ukazují výzkumy realizované v minulosti v některých zemích, zavedení jakéhokoliv typu zdanění při fúzích významně ovlivňuje četnost provedených transakcí.⁵ Cílem našeho výzkumu tak je získat informace o zavedení exit tax v jednotlivých zemích EU a na základě zjištěných údajů pak dovozovat vliv na praktickou realizaci přeshraničních fúzí a predikovat, zda to omezí počty realizovaných přeshraničních fúzí. Oblast přeshraničních fúzí je dlouhodobě cílem výzkumu, mezi nejrozsáhlejší patří výzkum realizovaný na Maastridské univerzitě, kde Biermeyer a Meyer-Erdmann⁶ zkoumali četnost dokončených transakcí v jednotlivých zemích EU v letech 2010 až 2020.

Zavedení daně při odchodu je obsahem řady výzkumných studií, kvalifikačních prací i prakticky zaměřených odborných článků. Obecné dopady na volný pohyb osob a kapitálu analyzuje například Dabija⁷, Zakrzewska⁸. Pohled německého daňového práva rozebírá Haag, Niermann⁹, s tím, že německé daňové prostředí již zdanění přecenění jmění při fúzích aplikuje. V českém prostředí se tematicke velmi kriticky věnuje Bureš¹⁰ a Kappel¹¹.

Proč se liší transpozice směrnice mezi jednotlivými státy? Transpozice směrnic EU se mezi jednotlivými členskými státy liší z několika důvodů, které souvisejí s právními, politickými, ekonomickými a kulturními specifiky každé země. Za klíčové faktory jsou považovány: 1) právní tradice a systém, 2) míra podrobnosti zamýšleného cíle ve směrnici, 3) národní priority a politický kontext.

Ve většině výzkumů je analyzována judikatura Evropského soudního dvora ve vazbě na směrnici EU, například Barreda¹² dochází k závěru, že návrh směrnice je příliš úzký a že by mělo dojít k rozšíření exit tax na všechny přesuny majetku mimo dotčenou zemi. Toto její jediné řešení by mohlo být neslučitelné s právem EU, která

⁵ HORÁKOVÁ, G. *Účetní a daňové souvislosti fúzí na Slovensku*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Rok obhajoby 2022.

⁶ BIERMEYER, T., MEYER-ERDMANN, M. *Cross-Border Corporate Mobility in the EU: Empirical Findings 2021*. 2021, October 18.

⁷ DABIJA, V. *Exit Taxation in the European Union. Is there really a problem?* Online. Diplomová práce. Lund University, School of Economics and Management. Department of Business Law, 2015.

⁸ ZAKRZEWSKA, P. *A legal study into the EU's approach towards exit taxation*. Faculty of Law Lund University, Master Thesis. Supervisor: Mats Tjernberg. 2020.

⁹ HAAG, M., NIERMANN, M. *Germany: Drastic Tightening Of Exit Tax As Of 1 January 2022*. Online. In: Mondaq. 4. června 2021.

¹⁰ BUREŠ, M. Zdanění při odchodu („exit tax“) aneb Jak to může dopadnout, když Evropská unie poslouchá Francii. Online. In DAUČ. *Daně a právo v praxi*. 10. června 2019.

¹¹ KAPPEL, J. Implementation of Exit Taxation in the Czech Republic. *Analyses and Studies CASP*. 2021, č. 12, s. 45–50.

¹² BARREDA, G. H. P. *Exit Taxes: One Size Should Not Fit All (January 17, 2019)*. Combating Tax Avoidance in the European Union, Kluwer, 2019.

tuto otázku řeší od roku 2004, kdy byly vydány první judikáty Evropského soudního dvora.

Text je strukturován následovně. Úvod vymezuje téma daně při odchodu a základní přehled literatury. Druhá kapitola přináší přehled vývoje exit tax v judikatuře a legislativě na úrovni Evropské unie. Třetí kapitola popisuje provedený výzkum dle jednotlivých států EU a jeho výsledky týkající se zavedených pravidel, sazeb daně a dopadu daně na přeshraniční fúze. Závěr článku shrnuje důležitá zjištění a činí na jejich základě doporučení pro praxi.

Metodologie v článku obsahuje sběr dat, jejich analýzu, zpracování a následnou syntézu do přehledových tabulek.

Metodologie

Do roku 2016, kdy byla přijata výše zmíněná směrnice ATAD, nebylo zdanění při odchodu na úrovni EU žádným předpisem regulováno. Tato daň však není v EU novinkou.

Princip zdanění při odchodu spočívá v tom, že když daňový subjekt přesune svá aktiva či daňové rezidentství do jiného členského státu, pak stát původu zdaní hodnotu veškerých kapitálových zisků, které byly vytvořeny na území jeho státu, a to bez ohledu na to, zda byly tyto zisky realizovány či nikoliv.

Dle důvodové zprávy Evropské komise má toto pravidlo omezit snahu daňových poplatníků snižovat své daňové odvody přesunem daňového domicilu či aktiv do členských států s nižším zdaněním.

Na koho se zdanění při odchodu vztahuje? Na poplatníka daně z příjmů, pokud přesouvá:

- a) aktiva ze svého ústředí do své stálé provozovny v jiném členském státě nebo třetí zemi;
- b) aktiva ze své stálé provozovny do svého ústředí nebo jiné stálé provozovny v jiném členském státě nebo třetí zemi;
- c) své daňové rezidentství do jiného členského státu nebo třetí země;
- d) obchodní činnost vykonávanou stálou provozovnou do jiného členského státu nebo třetí země.

Při výpočtu této daně se vychází z tržní hodnoty přesunutých aktiv snížené o jejich hodnotu pro daňové účely. Tržní hodnota se stanovuje k okamžiku odchodu aktiv na základě obvyklých tržních podmínek. Zatímco tržní hodnota je definována v čl. 5 odst. 6 směrnice ATAD jako „*částka, za kterou mohou v rámci přímé transakce dobrovolně jednatí nespříznění kupující a prodávající směniti aktivum nebo vypořádati vzájemné závazky*“, neexistuje ve směrnici žádná definice pojmu „hodnota pro daňové účely“. Lze se domnívat, že při stanovení této daňové hodnoty by měly členské státy postupovat podle vlastních vnitrostátních pravidel.

Obdobu této daně bylo možné nalézt ve většině západních členských států.

Dle názoru Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) v minulosti bylo však toto zdanění v určitých případech v rozporu se svobodou usazování, která vyplývá z článku 49 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“). Důvodem bylo zpravidla to, že odcházející subjekt byl znevýhodněn okamžitým zdaněním majetku (zisků), pokud opouštěl členský stát. K tomuto znevýhodnění docházelo ve srovnání s ostatními daňovými subjekty, které se přesouvaly pouze v rámci území daného členského státu. Ke zdanění zisků v tomto druhém případě, tj. u poplatníka, který v daném státě zůstal, docházelo totiž až v okamžiku jejich realizace, nikoliv při přesunu, jako tomu bylo u subjektů, které odcházely z daného členského státu. Uvalením této daně při odchodu tak jednotlivé státy v podstatě odrazovaly od volného pohybu osob a kapitálu po EU, což bylo v rozporu se základními zásadami SFEU.

Několika případy omezování svobody usazování v souvislosti se zdaněním při odchodu se zabýval sám Soudní dvůr Evropské unie. Nejzásadnější dopady na vnitrostátní předpisy v oblasti zdanění při odchodu členských států přinesla rozhodnutí ve věci C-9/02 *Lasteyrie du Saillant* z roku 2004 a rozhodnutí ve věci C-470/04 N z roku 2006. Tyto rozsudky se týkaly zdanění fyzických osob. Nicméně závěry měly dopad i na vnitrostátní předpisy týkající se zdanění při odchodu společností. Z rozsudků vyplynulo, že rozdílné zacházení s odcházejícími rezidenty představuje překážku volného pohybu. Pokud se tedy stát rozhodne uplatňovat daň při odchodu (při přesunu majetku do jiného členského státu), pak musí být subjektu umožněn odklad této daně až do okamžiku, kdy budou zisky z tohoto převedeného majetku realizovány, a to za předpokladu, že s odkladem této daně nejsou spojeny žádné omezující podmínky.

Zásadní přínos pro právnické osoby v oblasti zdanění při odchodu přinesly rozsudek ve věci C-371/10 *National Grid Indus* z roku 2011,¹³ rozsudek ve věci C-164/12 *DMC* z roku 2014 a dále rozsudek ve věci *Verder LabTec GmbH & Co. KG proti Finanzamt Hilden* (věc C-657/13) ze dne 21. 5. 2015. Poslední uvedený se týkal německé komanditní společnosti, která převedla práva duševního vlastnictví na svou nizozemskou stálou provozovnu. Převod vyvolal v Německu daň při odchodu z nerealizovaných zisků vyplývajících z převedených práv k duševnímu vlastnictví, která musí být zaplacená do 10 let. Soudní dvůr byl požádán, aby určil, zda je německá daň z nerealizovaných zisků z převodu aktiv na nizozemskou provozovnu slučitelná s pravidly EU.

Soudní dvůr konstatoval, že pravidla jsou podle práva EU přípustná. Soudní dvůr dospěl k tomuto závěru na základě toho, že pravidla

- a) jsou nezbytná k zachování rozdělení daňových pravomocí mezi dotčené členské státy, a jsou tedy objektivně odůvodněna naléhavými důvody veřejného zájmu;
- b) jsou přiměřená zejména na základě skutečnosti, že splatná daň je splatná po dobu 10 let.

¹³ VAN DEN BROEK, H. *Exit Taxation of Cross-Border Mergers after National Grid Indus*. Online. *Studi Tributari Europei*, 3(1), 2011.

Lze tedy shrnout, že dle rozsudků SDEU členské státy mají nezpochybnitelné právo vybírat daň při odchodu. Dalším převratným závěrem byla skutečnost, že SDEU jasně určil, že daňový subjekt by měl mít možnost volby mezi okamžitým zdaněním a odkladem platby až do okamžiku realizace. SDEU nejenže potvrdil právo členských států vybírat daň v jiném okamžiku, než je její skutečná realizace, ale schválil i možnost rozložit platbu daně do splátek.

V reakci na uvedenou judikaturu a opakovaný nesoulad vnitrostátních daňových předpisů jednotlivých členských států s předpisy EU bylo nutné přijmout zásadní opatření. Komise Evropských společenství přišla s první iniciativou v oblasti koordinace zdanění při odchodu již v roce 2006. Radou EU byla však zmíněná směrnice ATAD vydána až o deset let později.

Zdanění při odchodu tak dnes upravuje článek č. 5 směrnice ATAD. Ten se na první pohled zdá být kodifikací judikatury týkající se zdanění při odchodu, kterou vydal Soudní dvůr Evropské unie.¹⁴ Hlavním důvodem přijetí směrnice je posun od otázky, **zda a za jakých podmínek mohou** členské státy uvalit daň při odchodu na nerealizované kapitálové zisky, k pravidlu, že **členské státy musí** takové nerealizované kapitálové zisky podrobit zdanění při odchodu.

Důležitým aspektem, který je v rámci zdanění při odchodu potřeba řešit, je vztah této daně k přeshraničním fúzím. Z organizačního a daňového hlediska lze přeshraniční fúze rozdělit na fúze se vznikem stálé provozovny a na fúze, při kterých dochází k přemístění majetku do jiného členského státu bez vzniku stálé provozovny.

Jak daňově přistupovat k prvnímu typu fúzí, tj. se vznikem stálé provozovny, stanovují evropské směrnice. První směrnice v oblasti přeshraničních fúzí byla přijata již v roce 1990. Konkrétně se jednalo o směrnici 90/434/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. Směrnice byla mnohokrát novelizovaná, proto byla následně pro větší přehlednost přijata směrnice Rady 2009/133/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (dále jen „Směrnice o fúzích“), která představuje kodifikované znění prvně zmíněné směrnice.¹⁵

Tato Směrnice o fúzích zajišťuje daňovou neutralitu v čl. 4 odst. 1, dle kterého by při fúzích nemělo docházet ke zdanění rozdílů mezi skutečnou a daňovou hodnotou převáděných aktiv a pasiv. Podmínkou daňové neutrality je, že nástupnická společnost postupuje při výpočtu nových odpisů, zisků či ztrát vztahujících se k těmto převedeným aktivům a pasivům podle pravidel, kterým by podléhala zanikající společnost, kdyby k fúzi nedošlo. Směrnice o fúzích nabízí členským státům i možnost

¹⁴ PEETERS, S. Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool, (2017), 26, *EC Tax Review*. 2017, Issue 3, pp. 122–132.

¹⁵ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019.

daňové diskontinuity. K daňové diskontinuitě dochází, pokud může nástupnická společnost podle vnitrostátních pravidel pro účely výpočtu nových odpisů, zisků a ztrát z převedených aktiv vycházet z nových daňových hodnot (tj. z přeceněných hodnot). Pokud k tomu dojde, umožňuje Směrnice o fúzích zdanit zisky z přecenění.¹⁶ Členské státy tak mají v podstatě možnost dvojího přístupu k problematice přecenění při fúzích.

S druhým typem fúzí, při kterých nevzniká stálá provozovna na území státu zanikající společnosti, Směrnice o fúzích nijak nepracuje. Jedná se o zásadně odlišnou situaci, která nebyla donedávna na úrovni EU ošetřena. Přemístění majetku do jiného členského státu bez toho, aniž by aktiva a pasiva přesouvající jednotky zůstala spojená se stálou provozovnou, mělo za následek, že členský stát zanikající společnosti ztratil právo na zdanění kapitálových zisků z těchto operací. Společnosti měly v určitých případech značnou svobodu v realizaci tohoto typu přeshraniční fúze, což jim umožňovalo realizovat tyto operace směrem do jurisdikcí s nižším zdaněním. Na druhou stranu spousta členských států na to reagovala zavedením daně při odchodu, která se aplikovala na tyto zatím nerealizované kapitálové zisky, což naopak mohlo mít odrazující účinky. Možné řešení, jak přistupovat k přeshraničním fúzím v případě, kdy je majetek zanikající společnosti vystěhován do členského státu nástupnické společnosti, přinesla zmíněná směrnice ATAD.

Výzkum a výsledky

Cílem výzkumu bylo zmapovat stav implementace exit tax v konkrétní zemi. Druhým cílem bylo prověřit, jak je pravidlo exit tax aplikováno na přeshraniční fúze.

Data byla získána na základě kvalitativní metody sběru dat formou dotazníkového šetření v období prosinec 2023 – leden 2024. Dotazník obsahoval 10 otázek, které jsou uvedeny v příloze. První otázka obsahovala zemi dotazovaného, dále byly zařazeny 4 otázky na problematiku exit tax a 5 otázek na vliv exit tax na přeshraniční fúze.

Z důvodu získání kvalitních informací byla vybrána poradenská síť skupiny Baker Tilly, jejíž součástí je také společnost TPA Group Czech Republic. Dotazník byl zaslán partnerům, kteří jsou odpovědní za daňové poradenství, restrukturalizace nebo fúze v příslušné zemi. Cílová skupina respondentů byla vybrána z profesionálů – daňových poradců, kteří v příslušné zemi působí ve poradenské společnosti zapojené do řetězce Baker Tilly.

Při zpracování vyplněných dotazníků byly některé odpovědi potvrzovány a upřesňovány telefonickým rozhovorem s příslušným odborníkem. Z výsledků šetření vyplynulo, že všechny analyzované země zavedly exit tax dle pravidel stanovených EU a většinou tuto daň také vztahují na přeshraniční fúze.

¹⁶ SKÁLOVÁ, J. Komplikovaný přenos daňové ztráty mezi subjekty v zemích Evropské unie. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2010, č. 4, s. 7–18.

Výzkum byl realizován ve dvaceti zemích západní, střední a východní Evropy. Osloveny byly následující státy: Slovensko, Polsko, Rakousko, Německo, Itálie, Španělsko, Portugalsko, Řecko, Kypr, Bulharsko, Rumunsko, Slovinsko, Chorvatsko, Maďarsko, Nizozemsko, Lucembursko, Belgie, Francie, Lotyšsko a Estonsko. Odpovědi se vrátily ze 14 zemí, návratnost tak činila cca 70 %. Data z jiných zemí nebyla zahrnuta, protože při jejich získání z jiných zdrojů není možno zajistit kvalitu či správné porozumění textu zahraniční právní úpravy. Získání dat z dalších zemí bude předmětem dalšího výzkumu. K získaným datům byl přidán pohled České republiky autorem textu.

Na níže uvedeném obrázku jsou tmavší barvou vyznačeny státy zahrnuté do výzkumu, u nichž byla data zapracována do dalšího textu.

Obrázek 1: Mapa zúčastněných států v daném výzkumu



Zdroj: vlastní zpracování na základě provedeného výzkumu.

Země
Španělsko
Belgie
Bulharsko
Česká republika
Estonsko
Chorvatsko
Itálie
Lotyšsko
Lucembursko
Maďarsko
Německo
Nizozemsko
Portugalsko
Rumunsko
Slovensko

Stav implementace exit tax a její sazby

Povinnost implementovat směrnici ATAD měly jednotlivé členské státy do 31. 12. 2018, v případě zdanění při odchodu měly však státy tuto povinnost odloženou až do konce roku 2019. Z provedeného výzkumu vyplynulo, že většina států provedla implementaci s účinností ve stanoveném termínu. V případě Španělska se uvádí, že implementace do vnitrostátních právních předpisů byla provedena až v roce 2021, nicméně španělské daňové předpisy již obsahovaly ustanovení týkající se zdanění na výstupu před zavedením této směrnice. S účinností od 1. ledna 2021 tak byly ve španělských daňových předpisech přijaty pouze drobné změny, tak aby byla vnitrostátní úprava v souladu s pravidly ATAD. Lotyšsko implementovalo exit tax do svých vnitrostátních daňových předpisů s účinností od 12. února 2020, dle ustanovení Směrnice ATAD však měla tato pravidla platit již od 1. ledna 2020. Německý vnitrostátní proces implementace trval také déle, než se očekávalo. Teprve v červnu 2021 byly do německého daňového práva transponovány poslední zbývající části ATAD a nová upravená pravidla pro zdanění při odchodu vstoupila v platnost až od 1. ledna 2022.

Zdanění při odchodu, resp. exit tax však zdaleka není novinkou, jak by se na první pohled mohlo zdát. Před samotným přijetím zmíněné směrnice již ve většině členských států existoval určitý druh poplatku či daně při odchodu v případech, kdy docházelo k přemístění aktiv a pasiv do jiného členského státu.

Oslovené státy, které již měly před zavedením pravidla zdanění při odchodu určitou formu této daně ve svých daňových předpisech zakomponovanou, ukazuje následující mapa.

Obrázek 2: Mapa se zúčastněnými státy, které již exit tax měly před směrnicí



Zdroj: vlastní zpracování na základě provedeného výzkumu

Země:
Španělsko
Portugalsko
Lucembursko
Nizozemsko
Belgie
Itálie
Německo

Při zkoumání stavu implementace zdanění při odchodu bylo dále zjišťováno, jakou sazbu daně jednotlivé státy uplatňují v případě aplikace exit tax. Směrnice ATAD totiž státům v této oblasti nechává volnost a určení výše sazby je tak v plné kompetenci daného státu.

Tabulka 1: Sazba exit tax ve vybraných státech

Země	Jaká je sazba exit tax?
Belgie	25% daň z příjmů právnických osob, která se zvýší o 9 %, pokud v průběhu účetního období nebyly zaplacený dostatečné zálohy na daň
Bulharsko	10 %
Česká republika	19 % (do roku 2023) 21 % (od roku 2024)
Estonsko	20% sazba se aplikuje na snížený základ daně ve výši 80 % původního základu daně
Chorvatsko	18 % příjmu nad 1 mil. eur 10 % příjmu do 1 mil. eur
Itálie	24 %
Lotyšsko	20 %, při stanovení základu daně z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období se hodnota základu daně z příjmů právnických osob vydělí koeficientem 0,8
Lucembursko	24,94 %
Maďarsko	9 %
Německo	15 % DPPO + cca 15 % trade tax
Nizozemsko	19 % pro zisky nepřesahující 200 tis. eur 25,8 % u zisků přesahujících tuto hranici
Portugalsko	21 % + obecní příplatek max. 1,5 % u příjmů nad 1,5 mil. eur + státní přírážka minimálně 3 %
Rumunsko	16 %
Slovensko	21 %
Španělsko	25 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě provedeného výzkumu

Stanovení tržní a daňové hodnoty pro výpočet daně při odchodu

Další zkoumanou oblastí bylo, jak jsou v daňových předpisech jednotlivých zemích stanovovány tržní a daňové hodnoty pro účely výpočtu daně při odchodu. Pro výpočet exit tax vymezuje směrnice ATAD v odst. 10 nutnost stanovit tržní hodnotu přesunutých aktiv v okamžiku jejich odchodu. Tržní hodnota by měla být stanovována

v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Pro zajištění souladu tohoto pravidla s metodou zápočtu je vhodné umožnit členským státům vycházet z okamžiku, kdy právo zdanit přesunutá aktiva zaniká. Toto právo na zdanění by mělo být definováno na úrovni jednotlivých členských států. Směrnice v odst. 10 rovněž specifikuje možnost zpochybnit tuto hodnotu přesouvaných aktiv přijímajícím státem, pokud dostatečně nereflektuje tržní hodnotu.

Tabulka 2: Stanovení hodnoty pro exit tax

Země	Jak se stanovuje tržní hodnota přemísťovaného majetku pro účely exit tax?	Jak se stanovuje daňová hodnota přemísťovaného majetku pro účely exit tax?
Belgie	Tržní hodnotu lze určit na základě volně dostupných informací založených na podobných aktivech za podobných okolností.	Pořizovací cena snížená o odpisy.
Bulharsko	Cena dle pravidel pro převodní ceny.	Daňová hodnota ke dni převodu, účetní hodnota k datu převodu, upravená o zvýšení nebo snížení o přechodné daňové rozdíly (např. z přecenění) a rezervu z přecenění, která se vztahuje k jednotlivým aktivům.
Česká republika	Cena obvyklá, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích mezi nespojenými osobami.	Pořizovací cena, daňová zůstatková cena, nabývací cena.
Estonsko	Žádná zvláštní pravidla, podle zákona je tržní cenou místní průměrná cena.	Tržní hodnota.
Chorvatsko	Cena, které by bylo možné dosáhnout v běžných obchodních transakcích.	Tržní hodnota.
Itálie	Tržní hodnota musí odrážet podmínky a ceny, které by byly dohodnuty mezi nezávislými stranami jednajícími podle zásady tržního odstupu za obdobných okolností.	Pořizovací cena.
Lotyšsko	Cena dle pravidel pro převodní ceny.	Účetní hodnota, tržní hodnota snížená o závazky.
Lucembursko	Cena dle pravidel pro převodní ceny.	Reálná tržní hodnota.
Maďarsko	Cena dle pravidel pro převodní ceny.	Upravená účetní hodnota.
Německo	Reálná tržní hodnota je částka, kterou lze běžně realizovat při prodeji (reálná hodnota).	Účetní hodnota.
Nizozemsko	Reálná tržní hodnota; důkazní břemeno je na straně daňového poplatníka, přijatelná je jakákoli započitatelná metoda ocenění.	Účetní hodnota.

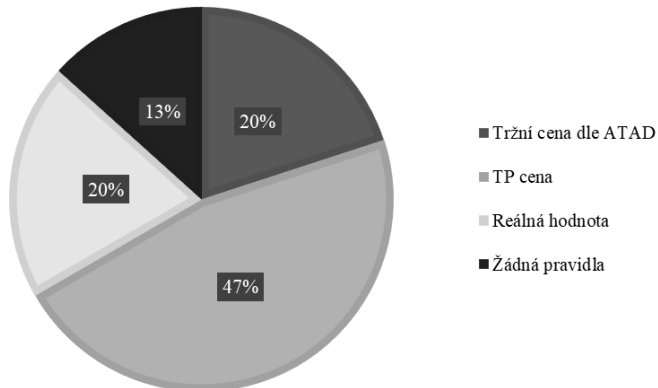
Země	Jak se stanovuje tržní hodnota přemísťovaného majetku pro účely exit tax?	Jak se stanovuje daňová hodnota přemísťovaného majetku pro účely exit tax?
Portugalsko	Portugalské režimy daně na výstupu neurčují, jak stanovit tržní hodnotu.	Požizovací cena.
Rumunsko	Částka, za kterou může být aktivum převedeno, nebo vzájemné závazky, které mohou být splněny mezi zainteresovanými nezávislími kupujícími a prodávajícími v rámci přímé transakce.	Účetní hodnota.
Slovensko	Reálná hodnota převáděných aktiv v době převodu do zahraničí.	Požizovací cena, daňová zůstatková cena.
Španělsko	Částka, která by byla dohodnuta mezi dvěma nezávislími osobami nebo subjekty na základě tržního odstupu.	Požizovací cena snižená o odpisy nebo snížení hodnoty, které byly odečteny od základu daně DPPO.

Zdroj: vlastní zpracování na základě provedeného výzkumu

Tržní hodnota

Z výsledků provedeného výzkumu lze vysledovat, že stanovení tržní hodnoty pro účely exit tax se v jednotlivých státech definičně liší. Pro zpřehlednění byly zmíněné tržní hodnoty rozděleny do čtyř kategorií, které zobrazuje níže uvedený graf.

Graf 1: Tržní hodnota pro účely exit tax



Zdroj: vlastní zpracování na základě provedeného výzkumu

Definici tržní hodnoty, tak jak je upravená v čl. 5 odst. 10 směrnice ATAD, se nejvíce podobají úpravy Chorvatska, Rumunska a České republiky.

Převažující podíl ve způsobu stanovení tržní hodnoty mají tzv. transfer pricing pravidla (resp. pravidla pro převodní ceny). Tržní cenu na základě těchto pravidel stanovují Lucembursko, Lotyšsko, Bulharsko a Maďarsko. Dále byly do této kategorie zařazeny také Španělsko a Itálie, jež stanovují tržní cenu na základě tržního odstupu, a také Belgie. V případě Itálie je nutné za situace převodu podniku nebo podnikatelské jednotky (tj. fungujícího podniku) vzít v úvahu také hodnotu goodwillu. Goodwill musí být vypočten s ohledem na převáděné funkce a rizika. Pro stanovení uvedené reálné tržní hodnoty je třeba vzít v úvahu pokyny vydané italským ministrem hospodářství a financí dne 2. července 2014. Pro Belgii platí, že pokud by se jednalo o převod účasti či nemovitosti, doporučuje se pro stanovení tržní hodnoty vypracovat znalecký posudek.

K objasnění pojmu převodní ceny, tyto ceny jsou upravovány směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy z července 2017 (dále jen „směrnice OECD“). Převodní ceny jsou stanovovány na základě principu tržního odstupu. Výklad tržního odstupu je obsažen v odst. 1 čl. 9 Modelové smlouvy OECD. Princip tržního odstupu vyžaduje, aby obchodní vztahy mezi spřízněnými podniky byly nastaveny tak, jako by byly uskutečněny mezi nezávislými podniky v podobných podmínkách. Tento princip klade důraz na to, aby ceny, poplatky a podmínky obchodů mezi spřízněnými podniky byly nastaveny tak, aby co nejvíce odpovídaly cenám, které by si zvolily nezávislé strany v podobných obchodních vztazích. Jinými slovy, pokud mezi spřízněnými stranami existuje obchodní vztah, který stanovuje odlišné podmínky od těch, které by platily mezi nezávislými subjekty, pak veškeré zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby těchto podmínek nebylo, ale těchto zisků z důvodu těchto odlišných podmínek nedosáhl, mohou být přiřazeny do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.

Reálné (tržní) hodnoty jsou využívány v Nizozemsku, Německu a na Slovensku. Dle slovenského zákona o účetnictví se reálnou hodnotou rozumí: tržní cena, hodnota stanovená oceňovacím modelem, který využívá převážně informace z transakcí nebo kotací na aktivním trhu, pokud tržní cena není známá, nebo hodnota stanovená oceňovacím modelem, který využívá převážně informace z transakcí nebo kotací na jiném než aktivním trhu, pokud informace o aktivním trhu nejsou k dispozici, nebo znaleckým posudkem, pokud nelze využít žádný z výše uvedených oceňovacích modelů.

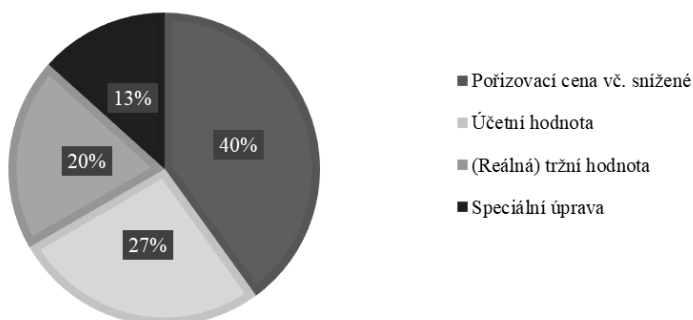
Nutno podotknout, že všechny výše uvedené typy stanovení tržní hodnoty jsou velmi podobné (ne-li identické) definici tržní hodnoty vyplývající ze směrnice ATAD. Každý stát však může využívat jiné postupy a pravidla pro stanovení této ceny, proto je nezbytné vždy důkladně prozkoumat daňovou úpravu konkrétního státu.

V neposlední řadě z provedeného výzkumu vyplynulo, že pouze dva státy nemají žádná speciální pravidla pro stanovení tržní hodnoty pro účely exit tax. Podle estonských daňových předpisů se pro stanovení této hodnoty použije místní průměrná cena. Portugalský režim daně na výstupu neupravuje možnost stanovení tržní hodnoty. Pro její stanovení je nutné využít postupy k jejímu výpočtu, které jsou schváleny daňovými orgány.

Daňová hodnota

Obdobně jako v případě stanovení tržní hodnoty, také údaje o stanovení daňové hodnoty byly pro přehlednost rozděleny do čtyř kategorií. Na rozdíl od tržní hodnoty však ta daňová není ustanoveními Směrnice ATAD nijak upravována.

Graf 2: Daňová hodnota pro účely exit tax



Zdroj: vlastní zpracování na základě provedeného výzkumu

Nejčastěji využívanou daňovou hodnotou je pořizovací cena. Pořizovací cenu jako takovou bez dalších úprav používají jako daňovou hodnotu, o kterou se snižuje tržní hodnota pro účely výpočtu exit tax, Portugalsko a Itálie. Pořizovací cenu sníženou o odpisy (daňová zůstatková cena) nebo snížení hodnoty, které byly odečteny od základu daně DPPO, využívají jako daňovou hodnotu pro účely exit tax Španělsko, Belgie, Česká republika a Slovensko. Pořizovací cena se může lišit v závislosti na typu majetku a způsobu jeho pořízení. Pokud se jedná o nakoupená aktiva, jedná se o cenu, za kterou byl majetek pořízen. U aktiv vytvořených vlastní činností budou pořizovací cenou vlastní náklady vynaložené na jejich vytvoření, pro bezúplatně získaná aktiva se může jednat o reprodukční pořizovací cenu aj. Pořizovací cena jako daňová hodnota pro exit tax se odlišuje také v závislosti na tom, zda jde o majetek odepisovaný či neodepisovaný. U odepisovaného majetku se za pořizovací cenu v těchto případech považuje jeho zůstatková cena (tedy pořizovací cena snížená o odpisy), naopak u neodepisovaného majetku jde čistě o pořizovací cenu bez dalších úprav.

Další kategorií pro stanovení daňových nákladů je použití účetní hodnoty (ať již upravené či nikoliv). Účetní hodnotu jako uplatnitelný daňový náklad využívají Nizozemsko, Německo, Maďarsko a Rumunsko. Dle maďarských předpisů se za daňovou hodnotu považuje upravená účetní hodnota převáděných aktiv (bližší specifikace této hodnoty však nebyla poskytnuta).

Tržní (reálnou) hodnotu, jako východní daňovou hodnotu pro exit tax, nalezneme v daňových předpisech Lucemburska, Estonska a Chorvatska.

Do kategorie specifických případů bylo zařazeno Lotyšsko a Bulharsko. Lotyšsko definuje daňovou hodnotu různě, v závislosti na typu prováděné operace.

Jedná-li se o přesun majetku ze stálé provozovny v Lotyšsku do hlavní společnosti či jiné stálé provozovny v zahraničí, je daňovou hodnotou pro exit tax účetní hodnota. V případech přemístění majetku v důsledku přemístění sídla společnosti či převodu ekonomické činnosti na hlavní společnost do zahraničí je daňovou hodnotou tržní hodnota snížená o výši závazků, které se vztahují k tomuto majetku (s výjimkou kumulovaných závazků připadajících na budoucí výdaje). Daňová hodnota daňově odepisovaného majetku u Bulharska je jeho daňová hodnota ke dni převodu. Daňová hodnota neodepisovaných aktiv je jejich účetní hodnota k datu převodu, upravená o zvýšení nebo snížení o přechodné daňové rozdíly (např. z přecenění) a rezervu z přecenění, která se vztahuje k jednotlivým aktivům.

Závěrem je potřeba uvést, že definice účetních, pořizovacích či tržních cen se může v jednotlivých státech lišit, proto je vždy nutné před realizací jakékoli reorganizace důkladně prozkoumat daňovou úpravu konkrétního státu. To stejné platí také pro stanovení tržní hodnoty.

Diskuse

Druhým cílem, kterým se výzkum zabýval, bylo zmapovat aplikaci exit tax na přeshraniční fúze.

Nejprve bylo ověřováno, zda je daň při odchodu aplikována na přeshraniční fúze, při kterých nevzniká na území státu zanikající společnosti stálá provozovna. Pro typy přeshraničních fúzí, při kterých zůstává majetek spojen se stálou provozovnou ve státě zanikající společnosti, existuje speciální evropská daňová úprava.

Případy přeshraničních fúzí, kdy aktiva nezůstávají spojena se stálou provozovnou, však žádný speciální daňový režim na úrovni evropských směrnic nemají. Každý stát má možnost nastavit si vlastní pravidla pro zdanění těchto typů fúzí, nicméně pravidla musí být v souladu se svobodou usazování a nesmí znevýhodňovat realizaci těchto fúzí v porovnání s vnitrostátními fúzemi.

S možností zdanění přeshraničních fúzí bez vzniku stálé provozovny přišla směrnice ATAD s možnou aplikací exit tax. Některé státy již s touto daní pracovaly před jejím zavedením, pro některé je tento institut novinkou. Stejně tak implementaci tohoto ustanovení směrnice mohl každý stát implementovat rozdílně na rozdílné typy transakcí. Ne všechny státy tak tuto daň musejí nutně aplikovat na přeshraniční fúze bez vzniku stálé provozovny.

Většina zkoumaných států, tedy 60 % vzorku exit tax, v určité formě aplikuje na přeshraniční fúze bez vzniku stálé provozovny. Jedná se o těchto 9 států: Španělsko, Portugalsko, Lucembursko, Belgie, Itálie, Lotyšsko, Německo, Bulharsko a Rumunsko. Žádnou výstupní daň u přeshraničních fúzí nemají Česká republika, Slovensko, Maďarsko a Chorvatsko. Do kategorie speciální úpravy byly zařazeny dva státy, a to Estonsko a Bulharsko.

V Estonsku jsou přeshraniční fúze bez vzniku stálé provozovny v zásadě zdaňovány, ale nejedná se o daň při odchodu. Finanční úřady v Estonsku velmi často

využívají ustanovení zákona o daních z příjmů k překvalifikování transakcí pro daňové účely, pokud cílem těchto transakcí je získání daňové výhody.

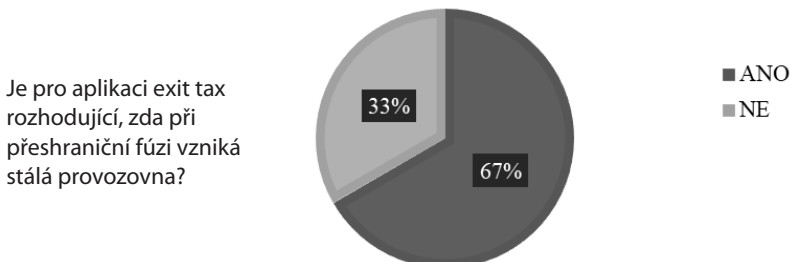
Bulharská úprava daně při odchodu na druhou stranu stanovuje, že exit tax se nemusí vztahovat na všechny přeshraniční fúze, při kterých se převádí veškeré jmění na nástupnickou společnost, ale pouze na ty, které spadají pod některou z okolností uvedených ve vybraném ustanovení bulharského zákona o daních z příjmů, v jejichž důsledku již Bulharsko nemá právo na zdanění převáděného jmění nebo činnosti.

Přeshraniční fúze se vznikem stálé provozovny

Z provedené analýzy vyplývá, že vznik stálé provozovny má ve většině vybraných zemích vliv na skutečnost, zda bude zdanění při odchodu použito či nikoliv. Nejčastější argumentací u této skutečnosti je daňová neutralita přeshraničních fúzí. Jednou z hlavních podmínek daňové neutrality přeshraničních fúzí dle směrnice o fúzích je totiž právě skutečnost, že přesouvaná aktiva a pasiva zůstávají spojena s činností stálé provozovny ve státě zanikající společnosti. Daňový subjekt tak v podstatě zůstává daňově přítomen na území daného státu a tento stát nepřichází o možnost zdanění kapitálových zisků z převedeného majetku.

Ne ve všech případech je vznik stálé provozovny vztažen k aplikaci exit tax. Jedná se o případ Slovenska, které exit tax neaplikuje na přeshraniční fúze, při kterých nevzniká stálá provozovna. Vznik stálé provozovny při přeshraniční fúzi ze Slovenska má však jiná východiska.¹⁷ Skutečnost, zda aktiva zanikající společnosti zůstávají funkčně spojena se stálou provozovnou na Slovensku, je jedním z faktorů, který určuje, zda přeshraniční fúze může být pro daňové účely provedena v historických nebo reálných hodnotách. Kromě toho se zdanění při odchodu uplatní pouze v případě, že stálá provozovna zůstane ve státě zanikající společnosti, avšak v případě budoucího převodu tohoto majetku nebo podnikatelské činnosti ze stálé provozovny pouze do zahraničí.

Graf 3: Vznik stálé provozovny



Zdroj: vlastní zpracování na základě provedeného výzkumu

¹⁷ HORÁKOVÁ, G. *Účetní a daňové souvislosti fúzí na Slovensku*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Rok obhajoby 2022.

Skutečnost, zda vybrané státy aplikují exit tax na přeshraniční fúze bez vzniku stálé provozovny, již byla ověřena výše. Z výzkumu vyplynulo celkem 9 zemí, které tuto skutečnost potvrdily. Další ověřovanou oblastí byl postup stanovení této daně. Níže uvedená tabulka obsahuje přehled, jak se v jednotlivých zemích postupuje při stanovení exit tax pro účely přeshraničních fúzí.

Tabulka 3: Doplnující informace k postupu stanovení exit tax při přeshraniční fúzi

Země	Jaký je postup stanovení exit tax při přeshraniční fúzi bez vzniku stálé provozovny?
Belgie	Nejprve je třeba analyzovat, zda přeshraniční reorganizace může být z hlediska belgické DPPO osvobozena od daně. V případě reorganizace osvobozené od daně je belgická výstupní daň splatná ze všech aktiv (a rezerv osvobozených od daně), která po přeshraniční reorganizaci nezůstanou v belgické stálé provozovně. V případě reorganizace podléhající zdanění se belgická společnost považuje pro účely belgické daně za zaniklou a je splatná belgická daň z likvidace.
Bulharsko	Daň při odchodu v Bulharsku představuje potenciální dodatečné zdanění vyplývající z úpravy základu daně a z uplatnění tržních hodnot při odpisu převáděných aktiv. Úpravy se uplatňují v posledním daňovém přiznání, pokud se společnost nebo stálá provozovna ruší, nebo v běžném ročním daňovém přiznání, pokud stálá provozovna v zemi zůstává.
Česká republika	Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví se na přeshraniční fúze bez vzniku stálé provozovny neaplikuje, jelikož při fúzi dochází ke změně vlastnictví.
Itálie	Režim výstupní daně se použije mimo jiné v případech, že společnost-rezident převede své daňové sídlo nebo aktiva z Itálie v důsledku přeshraničních fúzí, rozdělení a jiných podnikových reorganizací a v Itálii nezůstane žádná stálá provozovna. Kapitálové zisky plynoucí z převodu sídla by měly být společně stanoveny porovnáním celkové reálné tržní hodnoty „fungujícího podniku“ a jeho daňového základu.
Lotyšsko	Daňový poplatník musí zvýšit základ daně DPPO o tržní hodnotu vyváženého majetku.
Lucembursko	Jedná se o domnělou likvidaci se zdaněním skrytých kapitálových zisků z majetku oceněného reálnou tržní hodnotou.
Maďarsko	Přeshraniční fúze nejsou uvedeny v části maďarského zákona o dani z příjmů týkající se daně při odchodu. Na základě maďarské legislativy se výstupní daň nevztahuje na stažení kapitálu v rámci práva obchodních společností.
Německo	Jako příjem se používá reálná hodnota, ta je snížena o vyšší daňové zůstatkové ceny nebo daňové hodnoty.
Portugalsko	Fúze (zrušení a likvidace portugalské společnosti) podléhá zdanění, jako by došlo k prodeji aktiv, a to v tržní hodnotě. Obecně se má za to, že veškerá aktiva a pasiva jsou portugalskou společností převedena v tržní hodnotě – podobně jako u daně při odchodu.

Země	Jaký je postup stanovení exit tax při přeshraniční fúzi bez vzniku stálé provozovny?
Rumunsko	Registrace stálé provozovny v Rumunsku v důsledku přeshraniční fúze představuje podmínku daňové neutrality z hlediska daně z příjmů právnických osob. Není-li v Rumunsku, jakožto státě zanikající společnosti, registrována stálá provozovna, uplatní se na převod jmění výstupní daň.
Slovensko	Daň při odchodu se v tomto scénáři účinně neuplatňuje, protože přeshraniční fúze se pro daňové účely provádí v reálných hodnotách. Což znamená zdanění běžnou daní z příjmů právnických osob.
Španělsko	Výstupní daň se vztahuje na rozdíl mezi tržní a pořizovací hodnotou převedeného majetku. Španělský zákon o DPPO však obsahuje zvláštní daňový systém vztahující se na restrukturalizační transakce, který je založen na daňové neutralitě přímého zdanění kapitálových zisků.

Zdroj: vlastní zpracování na základě provedeného výzkumu

Aplikace exit tax na přeshraniční fúze se v jednotlivých státech liší. V některých státech ji na přeshraniční fúze neuplatňují, v některých ano a v jiných mají speciální pravidla, která je nutné podrobněji zkoumat, aby se dalo určit, zda na danou fúzi bude daň aplikována či nikoliv. Ve všech případech je však nutné důkladně prozkoumat, zda se bude jednat o přeshraniční fúzi tzv. osvobozenou (resp. nepodléhající zdanění při odchodu) či o fúzi, která splní kritéria dané úpravy pro aplikaci exit tax. V každé zemi jsou omezení aplikace exit tax stanovena různě a v některých případech ani žádné „osvobození“ aplikovat nelze. Každou přeshraniční fúzi je tak nutné zkoumat případ od případu a důkladně analyzovat příslušnou daňovou úpravu ve státě zanikající společnosti.

Závěr

Z provedené analýzy vyplývá, že dopad exit tax na přeshraniční fúze je značný, zejména zaměříme-li se na přeshraniční fúze bez vzniku stálé provozovny. Tyto přeshraniční fúze nebyly donedávna na evropské úrovni nijak daňově ošetřeny. Jednotlivé členské státy tak měly volnou ruku v oblasti daňové úpravy fúzí, s nimiž nebyl spojen vznik stálé provozovny. Nekonzistentnost zdanění a v podstatě neexistující daňová úprava těchto fúzí na úrovni EU přinesla možnost agresivního daňového plánování. Fúzující společnosti se tak snadno mohly vyhýbat zdanění nerealizovaných zisků z převáděných aktiv tím, že provedly přeshraniční fúzi, aniž by ve státě zanikající společnosti vznikla stálá provozovna. Toto však neplatilo pro všechny země EU. Některé státy totiž tyto situace ve svých daňových předpisech ošetřily obdobou dnes již exitující daně při odchodu. Problém těchto daňových úprav byl však ten, že povětšinou šly za rámec toho, co je nezbytné. Velmi častým problémem těchto úprav byl jejich nesoulad s evropským právem týkající se volného pohybu

osob a svobody usazování. Docházelo k tomu, že tyto typy fúzí byly oproti klasickým vnitrostátním fúzím či daňově neutrálním fúzím dle směrnice o fúzích znevýhodněny jejich okamžitým zdaněním při odchodu.

Zavedení jednotného pravidla exit tax tak narovnal podmínky ve všech členských státech v oblasti zdanění při odchodu a zavedlo jednotná pravidla výběru a možnosti odkladu této daně. Nutno podotknout, že transpozici tohoto ustanovení však každý stát provedl odlišně, čímž mohly vzniknout odchylky v jednotlivých právních úpravách. Nelze proto stoprocentně přisoudit, že exit tax se uplatní vždy při každé přeshraniční fúzi bez vzniku stálé provozovny. Exit tax sice všechny dotazované státy transponovaly, ale každý jej vztahuje na odlišné transakce. Proto ani tato jednotná úprava nebude mít vždy za následek zdanění převáděných aktiv při přeshraniční fúzi, pokud vybraný stát EU tuto transakci ve své vnitrostátní úpravě exit tax neobsahuje. Z provedeného výzkumu lze usoudit, že až na několik výjimek většina dotazovaných států tuto daň na přeshraniční fúze aplikuje. Toto zjištění lze považovat za velmi přínosné a bude mít pravděpodobně značný vliv na počet realizací těchto typů fúzí, a to zejména v těch zemích, které obdobnou daň před jejím zavedením nedisponovaly. Důležitým výstupem provedené analýzy je rovněž zjištěný postup, jakým je daň stanovována, vč. určení tržních a daňových hodnot pro její výpočet.

Přestože byla exit tax původně vnímána jako překážka, současný stav evropské úpravy hovoří o opaku a nastavuje základní pravidla a povinnost její implementace. Závěrem je nutné připomenout, že v případě realizace jakékoli přeshraniční transakce je vždy nutné důkladně prostudovat daňovou úpravu zdanění při odchodu ve vybraném státě. Je důležité nespolehat na to, že implementace proběhla na úrovni všech evropských zemí stejně. Každá země může totiž tuto daň vztahovat na různé transakce, což může mít za následek i odchylky v její aplikaci na přeshraniční fúze.

Provedený výzkum přináší srovnání vybraných evropských států ve dvou oblastech. První představuje pravidla výběru daně při odchodu, což může být použito jako start pro další výzkum. Část věnovaná dopadu exit tax na přeshraniční fúze pak může být použita jako možné zdůvodnění pro snížení či zvýšení počtu přeshraničních fúzí v jednotlivých státech. Překážky v oblasti harmonizace účetních a daňových pravidel pro přeshraniční fúze jsou často předmětem výzkumu.¹⁸ Náš výzkum exit tax navazuje na v minulosti publikované práce, přináší však pohled nový, který byl získán zapojením daňových profesionálů z řady zemí. Publikované přehledy jsou tak skutečně spolehlivé a byly získány od kvalifikovaných odborníků. Zapojení kvalifikovaných odborníků přineslo však také úskalí, protože se nepodařilo získat kvalitní odpovědi ze všech zemí EU, výzkum je tak omezen na 15 států z 27. Předpokládáme, že v dalším zkoumání rozšíříme vzorek zemí, abychom podali komplexní pohled.

¹⁸ ŽÁROVÁ, M., SKÁLOVÁ, J. *Accounting Regulation of Cross Border Mergers in Europe and Obstacles from the Implementation of the 10th EC Directive*. In: 5th International Workshop on Accounting & Regulation [CD-ROM]. Siena, 23. 09. 2010 – 25. 09. 2010. Siena: University of Siena, 2010. 19 s.; BECH-BRUUN, L. *Study on the Application on the Cross-Border Merger Directive*, 2013. MAASTRICHT UNIVERSITY: *Cross-border Corporate Mobility in the EU*, Empirical Finding, 2019, vol. II.

Dedikace

Tento příspěvek je zpracován jako jeden z výstupů projektu Analýza účetního a daňového řešení přeshraničních přeměn v jednotlivých státech EU, evidovaného Interní grantovou agenturou VŠE pod číslem F1/5/2023.

Zdroje

Literatura

- BARREDA, G. H. P. *Exit Taxes: One Size Should Not Fit All (January 17, 2019)*. Combating Tax Avoidance in the European Union, Kluwer, 2019. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4762535>.
- BECH-BRUUN, L. *Study on the Application on the Cross-Border Merger Directive*, 2013.
- BIERMEYER, T., MEYER-ERDMANN, M. *Cross-Border Corporate Mobility in the EU: Empirical Findings 2021*. 2021, October 18. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3960618> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3960618>.
- BUREŠ, M. Zdanění při odchodu („exit tax“) aneb Jak to může dopadnout, když Evropská unie poslouchá Francii. Online. In DAUČ. *Daně a právo v praxi*. 10. června 2019. Dostupné z: <http://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=262041>. [citováno 2023-07-17].
- DABIJA, V. *Exit Taxation in the European Union. Is there really a problem?* Online. Diplomová práce. Lund University, School of Economics and Management. Department of Business Law, 2015. Dostupné z: <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOID=5436075&fileOID=5436076>. [citováno 2023-07-17].
- DAI, D. Is exit tax a good idea for the taxman? *Journal of Economic Studies*. 2018, Vol. 45 No. 4, pp. 810-828. <https://doi.org/10.1108/JES-04-2017-0094>.
- HAAG, M., NIERMANN, M. *Germany: Drastic Tightening Of Exit Tax As Of 1 January 2022*. Online. In: Mondaq. 4. června 2021. Dostupné z: <https://www.mondaq.com/germany/tax-authorities/1075286/drastic-tightening-of-exit-tax-as-of-1-january-2022>. [citováno 2024-02-10].
- HASLEHNER, W., PANTAZATAOU, K. Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6). Online. In *Publication for the Subcommittee on tax matters (FISC), Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament*. March 2022. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU\(2022\)703353_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf), [citováno 2023-07-18].
- HORÁKOVÁ, G. *Účetní a daňové souvislosti fúzí na Slovensku*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Rok obhajoby 2022.
- KAPPEL, J. *Implementation of Exit Taxation in the Czech Republic*. Analyses and Studies CASP. 2021, č. 12, s. 45–50. ISSN 2451-0475.
- KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. Praha: C. H. Beck, 2023. ISBN 978-80-7400-912-9.
- MAASTRICHT UNIVERSITY: *Cross-border Corporate Mobility in the EU*. Empirical Finding 2019, vol. II.

- PEETERS, S. Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool, (2017), 26, *EC Tax Review*. 2017, Issue 3, pp. 122–132. Dostupné z: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/26.3/ECTA2017014>.
- SKÁLOVÁ, J., ŽÁROVÁ, M. Překážky při realizaci přeshraničních fúzí v Evropské unii. *Současná Evropa*. 2012, s. 83–104. ISSN 1804-1280.
- SKÁLOVÁ, J. Komplikovaný přenos daňové ztráty mezi subjekty v zemích Evropské unie [online]. *Český finanční a účetní časopis*. 2010, č. 4, s. 7–18. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2010/04/02.pdf>. [cit. 2024-04-01].
- SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-570-5.
- VAN DEN BROEK, H. Exit Taxation of Cross-Border Mergers after National Grid Indus [online]. *Studi Tributari Europei*. 2011, 3(1). Dostupné z: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/4819>. [citováno 2023-07-15].
- ZAKRZEWSKA, P. *A legal study into the EU's approach towards exit taxation*. Faculty of Law Lund University, Master Thesis. Supervisor: Mats Tjernberg. 2020.
- ŽÁROVÁ, M., SKÁLOVÁ, J. Accounting Regulation of Cross Border Mergers in Europe and Obstacles from the Implementation of the 10th EC Directive. In *5th International Workshop on Accounting & Regulation* [CD-ROM]. Siena, 23. 09. 2010 – 25. 09. 2010. Siena: University of Siena, 2010. 19 s.

Právní předpisy

- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/133/ES ze dne 19. 10. 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. In: *Úřední věstník*, L 310, 1. 7. 2013. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=celex:32009L0133>. [cit. 2024-03-30].
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. In: *Úřední věstník*, L 193, 1. 1. 2022. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>. [cit. 2024-03-30].
- Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Online. Finanční správa, červenec 2017. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/financi-zpravodaj/2024/financi-zpravodaj-cislo-2-2024-54481>. [cit. 2024-03-30].
- EUROPEAN COMMISSION: The Anti Tax Avoidance Directive. Taxation and Customs Union – European Commission [online]. [citováno 2023-07-19]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/anti-tax-avoidance-directive_en.

Judikatura

- Rozsudek SDEU ze dne 11. 3. 2004 ve věci C-9/02 Lasteyrie du Saillant. Online. Dostupné <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48987&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6129420>. [citováno 2024-03-11].

- Rozsudek SDEU ze dne 7. 9. 2006 ve věci C-470/04 N. Online. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0470>. [citováno 2024-03-12].
- Rozsudek SDEU ze dne 29. 11. 2011 ve věci C-371/10 National Grid Indus. Online. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0371>. [citováno 2024-03-15].
- Rozsudek SDEU ze dne 23. 1. 2014 ve věci C-164/12 DMC. Online. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=146689&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2859832>. [citováno 2024-03-19].
- Rozsudek SDEU ze dne 21. 5. 2015 ve věci C-657/13 Verder LabTec GmbH & Co. KG v. Finanzamt Hilden. Online. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?td=ALL&language=en&jur=C,T,F&num=C-657/13>. [citováno 2024-03-15].

Příloha:

Otázky v dotazníkovém šetření

1. Please write the name of the country.
2. Has the exit tax been implemented in your country's tax system?
3. How is the market value of transferred assets determined for exit tax purposes?
4. How is the tax value of transferred assets determined for exit tax purposes?
5. Do you apply the exit tax to cross-border mergers in which all assets are transferred to a successor company in another EU Member State without establishing a permanent establishment in your state as the state of the company being dissolved?
If so, what is the procedure for determining it?
6. When applying the exit tax to cross-border mergers, is it decisive whether a permanent establishment remains in the state of the company being dissolved?
7. If a cross-border merger from your country to the Czech Republic were to take place, when and under what circumstances would the exit tax be applied?
8. What is the valuation procedure for assets in cross-border mergers?
9. Do you use this valuation procedure for the cross-border mergers referred to in question 7 also as a starting point for exit taxation?
10. What is the exit tax rate?

HOLDINGOVÉ STRUKTURY VS. ZNEUŽITÍ PRÁVA

Kristýna Šedová¹

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0000-0002-3607-4517

sedovak@prf.cuni.cz

Abstrakt

Článek reaguje na recentní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci posouzení zneužití práva vytvořením holdingové struktury, kdy daná transakce sice splnila objektivní kritérium zneužití práva skrze rozpor se smyslem a účelem relevantních právních norem, ale z důvodu nedostatečného prokázání naplnění podmínky subjektivní nebylo možné test zákazu zneužití práva aplikovat. Jelikož pojem holdingové struktury je napříč českým právním řádem nejasný, příspěvek se v první části zabývá jeho vymezením skrze analýzu relevantních právních předpisů, na což navazují i důvody vzniku skupin mateřské a dceřiných společností. Příspěvek dále rozebírá dané rozhodnutí Nejvyššího správního soudu s přihlédnutím k další judikatuře týkající se zneužití práva obecně či specificky v případě holdingových struktur. Cílem článku je posoudit, zda rozhodnutí posouvá výklad zákazu zneužití práva a jeho hranice a vnáší více právní jistoty do jednání daňových subjektů. Na základě deskriptivního, analytického a normativního přístupu je zjištěno, že s ohledem na motivace pro založení a fungování holdingových struktur bude velmi obtížné dokázat ze strany správce daně, že daňové zvýhodnění je převažujícím účelem transakce, aby mohlo dojít k aplikaci zákazu zneužití práva při jednoznačném splnění kritéria objektivního.

Klíčová slova:

holdingové struktury; zneužití práva; daňová optimalizace; judikatura.

DOI: 10.71372/PNIH9082

Holding Structures vs. Abuse of Law

Abstract

The article responds to the recent decision of the Supreme Administrative Court in the case of assessment of abuse of law by creating a holding structure, where the transaction fulfilled the objective criterion of abuse of law through contradiction with the meaning and purpose of the relevant legal norms, but due to insufficient evidence of fulfilment of the subjective condition,

¹ Mgr. Ing. Kristýna Šedová působí jako interní doktorandka na katedře finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast přímých daní.

the test of prohibition of abuse of law could not be applied. As the concept of holding structure is unclear across the Czech legal order, the paper deals in the first part with its explanation through the analysis of relevant legal regulations, followed by the reasons for the formation of parent and subsidiary entities. The paper further examines the stated decision of the Supreme Administrative Court taking into account other case law concerning abuse of law in general or specifically in case of holding structures. The aim of the paper is to assess whether the decision elaborates the interpretation of prohibition of abuse of law and its boundaries and brings more certainty to legal action of taxpayers. Based on a descriptive, analytical and normative approach, it is found that with regard to the motivations for the establishment and operation of holding structures, it will be very difficult for the tax administration to prove that a tax advantage is the predominant purpose of a transaction in order for prohibition of abuse of law to apply when the objective element is unequivocally met.

Keywords:

holding structures; abuse of law; tax optimization; case law.

Úvod

V dnešním podnikatelském světě jsou holdingové struktury běžnou praxí, která v případech některých přeshraničních seskupení nezná mezí, a jejich rozkrývání může být složitým úkolem nejen pro správce daně. Motivace vzniku skupiny společností v čele s mateřskou společností, pod kterou jsou zavěšeny společnosti dceřiné, mohou být různé, a ačkoli praxe je většinou zná a hojně využívá, akademické statě se k nim vyjadřují jen omezeně. Jedním z důvodů vzniku holdingové struktury může být i snaha o získání daňové výhody, kdy jednání s takovým cílem může být ze strany daňových orgánů vyhodnoceno jako zneužití práva. Právě takovým případem se zabýval Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve svém rozhodnutí ze dne 23. 7. 2024, sp. zn. 10 Afs 16/2023-78 (dále jen „**Rozhodnutí NSS**“). Transakce v daném případě sice splnila objektivní kritérium zneužití práva skrze rozpor se smyslem a účelem relevantních právních norem, ale z důvodu nedostatečného prokázání naplnění podmínky subjektivní, tedy převážení daňového zvýhodnění nad ostatními účely jednání, nebylo možné princip zákazu zneužití práva aplikovat.

Z pohledu autorky je analýza Rozhodnutí NSS žádoucí, jelikož je recentního data a jeho dopad na daňovou praxi a posuzování otázky zneužití daňového práva v případě podnikatelských seskupení může být významný. Příspěvek si tak klade za cíl odpovědět na otázku, zda Rozhodnutí NSS posouvá výklad zneužití práva a jeho hranice, přičemž za tímto účelem je stanovena hypotéza, že Rozhodnutí NSS vnáší větší právní jistotu do jednání daňových subjektů. Kromě toho si autorka také klade za cíl shrnout motivace vzniku holdingových struktur a věnovat se samotnému pojmu holdingu s cílem potvrdit či vyvrátit konkrétní vyjádření NSS v Rozhodnutí NSS, že český právní řád daný pojem nezná.

Česká odborná právní literatura se k pojmu holdingu dle analýzy autorky vyjadřuje velice omezeně, popř. pojem vysvětluje dle jiného práva, jak tomu činí Silvie

Štaňko ve svém článku *Není holding jako holding – aneb koncerny po anglicku*.² Právnický slovník z roku 2009 holding popisuje jednoslovně jako koncern a koncern je vysvětlen s odkazem na zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, pouze v dikci obchodního práva jako „*uskupení podnikatelů, kdy je jeden nebo více podnikatelů podroben při řízení svého podniku jednotnému řízení ze strany jiné osoby*“.³ Toto vysvětlení je však pro současný stav poznání nedostačující. Obchodněprávně se pojmu holdingové struktury věnoval ve své disertační práci Tomáš Mach, který mj. zpochybňuje možnost přirovnat holding ke koncernu a zároveň stanovuje vlastní definici holdingové struktury jako „*řetězení fyzických či právnických osob jakožto samostatných subjektů práva při zachování vztahů nadřazenosti a podřazenosti určité intenzity*“.⁴ Ačkoli tato definice nevychází z konkrétních právních předpisů, lze ji díky své šíři považovat za univerzálně poplatnou aktuální době.

Oproti pojmu holdingové struktury existuje celá řada českých i zahraničních zdrojů věnujících se problematice zneužití práva a konkrétně daňového práva. Autorka se proto pro účely tohoto článku zamýšlí omezit pouze na základní vymezení daného institutu s důrazem na konkrétní vybrané závěry NSS. Pro výzkumnou otázku však autorka zmiňuje relevantní závěry několika autorů, kteří se věnovali zhodnocení zásady zákazu zneužití práva z hlediska určení jeho hranice. Roman Vybíral v této souvislosti uvádí, že je žádoucí, aby samotná entita oprávněná k vydávání závazných rozhodnutí nastavila pomyslnou hranici mezi legálním a nelegálním jednáním daňových subjektů.⁵ Jiří Kappel v jistém protikladu zmiňuje, že soudní i aplikační praxe se na úkor zásady právní jistoty za dobu používání principu zákazu zneužití práva vyvinula spíše k zásadě spravedlnosti a účinnosti pravidel.⁶ Dle Ivana Lazarova by v ideálním světě měla být hranice zneužití práva určitelná již samotným daňovým poplatníkem, čemuž by právě měly přispět samotné formální prameny práva,⁷ a z hlediska svého výzkumu zneužití práva testuje z hlediska umělosti transakce za použití testu obchodního účelu.⁸

² ŠTAŇKO, Silvie. *Není holding jako holding – aneb koncerny po anglicku*. *Obchodněprávní revue*, 2023, č. 1, s. 1-8.

³ HENDRYCH, Dušan a kol. *Právnický slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009.

⁴ MACH, Tomáš. *Ochrana investic holdingových struktur a role institutu „corporate veil“ v judikatuře*. Dizertační práce, vedoucí Růžička, Květoslav. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra obchodního práva, 2010.

⁵ VYBÍRAL, Roman. *Zneužití práva a související pojmy v daňové oblasti*. In: *Dny práva 2014 – Days of Law: Část VIII. Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*, Brno, Masarykova univerzita, 2015, s. 381.

⁶ KAPPEL, Jiří. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 145.

⁷ LAZAROV, Ivan. *Anti-Tax-Avoidance in Corporate Taxation under EU Law – the Internal Market Narrative*. Amsterdam: IBFD Publications, 2022, s. 129. ISBN: 978-90-8722-743-2. Dostupné z: [https://www.proquest.com/docview/2667220325/\\$N?accountid=119841&sourcetype=Books](https://www.proquest.com/docview/2667220325/$N?accountid=119841&sourcetype=Books).

⁸ Tamtéž, s. 189.

Metodologie

Autorka pro zodpovězení výzkumných otázek zvolila doktrinální přístup prostřednictvím metody deskriptivní a analytické. Nejprve vymezila pojem holdingové struktury skrze analýzu relevantních právních předpisů, jež jsou součástí českého právního řádu, a dále popsala motivace k zakládání holdingových struktur na základě dostupné literatury. Po vymezení zásady zákazu zneužití práva autorka přistoupila k samotnému rozboru Rozhodnutí NSS, které bylo zasazeno do kontextu i dalších soudních rozhodnutí. Na uvedené metody navázala autorka normativním přístupem a snažila se kriticky zhodnotit význam Rozhodnutí NSS v kontextu daňové praxe.

Výzkum a výsledky

Vymezení pojmu holdingové struktury

Pojem holdingové struktury lze zjednodušeně bez přihlédnutí k právním předpisům vysvětlit jako skupinu společností, na jejímž vrcholu figuruje mateřská – holdingová – entita, držící podíly ve společnostech dceřiných. Jednoduchou definici je možné doplnit o vymezení podle NACE klasifikace ekonomických činností, jelikož vztahy a aktivity propojených společností ve skupině mohou být velmi variabilní. Holdingová společnost může podíly pouze držet a nevykonávat žádnou další činnost spočívající ve správě dceřiných společností (NACE kód 64.20), nebo naopak dceřině společnosti vést a podílet se na jejich organizačním či strategickém plánování (NACE kód 70.10).⁹ Z hlediska provozování konkrétní podnikatelské činnosti samotná holdingová společnost nemusí a zpravidla nebude vykazovat žádnou jinou další aktivitu než právě držení aktiv, ať už s ohledem na výše uvedené pasivně, či aktivně.

Z hlediska práva se s pojmem holding setkáváme v českých finančněprávních předpisech,¹⁰ které zpracovávají evropskou legislativu, či na ni dokonce přímo odkazují. Ačkoli se dané zákony týkají výlučně finančních institucí, napříč evropskými předpisy se dostáváme až ke směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. 6. 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (dále jen „**Směrnice**“), dle které lze identifikovat vztah typický pro holdingové struktury, a sice dle definice pojmu „skupina“, kterým se rozumí

⁹ *Český statistický úřad*. Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE) platná od 1. 1. 2018. Vysvětlivky (CZ-NACE). Online. Dostupné z: https://csu.gov.cz/docs/107516/8c9d7e70-dc33-c766-2506-f2f0d230dcdc/vysvetlivky_cz_nace.pdf?version=1.0 [citováno 2024-09-07].

¹⁰ Například zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, či zákon č. 277/2004 Sb., o pojišťovnictví.

mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky, kdy pro posouzení dané spojitosti je rozhodující kontrola. Směrnice neobsahuje definici pojmu „kontrola“, ale vyjadřuje se k němu v bodě 31 preambule, dle kterého mj. „*by kontrola měla být založena na většině hlasovacích práv, avšak může existovat i v případech, kdy jsou s dalšími akcionáři či společníky uzavřeny dohody.*“¹¹ Dále pak kontrolování dceřiné entity ze strany mateřské vyplývá z článku 22 Směrnice (aniž by samotný pojem „kontrola“ byl použit), kde je kromě většiny hlasovacích práv uvedeno zejména i právo z pozice akcionáře či společníka (i) jmenovat či odvolat většinu správního, řídicího nebo dozorčího orgánu; nebo (ii) uplatňovat rozhodující vliv.

Pro právo daňové je podstatný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), pro jehož účely je pro posouzení vztahu mateřské a dceřiné společnosti rozhodující nepřetržité držení alespoň 10% podílu na základním kapitálu nejméně po dobu 12 měsíců za splnění požadavků na rezidentství a formu poplatníka daně z příjmů právnických osob, jak je uvádí ustanovení § 19 odst. 3 ZDP.

Vedle práva finančního lze k definici holdingové struktury přispět i skrze právo obchodní, konkrétně (i) dle ustanovení § 74 a násl. zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), (dále jen „ZOK“) vymezující mateřskou a dceřinou společnost skrze ovládnutí, a tedy přímo či nepřímo uplatňování rozhodujícího vlivu, k jehož identifikaci ZOK uvádí právní domněnky; a (ii) dle zákona č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti (dále jen „ZES“), který sice podobně, ale přesto odlišně a značně jednodušeji oproti ZOK rozumí dceřinou společností „*společnost, na jejíž činnost vykonává jiná společnost rozhodující vliv. Má se za to, že rozhodující vliv na činnost jiné společnosti vykonává společnost, která*

- a) *se přímo či nepřímo podílí z více než poloviny na základním kapitálu této společnosti,*
- b) *disponuje většinou hlasovacích práv vyplývajících z podílu na základním kapitálu této společnosti, nebo*
- c) *může jmenovat více než polovinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu této společnosti.*“

Důvody pro založení holdingové struktury

Holdingové struktury mohou nabývat různých podob ať už skrze přeshraniční prvek, nebo komplexitu vztahů. Mohou být zakládány preventivně, ještě než nastane jejich reálná potřeba, nebo budovány následně skrze restrukturalizaci, jakmile jsou již motivy žádoucí. Na časovou linku vzniku skupiny společností tak bude mít vliv

¹¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

mj. velikost a skladba podnikání nebo počet a vize zakládajících společníků. Jako důvody pro založení holdingové struktury tak lze primárně identifikovat (i) rozložení rizika skrze omezené ručení; (ii) snazší vstup a výstup společníků; nebo (iii) finanční a daňovou optimalizaci.

Dle Hanycha a kol. diverzifikace rizika spočívá v ochraně jednotlivých částí podnikání, a to buď horizontálně, tedy oddělení jednotlivých částí podnikání od sebe navzájem do dceřiných společností, nebo vertikálně, tedy oddělení rizik z obchodní a provozní činnosti.¹² Právě s ohledem na omezení ručení dceřiných společností jsou v případě jejich krachu ochráněny ostatní dceřiné společnosti, mateřská společnost i zakladatelé, pokud však nedojde k naplnění zákonných předpokladů, které by tuto ochranu odnímalý.¹³

V rámci holdingové skupiny vzniká celá řada možností, jak strukturovat vztahy mezi společníky a jejich možný vstup a výstup na vícero úrovních. Z hlediska právního to tak může být i samotný investor, který bude požadovat po stávajících společnicích vytvoření holdingu pro významné usnadnění procesu následného prodeje určité entity ve skupině. Optimalizaci finanční je potřeba individuálně posoudit i s ohledem na náklady spojené s vyšší administrativou či požadavky na konsolidaci finančních výkazů za celou skupinu a daňovou pak především s ohledem na riziko překročení hranice a naplnění znaků zneužití práva, přičemž v této souvislosti je kladen důraz na vypracování dokumentace, která by důvody jakékoli restrukturalizace v rámci skupiny propojených osob dostatečně podložila.¹⁴

Z hlediska ekonomického či podnikatelského lze za hlavní výhody holdingových společností označit díky výzkumu Davida Ficbauera a Marie Režňákové vycházejícího z praktických zkušeností efektivní cash-flow management díky převodu peněžních prostředků napříč dceřinými společnostmi (od těch generujících zisky k těm ztrátovým), což vede ke snížení objemu investovaného kapitálu. Zároveň mají společnosti v rámci holdingové struktury zlepšenou vyjednávací pozici díky velikosti skupiny, ať už s obchodními partnery, při akvizicích nebo při bankovním financování. Tyto důvody i spolu s diverzifikací rizika skrze limitovanou odpovědnost pak přináší vyšší výkonnost a efektivnost holdingové struktury.¹⁵ Kromě těchto motivací, které byly z hlediska respondentů při výzkumu vyzdvihovány nejčastěji, uvádí další důvody i tabulka níže sestavená autory.

¹² HANYCH, Michal; HROCH, Jaroslav; JURAN, Kirill; NOVOTNÝ, Michal; POSMIKOVÁ, Simona; ŠALDOVÁ, Barbora. *Korporátní struktury a transakce*. E-kniha. Brno: Backstage Books, 2020. ISBN 978-80-88049-21-0, s. 22 – 24.

¹³ Tamtéž, s. 33, kde je i mj. odkazováno na právní normy obchodního či trestního práva.

¹⁴ Tamtéž, s. 41.

¹⁵ FICBAUER, David a REŽŇÁKOVÁ, Mária. Holding Company and Its Performance. Online. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2014, roč. 62, č. 2, s. 329–337. Dostupné z: <https://doi.org/10.11118/actaun201462020329>. DOI: 10.11118/actaun201462020329. [cit. 2024-09-13].

Tabulka 1: Záměry a důvody pro založení holdingové společnosti

Odpověď na otázku, co je účelem vytvoření holdingové společnosti	Relativní četnost odpovědí
Optimalizace odpovědnosti	26,7 %
Optimalizace kapitálových nákladů	20,0 %
Důsledek akvizice	26,7 %
Daňové plánování	6,7 %
Vítězná konkurenční výhoda v...	46,7 %
Lepší pozice při vyjednávání s obchodními partnery	40,0 %
Úspora nákladů	26,7 %
Zvýšení tržního podílu	46,7 %
Vstup na nový trh	40,0 %
Společný výzkum a vývoj	13,3 %
Společná logistika, marketing	26,7 %
Ostatní	20,0 %

Zdroj: vlastní zpracování dle anglického zpracování FICBAUER, David a REŽŇÁKOVÁ, Mária. Holding Company and Its Performance. Online. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2014, roč. 62, č. 2, s. 332.

Holdingové struktury a zásada zneužití práva v soudních rozhodnutích

Zájem založit holdingovou strukturu tak může být nejen daňový, ale také ekonomický a právní. Posouzení, zda určitá daňová výhoda je z hlediska jednotlivých motivací tím převažujícím účelem, již zůstává na správci daně a soudech. Pokud se daná hypotéza potvrdí a daňový benefit je dle § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „DŘ“) v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu, je aplikován institut zneužití práva, a není tedy přihlíženo k právnímu jednání či jiným skutečnostem pro správu daní rozhodných. Zásada ještě před zaktovením do DŘ díky směrnici Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, (dále jen „směrnice ATAD“) byla včleněna do českého právního řádu skrze judikaturu.¹⁶

Zásadní aspekty zneužití práva, které je potřeba posoudit, však judikatura NSS dovtáří i v rozhodnutích datovaných po doplnění principu do DŘ. Výstižně je tak vymezeno rozhodnutím NSS ze dne 14. 11. 2019, sp. zn. 6 Afs 376/2018-46, že „s ohledem

¹⁶ Vývoj judikatury přehledně popisuje např. Petra Kamínková ve své publikaci *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*, ISBN 978-80-7273-180-0.

na ochranu legitimního podnikání lze plátcí daně odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení“.¹⁷ Daný závěr podpořilo i rozhodnutí NSS ze dne 12. 6. 2020, sp. zn. 5 Afs 114/2019-28, dle kterého „zneužití práva nelze jako výkladovou zásadu aplikovat, pokud provozovaná činnost může mít i jiný účel než jen pouhé dosažení daňového zvýhodnění“.¹⁸ Rozhodnutí NSS ze dne 26. 4. 2022, sp. zn. 10 Afs 289/2021-42 pak metodologicky vymezuje, že dojde ke splnění podmínky objektivní, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jednání daňového subjektu přes formální naplnění požadavků zákona nenaplní jeho účel a smysl, a podmínky subjektivní, pokud dané jednání postrádá reálné ekonomické opodstatnění a jeho převažujícím účelem je získání daňové výhody.¹⁹

K posouzení zneužití práva v případě holdingové struktury čerpající daňové výhody se vyjadřuje článek trojice autorů na téma limitace holdingových struktur v případě dividend vyplácených v rámci Evropské unie, který analyzuje rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve spojených věcech sp. zn. C-116/16 a C-117/16 (známé pod označením a dále jen „**Rozhodnutí T Danmark**“) z hlediska tzv. treaty shoppingu, tedy profitování z výhod smluv o zamezení dvojího zdanění, aniž by daná osoba byla rezidentem země, která je smluvní stranou.²⁰ V rámci jejich rozboru může určité jednání propojených osob naplnit subjektivní podmínku zneužití práva i v případě, kdy na počátku vzniku mateřské společnosti motiv daňové optimalizace úplně absentoval, ale v dané obchodní transakci je hlavním nebo jedním z hlavních účelů, které nezapadají do celkové obchodní reality skupiny společností.²¹ Přebírají tak právní argumentaci SDEU, který v Rozhodnutí T Danmark pro naplnění subjektivního kritéria klade důraz na záměr získat daňovou výhodu tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání, přičemž je dostačující, aby daňový účel byl i jen jedním z hlavních cílů,²² což je v souladu se zněním článku 6 směrnice ATAD.

Analýza rozhodnutí NSS

NSS v Rozhodnutí NSS přistoupil k posouzení testu zneužití práva v případě, kdy se tři ze čtyř společníků (fyzických osob) vlastníci podíly ve společnosti FPPV s. r. o. (dále jen „**Společnost FPPV**“) a KEB-EGE spol. s r. o. (dále jen „**Společnost**

¹⁷ Rozhodnutí NSS sp. zn. 6 Afs 376/2018-46 ze dne 14. listopadu 2019.

¹⁸ Rozhodnutí NSS sp. zn. 5 Afs 114/2019-28 ze dne 12. června 2020.

¹⁹ Rozhodnutí NSS sp. zn. 10 Afs 289/2021-42, ze dne 26. dubna 2022, č. 4358/2022 Sb. NSS.

²⁰ BAERENTZEN, Susi; LEJOUR, Arjan a van't RIET, Maarten. Limitation of Holding Structures for Intra-EU Dividends: An End to Tax Avoidance? Online. *World tax journal: WTJ*. 2020, roč. 12, č. 2, s. 259-311. ISSN 1878-4917. Dostupné z: <https://doi.org/10.59403/155q6e>. DOI: 10.59403/155q6e. [cit. 2024-09-13].

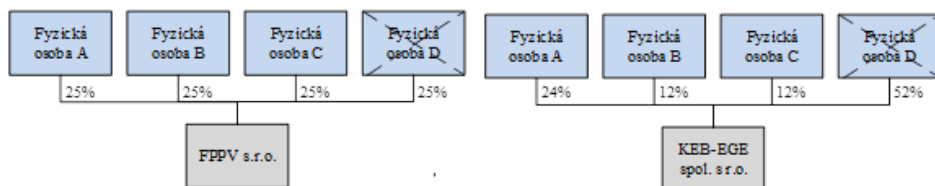
²¹ Tamtéž, s. 272

²² Rozhodnutí SDEU ze dne 26. února 2019 ve spojených věcech sp. zn. C-116/16 a C-117/16.

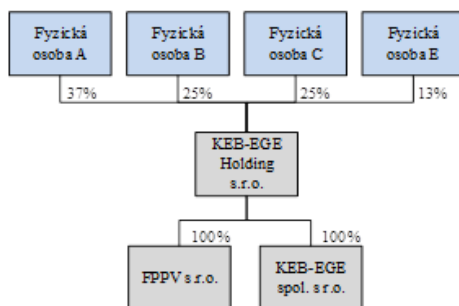
K-E“) (Společnost FPPV a Společnost K-E dále společně též „Dceřiné společnosti“) rozhodli založit novou holdingovou společností KEB-EGE Holding s. r. o. (dále jen „K-E Holding“), na kterou své dosavadní podíly převedli. Schéma 1 pro snazší porozumění strukturu před i po založení K-E Holdingu graficky znázorňuje.

Schéma 1: Struktura před a po založení K-E Holdingu

Původní struktura



Nová struktura



Zdroj: vlastní zpracování autorky na základě informací z obchodního rejstříku

Samotné vypořádání celé transakce proběhlo v časové souslednosti tak, že (i) dne 26. června 2016 vznikl K-E Holding; (ii) dne 5. srpna 2016 byly uskutečněny převody podílů v Dceřiných společnostech ze společníků na K-E Holding; (iii) dne 19. srpna 2016 K-E Holding jako nový jediný společník obou Dceřiných společností rozhodl o rozdělení zisku, který byl v následujících dnech vyplacen a z něhož byla fyzické osobě D vystupující ze struktury uhrazena celá výše kupní ceny za převedené podíly (ostatním společníkům pak část kupních cen). Z hlediska daňověprávního posouzení:

- dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 ZDP byl příjem z podílů na zisku vyplaceném Dceřinými společnostmi K-E Holdingu osvobozen od daně; a
- dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) ZDP byl příjem všech společníků – fyzických osob z úplatného převodu podílů v Dceřiných společnostech osvobozen od daně, jelikož doba mezi jejich nabytím a úplatným převodem přesáhla 5 let.

Správce daně vyhodnotil vybudování holdingové struktury jako konstrukci umělé, potlačující smysl a účel ZDP (splnění objektivní podmínky), jejímž hlavním

účelem bylo získání daňového zvýhodnění díky propojenosti osob, časové souslednosti a shodné částky výše podílu na zisku v Dceřiných společnostech a kupní ceny obchodních podílů vystupujícího společníka (splnění subjektivní podmínky), přičemž jako podpůrnou argumentaci zdůraznil absenci jakékoli ekonomické činnosti K-E Holdingu. Aplikoval tedy zásadu zákazu zneužití práva a vydal platební výměr Společnosti FPPV na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. b) ZDP ve výši, kterou by odvedla z výplaty podílu na zisku v případě neexistence K-E Holdingu. Společnost FPPV odmítla naplnění testu zneužití práva poukázáním na další důvody vzniku K-E Holdingu, a sice (i) umožnění restrukturalizace vztahů mezi společníky (spolu s výstupem a vstupem společníka); (ii) nové nastavení majetku, činnosti a rizik v holdingové struktuře; a (iii) příprava na budoucí akvizice ze strany K-E Holdingu.

V rámci následného soudního řízení na základě žaloby Společnosti FPPV krajský soud podpořil závěr správce daně, že byly naplněny znaky zneužití práva při zohlednění právního, ekonomického i daňového hlediska, což byla hlavní protiarargumentace Společnosti FPPV v rámci daňového řízení a žaloby a následně i kasační stížnosti. Tu NSS posoudil jako důvodnou a k námitkám vůči nesprávnému a nedostatečnému zjištění skutkového stavu daňovými orgány a nesprávnému posouzení otázky zneužití práva konstatoval následující:

- a) základním účelem ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 ZDP „*je zabránění přeshraničního, ale i vnitrostátního dvojího zdanění zisků, tj. osvobození převodu zisků mezi propojenými společnostmi a jejich zdanění až u konečného příjemce*“;²³
- b) holding je jednou z možností, jak strukturovat podnikání, k jehož založení může dojít z různých důvodů uvedených výše, což podporuje právě argumentací z publikace Hanycha a kol.;²⁴
- c) došlo k naplnění objektivního kritéria zneužití práva, jelikož společníci K-E Holdingu dosáhli daňového zvýhodnění skrze vyvedení peněz z holdingové struktury, aniž by byla odvedena daň, v rozporu s účelem a smyslem ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 ZDP;²⁵
- d) daňové orgány neunesly důkazní břemeno a neprokázaly, že došlo k naplnění subjektivního kritéria zneužití práva, jelikož nedostatečně zjistily skutkový stav a nesprávně posoudily některé okolnosti, kdy Společností FPPV namítané důvody založení K-E Holdingu vyhodnotily jako nerelevantní;²⁶
- e) pro posouzení subjektivního kritéria bylo žádoucí dokázat, že s přihlédnutím ke všem skutečnostem žádný z nabízených účelů založení K-E Holdingu, samostatně či v kombinaci, nebyl dostatečně významný, aby převážil účel daňový;²⁷ a

²³ Rozhodnutí NSS, bod 72.

²⁴ Tamtéž, body 80–93.

²⁵ Tamtéž, bod 97.

²⁶ Tamtéž, bod 99 a bod 128.

²⁷ Tamtéž, bod 101.

f) s ohledem na nenaplnění subjektivní podmínky nelze na dané jednání Společnosti FPPV aplikovat zákaz zneužití práva.

NSS tak zrušil napadený rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“), kterému věc vrátil k dalšímu řízení s povinností respektovat závazný právní názor NSS.

Kromě NSS se velice podobně vypořádal s otázkou zneužití práva v případě holdingové struktury Krajský soud v Brně ve svém rozhodnutí ze dne 30. 1. 2023, sp. zn. 30 Af 24/2020-112, ve kterém posuzoval žalobu společnosti GATUFA Holding, a. s., (dále jen „GATUFA Holding“) proti OFŘ, které vyhodnotilo jako zneužití práva dle názoru správce daně uměle vytvořené a účelové jednání nově založeného GATUFA Holdingu, spočívající ve snížení základního kapitálu a postupné výplatě rozdílů v ceně akcií akcionářům na základě příjmu z vyplacené dividendy dceřinou společností. Jelikož dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. h) ZDP *a contrario* příjem akcionářů GATUFA Holdingu při snížení základního kapitálu byl od daně osvobozen, došlo dle daňových orgánů k vyhnutí se dani z příjmů vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, a proto byla tato daň GATUFA Holdingu doměřena.

Krajský soud rozhodl, že daňové orgány sice správně vyhodnotily naplnění objektivního kritéria zneužití práva skrze získání daňového zvýhodnění v rozporu s účelem a smyslem relevantních ustanovení ZDP, ale mj. na základě neprovedení či nesprávné interpretace důkazů neprokázaly, že tato výhoda byla hlavním účelem jednání GATUFA Holdingu. Nedošlo tak ke splnění subjektivního kritéria a s ohledem na to krajský soud rozhodnutí OFŘ zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení se závěrem, že pro případnou opakovanou aplikaci zákazu zneužití práva je nezbytné doplnit dokazování i argumentaci tak, aby daňové zvýhodnění převážilo jako hlavní účel nad ostatními aspekty transakce.

Diskuse

S ohledem na vymezení důvodů a motivací pro založení holdingových struktur se autorka ztotožňuje se závěrem NSS i Krajského soudu v Brně, že zohlednění právní a ekonomické racionality je pro aplikaci zákazu zneužití práva nezbytné. Ačkoli autorka není znám další postup správce daně v návaznosti na analyzovaná rozhodnutí, je toho názoru, že Rozhodnutí NSS přináší do daňové praxe větší právní jistotu pro daňové subjekty. Ty se tak v případě zakládání holdingových struktur mají možnost důkladněji připravit např. prostřednictvím podpůrné dokumentace uvádějící relevantní motivy pro její vznik nebo naplánováním časové souslednosti jednotlivých kroků v rámci transakce.

Jakkoli autorka vnímá analyzované Rozhodnutí NSS korektně, je třeba si uvědomit i druhou stránku věci, a sice že na jeho základě je kladeno velké břímě na daňové orgány, které musí v rámci posuzování zneužití práva kromě často evidentního

naplnění objektivního kritéria velmi důkladně posoudit jednotlivé účely daného jednání. Jak lze vydedukovat z obou analyzovaných rozhodnutí, z hlediska plurality a podstaty důvodů vzniku holdingových struktur bude argumentace a unesení důkazního břemene o splnění subjektivního kritéria velmi obtížná. Subjektivní stránka zásady zneužití práva dle DR a judikatury NSS je totiž stavěna na daňovém zvýhodnění jako převažujícím účelu transakce, jakkoli má tento pojem dle důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. umožnit správci daně postihovat i případy zneužití práva, kdy „*daňový subjekt záměrně nastaví skutečnosti tak, že získání výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu nebude pouze jediným hlavním účelem jednání daňového subjektu, zůstane však z hlediska komplexního posouzení jednotlivých motivů účelem převažujícím (esenciálním)*“.²⁸

Dané vymezení autorka vnímá jako problematické pro daňovou praxi obecně (bez věcné souvislosti s holdingovou strukturou) ze dvou důvodů. Předně vyhodnocení mezi důvody jednání daňového subjektu nebude možné či bude velice obtížné kvantifikovat. I pokud se vypočítá konkrétní daňová úspora, ostatní ekonomické či právní důvody bude jen stěží možné vyjádřit čísly. Druhým kritickým bodem je skutečnost, že zákon i judikatura NSS nepřiléhá na směrnici ATAD, ze které vychází i Rozhodnutí T Danmark, dle nichž pro naplnění subjektivního kritéria je dostačující, pokud získání daňové výhody je i pouze jedním z hlavních cílů. Jako určitý korektiv však v případě evropského výkladu slouží nutnost přítomnosti umělé konstrukce, která neodráží hospodářskou realitu.²⁹ Tento předpoklad autorka v případě Rozhodnutí NSS považuje za nenaplněný. Jakkoli je NSS s Rozhodnutím T Danmark obeznámen, kdy jej i cituje v rámci svých jiných rozhodnutí (např. 10 Afs 289/2021-42, 26. 4. 2022), v případě Rozhodnutí NSS mu pozornost věnována nebyla.

Autorka si dovolí nesouhlasit s NSS a skrze svůj výzkum vyvrací jeho tvrzení, že český právní řád nezná pojem holdingu. Výkladem napříč právními předpisy skrze finanční, daňové a obchodní právo lze holding vymežit jako skupinu skládající se z mateřské entity držící entity dceřiné za předpokladu dostatečné míry účasti. Pro účely tohoto článku však již není podstatné, zda daný vztah bude splňovat kritéria kontroly dle Směrnice, ovládání dle ZOK či rozhodujícího vlivu dle ZES, což může být tématem pro samostatnou diskusi, a to bez zmínky o pojmu „kontrola“ dle soutěžního práva. Ačkoli ZDP je pro druhou část článku relevantním předpisem, autorka jej pro charakteristiku holdingové struktury záměrně odmítá, jelikož dle ZDP se za mateřskou a dceřinou společnost mohou považovat i takové entity, které by dle ostatních jmenovaných předpisů podmínky takového propojení nenaplnily.

Bylo by rovněž zajímavé zhodnocení ekonomických motivací vzniku holdingových struktur na základě aktuálního výzkumu, jelikož data pro tento článek jsou převzata z roku 2014. Ačkoli většina důvodů pro založení skupiny propojených

²⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

²⁹ KAPPEL, Jiří. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 81.

osob zůstává dle autorky stále platná, tehdejší zhodnocení motivu daňového plánování ze strany respondentů jako nenaplnující očekávání by mohlo být vnímáno dnešní optikou jinak.

Závěr

Autorka postavila příspěvek na analýze Rozhodnutí NSS, kdy se věnovala pojmu holdingové struktury, důvodům jejich vzniku, zásadě zákazu zneužití práva a další judikatuře vedle Rozhodnutí NSS, která zneužití práva posuzuje v rovině obecné či konkrétní týkající se holdingových struktur. Výzkum autorku dovedl k závěru a potvrzení hypotézy, že Rozhodnutí NSS vnáší větší právní jistotu do jednání daňových subjektů. Ačkoli již dříve NSS judikoval, že subjektivního kritéria zneužití práva není dosaženo, pokud jednání při zachování posouzení relevantnosti má i jiný účel než jen pouhé dosažení daňové výhody, Rozhodnutí NSS tuto argumentaci dále utvrzuje.

Pro daňové subjekty tak vzniká omezená míra jistoty, že jejich jednání nenaplní znaky zneužití práva, a bude tak možné hovořit o právem chráněné daňové optimalizaci, pokud (i) jejich jednání nebude uměle vykonstruované, tedy bude určitým způsobem odrážet hospodářskou realitu; a (ii) bude mít jiný účel než jen získání daňové výhody. Důvodů pro vznik holdingové struktury může být dle analyzované literatury celá řada, od rozložení rizika přes snazší vstup a výstup společníků po optimalizaci peněžních toků mezi entitami. V případě tvorby skupiny propojených osob je pro její budoucí obhájení doporučeníhodné, aby byly právní a ekonomické motivy řádně zdokumentované, a především skutečně přítomné. Rozhodnutí NSS naopak klade vyšší nároky na správce daně, aby dokázal, že daňové zvýhodnění je hlavním účelem transakce, a mohlo tak dojít k aplikaci zákazu zneužití práva v případě, kdy je jednoznačně splněno kritérium objektivní skrze jednání v rozporu se smyslem a účelem daňového práva.

Pro stanovení konkrétnější hranice, při které dochází k překročení a naplnění zneužití práva, bude nezbytné sledovat vývoj judikatury NSS, popř. SDEU, kdy se však autorka domnívá, že míra obecné závaznosti jednotlivých rozhodnutí může být pro tyto instituce svazující právě s vědomím, k jak významnému posunu daňové praxe může na základě individuálního případu dojít. Je otázkou, zda samotné Rozhodnutí NSS v následujících letech rozhodování dosáhne takového významu a výše uvedené názory autorky budou potvrzeny.

Dále autorka vyvrátila konkrétní vyjádření NSS v Rozhodnutí NSS, že český právní řád nezná pojem holding, kdy prostřednictvím relevantních právních předpisů vymezila pojem jako skupinu subjektů, na jejímž vrcholu figuruje mateřská entita držící podíly v entitách dceřiných, které skrze různé právní tituly ovládá či kontroluje. Skrze nejednotnost současné právní úpravy však není dle autorky možné jednoznačně určit, kdy k naplnění pojmu ovládnutí či kontroly dojde, resp. jaké požadavky na stupeň kontroly či ovládnutí je potřeba naplnit.

Zdroje

Literatura

- BAERENTZEN, Susi; LEJOUR, Arjan a van't RIET, Maarten. Limitation of Holding Structures for Intra-EU Dividends: An End to Tax Avoidance? Online. *World tax journal: WTJ*. 2020, roč. 12, č. 2, s. 259–311. ISSN 1878-4917. Dostupné z: <https://doi.org/10.59403/155q6e>. DOI: 10.59403/155q6e. [cit. 2024-09-13].
- FICBAUER, David a REŽŇÁKOVÁ, Mária. Holding Company and Its Performance. Online. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2014, roč. 62, č. 2, s. 329–337. Dostupné z: <https://doi.org/10.11118/actaun201462020329>. DOI: 10.11118/actaun201462020329. [cit. 2024-09-13].
- HANYCH, Michal; HROCH, Jaroslav; JURAN, Kirill; NOVOTNÝ, Michal; POSMIKOVÁ, Simona; ŠALDOVÁ, Barbora. *Korporátní struktury a transakce*. E-kniha. Brno: Backstage Books, 2020. ISBN 978-80-88049-21-0.
- HENDRYCH, Dušan a kol. *Právnický slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009.
- KAMÍNKOVÁ, Petra. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. 1. vydání. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2018. ISBN 978-80-7273-180-0.
- KAPPEL, Jiří. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023. ISBN 978-80-7400-912-9.
- LAZAROV, Ivan. *Anti-Tax-Avoidance in Corporate Taxation under EU Law – the Internal Market Narrative*. Amsterdam: IBFD Publications, 2022. ISBN: 978-90-8722-743-2. Dostupné z: [https://www.proquest.com/docview/2667220325/\\$N?accountid=119841&sourcetype=Books](https://www.proquest.com/docview/2667220325/$N?accountid=119841&sourcetype=Books).
- MACH, Tomáš. *Ochrana investic holdingových struktur a role institutu „corporate veil“ v judikatuře*. Dizertační práce, vedoucí Růžička, Květoslav. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra obchodního práva, 2010.
- ŠTAŇKO, Silvie. Není holding jako holding – aneb koncerny po anglicku. *Obchodněprávní revue*, 2023, č. 1, s. 1–8.
- VYBÍRAL, Roman. Zneužití práva a související pojmy v daňové oblasti. In: *Dny práva 2014 – Days of Law: Část VIII. Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*, Brno, Masarykova univerzita, 2015, s. 375-381.

Právní předpisy

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.
- Zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti, v platném znění.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění.
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. 6. 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

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

Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

Judikatura

Rozhodnutí SDEU ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech sp. zn. C-116/16 a C-117/16.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, sp. zn. 6 Afs 376/2018-46.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2020, sp. zn. 5 Afs 114/2019-28.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, sp. zn. 10 Afs 289/2021-42, č. 4358/2022 Sb. NSS.

Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2023, sp. zn. 30 Af 24/2020-112.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, sp. zn. 10 Afs 16/2023-78.

OTÁZKA ZDAŇOVANIA A VYVODZOVANIA DELIKTUÁLNEJ ZODPOVEDNOSTI V PRÍPADO PRÁVOM REPROBOVANÉHO KONANIA DAŇOVNÍKA

Michal Úradník¹

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

ORCID: 0000-0002-1748-6399

michal.uradnik@umb.sk

Abstrakt

Na podklade historicko-právnej analýzy budú skúmané inštitúty zdaňovania a právom reprobovaného konania nezaplatenia či neodvedenia dane, a to vo vzájomnej komparácii, so zámerom dedukcie zrozumiteľných záverov. Cieľom je poukázať na niekoľko otázok, ako napríklad na poškodzovanie finančných záujmov štátu či akceptovanie zásahu do zásady dvojitého potrestania. V aplikačnej praxi je pomerne obvyklé, keď za rovnaké porušenie daňových právnych noriem bude osoba potrestaná dvakrát, a to napríklad v daňovom konaní a v trestnom konaní. Za východiskový sa v tejto oblasti vyprofiloval rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci A a B proti Nórsku, sťažnosti č. 24130/11 a 29758/11 z 15. novembra 2016, ktorý pripustil súbežné vedenie administratívneho konania za správny delikt (konanie o uložení daňovej sankcie) a aj trestného konania, ak je medzi nimi dostatočná vecná a časová súvislosť, bez toho, aby došlo k porušeniu zásady *ne bis in idem*. Označený rozsudok je však viac citovaný² ako náležite čítaný a používaný v korelácii s inými zásadami, napríklad so zásadami kontradiktórnosti konania či legitímneho očakávania. V kontexte porušenia daňových predpisov vstupuje do popredia aj otázka posudzovania náhrady škody. Majetkové nároky štátu, vyplývajúce z predpisov o jednotlivých druhoch daní, majú administratívno-právnu povahu a rozhodnutia o nich podliehajú prieskumu správneho súdu podľa zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v platnom znení. Je však potrebné akcentovať, že tieto nároky až donedávna neboli nárokom na náhradu škody uplatňovanom v tzv. adhéznom konaní podľa § 46 ods. 3 zákona č. 301/2005 Z. z. Trestného poriadku v platnom znení. Tým sa odôvodňuje záver právnej reality a aj tohto článku, keď ani dvojité potrestanie často nevedlo k odvedeniu „spornej“ výšky

¹ JUDr. Michal Úradník, PhD., odborný asistent, Katedra obchodného a finančného práva Právnickej fakulty Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici. Vo vedecko-publikačnej činnosti sa venuje právu finančného trhu, daňovému právu, a to aj v kontexte s ústavným a trestným právom.

² Napríklad: Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Tost 6/2019 zo dňa 6. marca 2019, Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 15 Tdo 832/2016 zo dňa 4. januára 2017, Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 3 Tdo 289/2022 zo dňa 23. februára 2023.

dane, čím dochádzalo, resp. dochádza k zníženiu príjmu štátu – *in abstracto* – a tým aj k porušeniu jeho fiškálnych záujmov.

Kľúčové slová:

daň; protiprávnosť; *ne bis in idem*; fiškálnosť; trest.

DOI: 10.71372/XUNC4353

The Question of Taxation and Liability in Tort in the Case of a Taxpayer's Legally Reprobated Conduct

Abstract

On the basis of the historical-legal analysis, the institutes of taxation and the legally reprobated procedure of non-payment or non-payment of tax will be examined in comparison with each other, with the intention of deducing comprehensible conclusions. The aim is to highlight a number of issues, such as the prejudice to the financial interests of the State or the acceptance of the interference with the principle of double jeopardy. In the application practice it is quite common when a person will be punished twice for the same violation of tax law norms, for example, in tax proceedings and in criminal proceedings. The judgment of the European Court of Human Rights in *A and B v. Norway*, Complaints Nos. 24130/11 and 29758/11, of 15 November 2016, which accepted the simultaneous conduct of administrative proceedings for an administrative offence (proceedings for the imposition of a tax penalty) and criminal proceedings, provided that there is a sufficient factual and temporal link between them, without violating the principle of *ne bis in idem*, has emerged as a starting point in this area. The judgment referred to is, however, cited³ more than properly read and used in correlation with other principles, such as the principles of adversarial proceedings or legitimate expectations. In the context of tax infringements, the question of the assessment of damages also comes to the fore. The State's property claims arising from regulations on particular types of taxes are of an administrative law nature and decisions on them are subject to review by an administrative court under Act No 162/2015 Coll. on the Administrative Procedure Code, as amended. However, it should be emphasised that these claims were not, until recently, claims for compensation for damages asserted in the so-called adhesion proceedings pursuant to Section 46(3) of Act No 301/2005 Coll. of the Code of Criminal Procedure, as amended. This justifies the conclusion of the legal reality and also of this article, when even double punishment often did not lead to the payment of the "disputed" amount of tax, thus reducing the state's income – *in abstracto* and thus violating its fiscal interests.

Keywords:

tax; illegality; *ne bis in idem*; fiscalty; penalty.

³ For example: Decision of the Supreme Court of the Slovak Republic Case No. 3 Tost 6/2019 of 6 March 2019, Decision of the Supreme Court of the Czech Republic Case No. 15 Tdo 832/2016 of 4 January 2017, Decision of the Supreme Court of the Czech Republic Case No. 3 Tdo 289/2022 of 23 February 2023.

Úvod

Právom reprobované konanie daňového subjektu spočívajúce v nesplnení si svojich daňových povinností, ako napríklad nezaplatenie dane či neodvedenie dane, vedie k naplneniu skutkovej podstaty nielen správneho deliktu v intenciách ustanovenia § 154 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení (ďalej len „daňový poriadok“), ale rovnako aj k naplneniu skutkovej podstaty niektorého z trestných činov na úseku daní upravených v osobitnej časti zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v platnom znení (ďalej len „trestný zákon“), *exempli causa* trestného činu skrátenia dane a poistného, neodvedenia dane a poistného, daňového podvodu, marenia výkonu správy daní a iné.⁴ Právny stav však vedie k niekoľkým zásadným otázkam. Jedna z nich vyplýva z právnej úpravy, keď daňový poriadok kvalifikuje protiprávne konanie fyzickej osoby daňovníka len ako správny delikt, avšak úplne opomína právnou teóriou, ako aj legislatívou upravený inštitút priestupku, ktorého subjektívna stránka je kreovaná na zavinenom správaní páchatel'a. Uvedené sa však neuplatňuje v prípade správnych deliktov, založených spravidla na konštrukte objektívnej zodpovednosti. Na druhej strane dikcia § 154 ods. 2 daňového poriadku umožňuje zbaviť sa zodpovednosti za porušenie povinnosti liberáciou, a to len fyzickej osobe nepodnikateľovi.⁵ Tým dochádza k určitej legislatívnej dichotómii nazerania na subjekt protiprávneho konania a jeho označenia len ako správny delikt, namiesto terminologicky správnejšieho rozlišovania na priestupok a správny delikt.

Oveľa dôležitejšia zostáva otázka právneho posúdenia opakovaného potrestania osoby za jedno právom reprobované konanie založené na totožnom skutkovom základe, a to tak v rovine správneho trestania podľa daňového poriadku a v trestnom konaní. V oblasti vyvodzovania administratívnej zodpovednosti sa uplatňuje postup, keď správca dane spravidla po vykonaní daňovej kontroly, počas ktorej zistí porušenie povinností daňového subjektu,⁶ postupom podľa dikcie § 68 ods. 5 daňového poriadku vydá rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, ktorým daňovníkovi vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Z dôvodu, že sa daňový subjekt dopustil porušenia daňových povinností, vydá správca dane oznámenie o začatí konania vo veci uloženia pokuty, ktoré sa začína z podnetu správcu dane podľa § 58 ods. 3 daňového poriadku, a následne vydá rozhodnutie, ktorým uloží daňovému subjektu za správny delikt sankcie podľa dikcie § 155 a nasl. daňového poriadku a rozhodne aj o uložení úroku z omeškania v zmysle § 156 daňového

⁴ Paragraf 276 a nasl. Trestného zákona.

⁵ KUBINCOVÁ, T. Vybrané otázky ukladania sankcii pri správe daní. In *Banskobystrické zámocké dni práva: zborník z 3. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie na tému Identifikácia únosnej miery autonómie právnych odvetví a súčasnej potreby ich synergie*, 23. – 24. november 2017, *Víglaš. Sekcia verejného práva*. [online]. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2018. [cit. 2024-09-08]. s. 134 a 135. Dostupné na: <https://www.prf.umb.sk/veda-a-vyskum/konferencne-on-line-vystupy/iii-banskobystricke-zamocke-dni-prava/>.

⁶ Napríklad skrátenie dane.

poriadku.⁷ Inak vyjadrené, správca dane je v súlade so zásadou zákonnosti a oficiality v zásade⁸ povinný uložiť sankciu podľa príslušných ustanovení daňového poriadku. Charakter daňového konania o uložení pokuty sa zakladá na preferencii objektívnej zodpovednosti za správny delikt, ďalšie následné dokazovanie sa nevykonáva a správca dane ukladá sankciu čo najskôr po tom, ako sa daňový subjekt správneho deliktu dopustil.

Korelácia uvedených pertraktovaných skutočností prináša dôvodnú otázku o spôsobe vyvodzovania zodpovednosti za právom reprobované konanie daňového subjektu a prípadné vedenie daňového konania o uložení sankcie a trestného konania. Podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky správcovia dane podávajú oznámenia o podozrení zo spáchania trestného činu až po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.⁹ Predmetné predstavuje logický procesný postup správcu dane, pretože *de facto* až právoplatnosťou vyrubovacieho rozhodnutia sa potvrdí aj správcom dane zistený skutkový stav, ktorý v rámci prípadného odvolania proti rozhodnutiu vo vyrubovacom konaní daňový subjekt spravidla najčastejšie namieta. Práve v tejto súvislosti vidieť prienik medzi vyrubovaním dane znamenajúcim snahu o splnenie daňovej povinnosti a potrestaním daňovníka za protiprávne konanie. V aplikačnej praxi sa však možno stretnúť aj so skorším oznámením protiprávneho konania daňovníka orgánom činným v trestnom konaní.

Nasledujúca historickoprávna analýza ukazuje niekoľko zaujímavostí, vnímateľných tak v rovine prirodzeného vývoja rozhodovacej činnosti súdnych autorít, ako aj v podstatnejšej úrovni, a to v kontexte zásady legitímneho očakávania a princípu právnej istoty ako súčasť právneho štátu. Najvyšší súd Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. 4 Tdo 3/2011 z 10. mája 2011 judikoval, že zásadu *ne bis in idem* možno v zmysle čl. 4 protokolu č. 7 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) vzťahovať tak na činy patriace podľa slovenského právneho poriadku medzi trestné činy, ako aj na činy patriace medzi priestupky,¹⁰ a to vo všetkých kombináciách, ktoré medzi nimi prichádzajú do úvahy. Uvedené sa týka aj vzájomného vzťahu daňového správneho deliktu a daňového trestného činu, a to za predpokladu zachovania totožnosti skutku. Naopak, v uznesení sp. zn. 3 Tost 6/2019 zo 6. marca 2019 Najvyšší súd Slovenskej republiky¹¹ judikoval, že dohovor v čl. 4 ods. 1 protokolu č. 7 nezakazuje, aby konanie, v rámci ktorého sú ukladané tresty, bolo rozdelené na rôzne fázy a v ich rámci boli potom postupne

⁷ Daňový poriadok taxatívne vymenúva jednotlivé spôsoby omeškania, v ktorých správca dane vyrubí úrok z omeškania, pričom na takýto postup by sa mali použiť ustanovenia o daňovom konaní. Bližšie: KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 677.

⁸ Paragraf 155 ods. 4 a 8 daňového poriadku.

⁹ Žiadosť o sprístupnenie informácií podľa zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o slobode informácií) v znení neskorších predpisov – odpoveď, zo dňa 26. februára 2021.

¹⁰ In abstracto správne delikty – pozn. autora.

¹¹ K tomu pozri: Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 302/2019 zo dňa 2. júla 2019.

alebo paralelne ukladané rôzne sankcie za protiprávne konanie majúce trestnoprávnu povahu. Aplikčná prax ukazuje, že skutok fyzickej osoby napĺňa tak skutkovú podstatu daňového trestného činu, ako aj správneho deliktu podľa § 154 daňového poriadku a osoby sú tak opakovane stíhané a potrestané. Vychádza sa pritom z postulátu, že daňové konanie a trestné konanie majú špecifiká, navzájom sa dopĺňajú, avšak sú od seba nezávislé.¹² Otázky vedeckého skúmania sa tak koncentrujú na posúdenie reálnych možností opakovaného potrestania fyzickej osoby za jedno protiprávne konanie, a to v administratívnom trestaní a v trestnom konaní, ako aj potvrdenie alebo vyvrátenie prezumpcie, že opakované potrestanie zlepšuje výber daní.

V konklúzii predneseného sa odôvodňuje formulovať vedeckú hypotézu, a to: *Opakované vyvodzovanie deliktuálnej zodpovednosti za rovnaké protiprávne konanie na úseku daní je právne akceptovateľné a vedie v porovnaní len s jedným deliktuálnym konaním k zlepšeniu výberu daní.*

Za účelom overenia alebo negácie hypotézy boli stanovené nasledujúce vedecké otázky: Dovoľuje právny poriadok opakované potrestanie osoby za identické konanie tak v daňovom konaní za správny delikt, ako aj v trestnom konaní za trestný čin? Za predpokladu kladnej odpovede na prvú otázku je nutné zodpovedať, či sú vyprofilované podmienky prípustnosti dvojitého potrestania skutočne právne a aplikateľne uchopiteľné? Percepcia uvedeného vedie k poslednej otázke, a to aký vplyv má opakované uloženie sankcie na splnenie daňovej povinnosti a zaplatenia dane?

Metodológia

Imanentnou snahou je akcentovať spôsob, akým orgány verejnej moci postupujú v prípade deliktuálneho konania daňovníka, a to nielen vo veci jeho potrestania, ale aj v kontexte splnenia daňovej povinnosti. Tomu zodpovedá aj rozsah vedeckých metód, keď na podklade historickoprávnej analýzy sú skúmané jednotlivé inštitúty. Legislatívny rámec je priblížený využitím deskriptívnej metódy, v korelácii s vedeckou metódou dedukcie a abstrakcie. V prípade akejkoľvek vedeckej problematiky, najmä ak je obsahom a zameraním rozsiahla, je viac ako nutné predstaviť základné skutočnosti, vedecké a odborné názory, a to z dôvodu, že sú esenciálnym základom pokračovania vo vedeckej činnosti. Podcenenie alebo absencia úvodu do základných fundamentov by mali za následok rezultovanie nesprávnych vedeckých a právnych záverov. Korelát uvedeného súčasne povedie k modelovaniu právnych vzťahov, a to za účelom špecifikácie osobitostí, abdukcie súvislostí medzi daňovým správny deliktom a trestným činom a generalizovania rezultátu o skutočnej účinnosti represie k splneniu daňovej povinnosti.

¹² Obdobne aj uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 15 Tdo 832/2016 zo dňa 4. januára 2017.

Výskum a výsledky

Prvá otázka sa týka prípustnosti opakovaného potrestania za skutkovo a časovo identické protiprávne konanie. Zásada *ne bis in idem* má zamedziť vzniku situácie, keď osobu bude možné potrestať dvakrát, napríklad v konaní o správnom delikte a v trestnom konaní.

Zásada *ne bis in idem* predstavuje jeden z pilierov každého právneho štátu a súvisí s rešpektom k materiálnej právoplatnosti rozhodnutia, ochrane legitímneho očakávania, ako aj k ochrane hospodárnosti konania.¹³ Pertraktovaná zásada je obsiahnutá v niekoľkých právnych dokumentoch, ako napríklad v článku 6 dohovoru, vo všeobecnom základnom práve na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd či v diktii § 9 ods. 1 písm. e) a g) zákona č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok v platnom znení (ďalej len „Trestný poriadok“).

V posudzovanej oblasti sa ako esenciálny vyprofiloval rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) vo veci A a B proti Nórsku, sťažnosti č. 24130/11 a 29758/11, z 15. novembra 2016 (ďalej len „rozsudok A, B proti Nórsku“),¹⁴ ktorý pripustil súbežné vedenie administratívneho konania za správny delikt (konanie o uložení daňovej sankcie) a aj trestného konania, ak je medzi nimi dostatočná vecná a časová súvislosť, bez toho, aby došlo k porušeniu zásady *ne bis in idem*. Podstatou tohto rozhodnutia je aj posúdenie právnej povahy daňovej sankcie ako trestnoprávnej v zmysle tzv. Engel kritérií.¹⁵ Tieto vychádzajú z 1) právnej kvalifikácie protiprávneho konania podľa vnútroštátneho práva, t. j. či právny systém štátu protiprávny čin definuje ako súčasť trestného práva, disciplinárneho práva (správne delikty) alebo oboch súčasne; 2) rozsahu závažnosti protiprávneho konania a 3) prísnosti uloženého trestu. Druhé a tretie kritérium sú alternatívne a nie nevyhnutne kumulatívne.

Na posúdenie existencie vecnej spojitosti medzi konaniami ESLP v rozsudku A, B proti Nórsku vymedzil štyri významné faktory: 1) či obe samostatné konania sledujú vzájomne sa dopĺňajúce ciele, a teda či sa týkajú nielen in abstracto, ale aj konkrétne rôznych aspektov predmetného protispoločenského konania; 2) či je kombinácia daných konaní predvídateľným dôsledkom toho istého postihovaného konania, a to tak v intenciách právneho poriadku, ako aj v aplikačnej praxi

¹³ GRYGAR, T. Konkurence řízení o přestupku právnické osoby s trestním řízením proti právnické osobě pohledem principu ne bis in idem. In *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. s. 2. [cit. 2024-11-14]. Dostupné na: <https://www.mvcr.cz/soubor/sp-1-20-grygar-pdf.aspx>.

¹⁴ K tomu pozri: PEKÁR, B. Efektivita sankcií pri správnom trestaní. In *Banskobystrické zámocké dni práva: zborník z 3. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie na tému Identifikácia únosnej miery autonómie právnych odvetví a súčasnej potreby ich synergie*, 23. – 24. november 2017, Vígľaš. Sekcia verejného práva. [online]. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2018. [cit. 2024-11-14]. s. 148 a nasl. Dostupné na: <https://www.prf.umb.sk/veda-avyskum/konferencne-online-vystupy/iii-banskobystricke-zamockedni-prava/>.

¹⁵ Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Engel a iní proti Holandsku zo dňa 8. júna 1976.

(kritérium „*idem*“); 3) či sú príslušné konania vedené spôsobom, ktorým sa v maximálne možnej miere zabráni opakovaniu zhromažďovania a hodnotenia dôkazov, najmä s prihliadnutím na využívanie vzájomnej súčinnosti medzi príslušnými orgánmi, vďaka ktorej sa môžu preukázané skutkové okolnosti využiť aj v druhom konaní; 4) a primárne, či je sankcia uložená v skôr skončenom konaní zohľadnená v konaní, ktoré je skončené neskôr, a to s cieľom zamedziť nadmernej záťaži potrestania. Závažnosť druhu a výšky potrestania sa znižuje, ak existuje mechanizmus započítania trestu uloženého v skôr skončenom konaní.

Ak medzi konaniami existuje dostatočne silná vecná spojitosť, je potrebné splniť aj existenciu časovej súvislosti. Je však potrebné zdôrazniť, že administratívne konanie vo veci priestupku či správneho deliktu nemusí prebiehať súčasne s trestným konaním, a opačne. Podľa bodu 134 rozsudku A, B proti Nórsku by štáty mali mať možnosť rozhodnúť sa pre postupné vedenie konaní v prípadoch, keď je takýto postup odôvodnený záujmom na účinnom riadení výkonu spravodlivosti a páchatelovi právom reprobvaného skutku nespôsobuje žiadnu neprímeranú ujmu. Časová súvislosť však nikdy nesmie chýbať a musí byť dostatočne tesná na to, aby aj samotného páchatel'a chránila pred neistotou a priet'ahmi v konaní, a to aj tam, kde príslušný vnútroštátny systém stanoví ucelený mechanizmus obsahujúci oddelenú správnu zložku a trestnú zložku.

Podľa neskoršej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva čl. 4 protokolu č. 7 k dohovoru síce zakazuje trestné stíhanie alebo súdne konanie o druhom delikte, pokiaľ vyplýva z rovnakých skutočností, avšak nevylučuje vedenie súbežného konania až do jeho konca, a to za splnenia určitých podmienok, akou je už zmieňovaná dostatočná vecná a časová súvzťažnosť medzi konaniami, čím sa musí preukázať, že súbeh konaní tvoril jeden súdržný celok.¹⁶

Diskusia

Po prvotnom oboznámení sa s judikatúrou je možné na prvú otázku odpovedať kladne, a teda opakované potrestania osoby za právom reprobvané konanie tak v správnom konaní, ako aj v trestnom konaní sú prípustné, a ak medzi nimi existuje dostatočná vecná a časová súvislosť, nedochádza ani k zásahu do zásady *ne bis in idem*. Teoreticko-právny rezultát by však mal vyvolávať viac otázok.¹⁷ Dôvodov je niekoľko a tieto budú skúmané v optike daňového práva.

Za účelom konkretizácie sa pozornosť sústreďí na vecnú súvislosť medzi konaniami, a to v kontexte dokazovania a zohľadnenia skôr vykonaných dôkazov

¹⁶ Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Jóhannesson a ostatní proti Islandu, sťažnosť č. 22007/11, zo dňa 18. mája 2017.

¹⁷ V teoretickej spisbe uvádzanej aj v tomto článku sa venuje len malá pozornosť potrebe opakovaného vykonávania dôkazných prostriedkov z iného konania na účely trestného konania, čo vedie aj k marginalizácii použitých literárnych zdrojov, a preto autor vychádza zo súdnych rozhodnutí.

v neskoršom konaní. Podľa ESLP sa tým má zabrániť opakovanému zhromažďovaniu a hodnoteniu dôkazov. Formulovanú požiadavku je určite prípustné hodnotiť ako logickú, dokonca možno vysloviť prezumpciu o prirodzenom predpoklade poskytovania si vzájomnej súčinnosti medzi orgánmi verejnej moci aj v rámci dokazovania. Problém aplikačnej praxe spočíva v skutočnosti, že trestné konanie a daňové konanie predstavujú dve samostatné konania, ktoré na seba môžu, ale obligatórne nemusia nadväzovať.

Podľa § 2 ods. 10 Trestného poriadku orgány činné v trestnom konaní postupujú tak, aby bol zistený skutkový stav veci, o ktorom nie sú dôvodné pochybnosti, a to v rozsahu nevyhnutnom na ich rozhodnutie, pričom dôkazy obstarávajú z úradnej povinnosti a právo obstarávať dôkazy majú aj strany trestného konania. Z uvedeného vyplýva, že orgány činné v trestnom konaní nie sú viazané právnym posúdením či zistením správcu dane a ani jeho dôkazmi. Prirodzene síce možno predpokladať a v aplikačnej praxi aj orgány činné v trestnom konaní či súd prihliadajú na niektoré dôkazné prostriedky z daňového konania, ako napríklad daňové priznania daňovníka, protokol z daňovej kontroly či iné listiny, na druhej strane len dôkazy vykonané v rámci daňového konania nie sú pre orgány činné v trestnom konaní záväzné a v trestnom konaní musia postupovať samostatne a dôkazy obstarávať *ex offico*.¹⁸

Za skutkovej situácie, keď je orgánom štátnej správy pre konkrétny prípad vopred známe porušovanie právnych predpisov na úseku daní, nemôžu byť na účel dokazovania v trestnom konaní nahradené úkony upravené Trestným poriadkom úkonmi správcu dane, pretože Trestný poriadok má na uvedený účel povahu „*lex specialis*“.¹⁹ Prednesené napokon vychádza aj zo základnej zásady právneho štátu, keď z neprávania nemôže vzniknúť právo, respektíve štátny orgán nemôže ochraňovať právo protiprávnym postupom.

Predmetné platí aj opačne. Skutočnosť, že orgány činné v trestnom konaní odmietli trestné oznámenie o podozrení zo spáchania trestného činu skrátenia dane, nie je pre daňové konanie významná. Záver orgánov činných v trestnom konaní o existencii účtovných dokladov automaticky nevylučuje, že správca dane nemôže dospieť k odlišným zisteniam.²⁰ Tým napokon dochádza aj k realizácii základnej zásady voľného hodnotenia dôkazov. Objektívna neistota v práve tak môže byť nahradená subjektívnou istotou o určitom skutkovom závere v posudzovanej daňovej veci, pričom pri správe daní správca dane dbá, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Uvedené nezakladá zásah do voľného

¹⁸ ÚRADNÍK, M. *Zásady deliktuálneho trestania vo vybraných oblastiach finančného práva s akcentom na otázku ne bis in idem*. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2023, s. 123.

¹⁹ Mutatis mutandis rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Tdo 28/2012 zo dňa 26. júna 2012.

²⁰ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 237, 245. K tomu pozri aj: rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Tz 165/1998 zo dňa 27. januára 1999.

hodnotenia dôkazov pri správe daní, ale požaduje od správcu dane riadne odôvodnenie odklonu pri rozhodovaní v obdobných situáciách.²¹

Ipsa facto, porušenie právnych predpisov zistené v jednom konaní automaticky neznamená rovnaký záver v druhom konaní. Správca dane nie je v daňovom konaní viazaný rozhodnutím orgánu činného v trestnom konaní či súdu v trestnom konaní, a naopak. Výnimku predstavuje len viazanosť správcu dane pri posudzovaní predbežnej otázky, keďže si sám nemôže urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok. V trestnom konaní si orgány činné v trestnom konaní a súd posudzujú samostatne všetky predbežné otázky, ktoré sa v trestnom konaní vyskytnú, okrem otázok o osobnom stave osoby a tých, ktoré patria do rozhodovacej právomoci Súdneho dvora Európskej únie. Za predpokladu, že je o predbežnej otázke právoplatné rozhodnutie súdu, Ústavného súdu Slovenskej republiky, Súdneho dvora Európskej únie alebo iného štátneho orgánu, orgány činné v trestnom konaní a súd sú takým rozhodnutím viazané, ak nejde o posúdenie viny obvineného.²²

Osobitne je potrebné akcentovať, že orgány činné v trestnom konaní a súd nie sú viazané právoplatným rozhodnutím správcu dane, ktorým napríklad uložil osobe povinnosť zaplatiť daň, rozdiel vyrubenej dane či o spáchaní daňového deliktu, a budú naň prihliadať len ako na jeden z dôkazných prostriedkov. Uvedené vyplýva z dôvetku § 7 ods. 1 Trestného poriadku: „*ak nejde o posúdenie viny obvineného.*“, pretože sa možno dôvodne domnievať, že rozhodnutia správcu dane o vyrubení dane, jej rozdielu či uloženie sankcie za takýto delikt v sebe obsahujú jasnú formuláciu o konaní *non lege artis* konkrétnej osoby, a teda aj jej viny.

V tejto súvislosti možno odkázať aj na skoršiu judikatúru, keď otázka, v akom rozsahu bola protiprávnym činom páchatel'a skrátaná daň, sa pri trestnom čine skrátania dane považuje za otázku viny, a preto súd v trestnom konaní posudzuje túto otázku samostatne, a to aj v prípade, ak príslušný orgán o daňovej povinnosti a výške dane právoplatne rozhodol, pričom takéto rozhodnutie správcu dane zohľadňuje len ako každý iný dôkazný prostriedok.²³ Obdobný záver zaujal aj Najvyšší súd Českej republiky v rozsudku sp. zn. 5 Tz 101/2001 z 18. júla 2001, keď výsledky, ku ktorým v otázke rozsahu daňovej povinnosti a jej nesplnenia došiel v daňovom konaní správca dane, nemožno automaticky prebrať do trestného konania, a iba na ich podklade nie je možné rozhodnúť o trestnej zodpovednosti obvineného za trestný čin skrátania dane či inú trestnú činnosť.²⁴

Podľa právneho názoru Najvyššieho súdu Českej republiky v prípade, že oznamovateľ k podanému trestnému oznámeniu pripojí ako prílohy listiny a vecné dôkazy, ako napríklad pri trestných oznámeniach správcov dane daňové priznania

²¹ SÁBO, J. *Hodnotenie dôkazov v daňovom práve*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2020, s. 36. K tomu aj: BABČÁK, V. a kol. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos, 2019, s. 455.

²² Bližšie: § 22 daňového poriadku a § 7 Trestného poriadku.

²³ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej socialistickej republiky sp. zn. 4 Tz 62/78 zo dňa 14. septembra 1978.

²⁴ Zbierka súdnych rozhodnutí a stanovísk Najvyššieho súdu Českej republiky č. 20/2002.

a súvisiace listiny, najmä správy či protokoly o daňových kontrolách, možno ich v trestnom konaní akceptovať, avšak je potrebné ich vykonať ako dôkaz v intenciách Trestného poriadku.²⁵ Najvyšší súd Českej republiky v uznesení sp. zn. 8 Tdo 323/2021 z 24. júna 2021 judikoval, že v ustálenej judikatúre panuje názor, podľa ktorého výsledky daňového konania v otázke rozsahu daňovej povinnosti a jej nesplnenia (zatajenie či skrátenie dane) nemožno bez ďalšieho úplne preberať do trestného konania a iba na ich podklade nie je možné robiť záver o existencii či neexistencii trestnej zodpovednosti obvineného za úmyselný trestný čin skrátenia dane, poplatku a podobnej povinnej platby podľa § 240 zákona č. 40/2009 Sb. trestného zákoníka v platnom znení. Preto ani nie sú orgány činné v trestnom konaní viazané vyjadrením správcu dane o výške skrátenia určitej dane či prípadným právoplatným a vykonateľným rozhodnutím správcu dane o vyrubení daňového nedoplatku, ale v zmysle § 2 ods. 5 zákona č. 141/1961 Sb. o trestníom řízení soudním (trestní řád) v platnom znení majú povinnosť samy, na základe dôkazov získaných aj v daňovom konaní a doplnených v trestnom konaní, najmä pokiaľ ide o rozsah skrátenej dane a zavinenia obvineného, zistiť skutkový stav veci, o ktorom nie sú dôvodné pochybnosti, a to v rozsahu nevyhnutnom pre ich rozhodnutie.

Korelát uvedeného tak vedie k záveru, že v rámci trestného stíhania nie sú orgány činné v trestnom konaní a ani súd viazané rozhodnutím správcu dane a musia *ex officio* uskutočniť vlastné dokazovanie, ktoré povedie k preukázaniu viny alebo nevinu obvineného.

V súvislosti s vykonávaním dokazovania Ústavný súd Českej republiky judikoval, že zásade „*nemo tenetur se ipsum accusare*“²⁶ (nikto nie je povinný obviňovať sám seba) odporuje postup okresného súdu, ktorý ako listinné dôkazy prečítaním na hlavnom pojednávaní vykonal sťažovateľove vysvetlenie podané pred finančným úradom, hoci sťažovateľ v prípravnom konaní, ako aj na hlavnom pojednávaní odmietol vypovedať. Odhliadnuť od tohto zásahu do sťažovateľovho práva mlčať by bolo možné len za predpokladu vykonania iných dôkazov verifikujúcich právom reprobované konanie.²⁷

Vo výsledku je nutné akcentovať, že dôkazy z akéhokoľvek iného, tzv. netrestného konania je nutné zopakovať aj v trestnom konaní, čím dochádza nielen k vykonaniu dôkazu spôsobom ustanoveným Trestným poriadkom, ale realizuje sa tým aj zásada kontradiktórnosti trestného konania spočívajúca v práve obvineného vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam kladeným mu za vinu a k dôkazom o nich, pričom obvinený má vždy aj právo odoprieť vypovedať. *Stricto facto*, opakovanie už vykonaných dôkazov v podstatnej miere sťažuje uplatnenie tretieho kritéria posúdenia existencie vecnej súvislosti medzi konaniami vedenými pre totožné protiprávne

²⁵ Stanovisko trestného kolégia Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. Tpjn 300/2019 zo dňa 18. septembra 2019 k otázke, či a v akom rozsahu je v trestnom konaní ako dôkaz (dôkazný prostriedok) použiteľné trestné oznámenie urobené ústne do zápisnice, písomnou formou alebo iným spôsobom predpokladaným v § 59 ods. 1 trestného rádu, ECLI:SK:NS:2019:TPJN.300.2019.1.

²⁶ Nikto nie je povinný obviňovať sám seba – pozn. autora.

²⁷ Nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. I. ÚS 677/03 zo dňa 9. októbra 2007.

konanie. V konklúzii uvedeného sa preto možno domnievať, že aj pri maximálnom možnom úsilí orgánov verejnej moci nebude v praxi možné zohľadniť všetky dôkazy vykonané v skoršom konaní a dôkazy bude potrebné opakovane vykonať, pretože inak by došlo k porušeniu alebo minimálne k ohrozeniu práva na spravodlivé konanie upravené v čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Úvahy o splniteľnosti vecného kritéria vyvoláva aj Európskym súdom pre ľudské práva judikovaná požiadavka zohľadnenia skôr uloženého trestu. Je totiž potrebné zdôrazniť, že ustanovenie § 45 ods. 3 Trestného zákona síce pripúšťa započítanie trestu, a to v prípadoch, ak bol páchatel' súdom alebo iným orgánom už potrestaný a v trestnom konaní došlo k jeho odsúdeniu pre ten istý skutok. Započítanie sa však realizuje iba v prípadoch, ak je vzhľadom na druh uloženého trestu možné. Len s nepomernými ťažkosťami si možno predstaviť vôbec len snahu o zohľadnenie peňažnej sankcie uloženej správcom dane pri ukladaní nepodmienečného trestu odňatia slobody. Napriek tomu, že trestnoprávna úprava nie je ideálna, daňový poriadok inštitúit započítania trestu uloženého iným orgánom verejnej moci za totožný skutok nepozná.

V kontexte porušenia daňových predpisov je nutné zohľadniť aj otázku splnenia daňovej povinnosti, napríklad skutočného zaplatenia dane, a v prípade absencie jej plnej úhrady aj posúdenia náhrady škody, resp. či vôbec škoda vznikla a kto je poškodený. Majetkové nároky štátu vyplývajúce z predpisov o jednotlivých druhoch daní, o ktorých vo svojej pôsobnosti ako prvý rozhoduje príslušný správca dane, majú administratívnoprávnu povahu a rozhodnutia o nich podliehajú prieskumu správneho súdu podľa zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v platnom znení. Je však potrebné akcentovať, že tieto nároky neboli v zmysle stanoviska trestnoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29. 11. 2017, sp. zn. Tpj 39-60/2017 uplatniteľné v trestnom konaní ako nároky na náhradu škody. *Stricto facto*, nezaplatenie dane nemalo na účely trestného konania povahu škody. Uvedené preto neraz viedlo len k potrestaniu páchatel'a v trestnom konaní bez toho, aby došlo aj k zaplateniu „spornej“ výšky dane, čím dochádzalo k zníženiu príjmu štátu – *in abstracto* – a tým aj k porušeniu jeho fiškálnych záujmov. Zmenu priniesla až novela Trestného zákona uskutočnená zákonom č. 40/2024 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony,²⁸ ktorá s účinnosťou od 6. augusta 2024 výslovne precizuje, že škodou sa na účely Trestného zákona rozumie aj skrátená, neodvedená alebo nezaplatená daň, clo alebo poistné, neoprávnene vrátená daň z pridanej hodnoty alebo spotrebná daň, neoprávnene získaný alebo použitý nenávratný finančný príspevok, subvencia, dotácia alebo iné plnenie zo štátneho rozpočtu, z rozpočtu Európskej únie, rozpočtu spravovaného Európskou úniou alebo v mene Európskej únie, rozpočtu verejnoprávnej inštitúcie, rozpočtu štátneho fondu, rozpočtu vyššieho územného celku alebo z rozpočtu obce.

Napriek tomu, že v Trestnom zákone ide o nové vnímanie obsahu pojmu škoda a na prvý pohľad sa môže javiť postup zákonodarcu ako správny, z pohľadu autora

²⁸ Bližšie: dôvodová správa k označenému zákonu.

vyvoláva niekoľko otázok. Jednou z nich je aj posúdenie právnej povahy, pretože dlžná suma dane po lehote splatnosti predstavuje podľa § 2 písm. f) daňového poriadku daňový nedoplatok, ktorý je vymáhateľný v daňovom exekučnom konaní. V trestnom konaní sa však z nezaplatenej dane ako určitej povinnej peňažnej platby v prospech verejných rozpočtov²⁹ stáva škoda, ktorá ak nebude poškodenému, t. j. štátu alebo obci³⁰, priznaná, bude tento poškodený súdom v trestnom konaní odkázaný na jej uplatnenie v celom rozsahu, alebo v nepriznanej časti na civilný proces, prípadne na konanie pred iným príslušným orgánom.³¹ Tým je dôvodné položiť si otázku, či sa uplatnením tohto postupu z dane (ne)stane súkromnoprávna pohľadávka štátu, prípadne obce proti osobe daňovníka. Aplikčná prax sa bude musieť vyrovnáť aj s existenciou dvoch exekučných titulov, a to napríklad rozhodnutia o vyrubení dane ako podkladu v daňovom exekučnom konaní a rozsudku z trestného konania, ktorým súd uložil odsúdenému povinnosť náhrady škody. Opakované uloženie sankcie v daňovom či trestnom konaní, bez dôrazu na zabezpečenie výkonu rozhodnutia na zaplatenie dane,³² však automaticky neznamená aj zvýšenie prípadov jej skutočného uhrazenia, pretože „do hry“ vstupuje aj majetkové zabezpečenie samotného daňovníka.

V konklúzii predneseného sa odôvodňuje záver o opodstatnených pochybnostiach skutočného naplnenia kritéria vecnej súvislosti medzi konaniami v administratívnom trestaní a trestným konaním, keďže jasná a zrozumiteľná vecná súvislosť medzi konaniami neexistuje, respektíve táto súvislosť je do značnej miery spochybniteľná a vedie k otázkam o dodržiavaní zásady *ne bis in idem*. Zároveň, opakované potrestanie páchatel'a, bez náležitého zabezpečenia zaplatenia dlžnej sumy dane, napríklad pre majetkové pomery daňovníka, neznamená automaticky ani zvýšenie ochrany fiškálnych záujmov štátu či obce. Negácia hypotézy sa preto javí ako správnejšia odpoveď.

Záver

Prezentované splnenie daňových povinností a rozhodovacia činnosť súdnych autorít, osobitne vo vizibilite dodržania zásady *ne bis in idem*, vyvoláva viacero právnych otázok, ktoré bude nutné upraviť legislatívou alebo podrobnejším cizelovaním už judikatúrou stanovených kritérií. Súčasný viac či menej akceptovateľný prehľadanie rozsahu zásahov do uvedenej zásady znamená neželateľný stav, a to osobitne pre osobu deliktuálne zodpovednú a jej legitímne očakávania. Uvedené potvrdzuje aj judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva. Exempli causa, ESLP v rozsudku vo veci Nilsson proti Švédsku, sťažnosť č. 73661/01 z 13. decembra

²⁹ Bližšie: KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby: (vymedzenie pojmov a právna úprava)*. Banská Bystrica: Univerzita Mateja Bela, 2009, s. 39.

³⁰ Podľa druhu dane, t. j., či ide o štátne dane alebo miestne dane.

³¹ Bližšie: napr. § 288 Trestného poriadku.

³² V jej akomkoľvek z už naznačených ponímaní.

2005, predniesol, že aj keď rozdielne sankcie ukladali dva rôzne orgány v rôznych konaniach (správne a trestné), existovala medzi nimi v podstate dostatočná úzka súvislosť, avšak už neuviedol od akého okamihu je potrebné skúmať existenciu časovej súvislosti medzi konaniami. V rozsudku vo veci Rinas proti Fínsku, sťažnosť č. 17039/13 z 27. januára 2015, konštatoval porušenie zásady *ne bis in idem* z dôvodu, že konanie pred najvyšším správny súdom nebolo zastavené po právoplatnosti trestného konania, t. j. po 31. máji 2012, keď bol vyhlásený rozsudok najvyššieho súdu, ale pokračovalo až do 13. septembra 2012, keď najvyšší správny súd zamietol sťažovateľovo odvolanie. V rozsudku vo veci Jóhannesson a ostatní proti Islandu, sťažnosť č. 22007/11 z 18. mája 2017, ESLP zo skutkových okolností zistil len obmedzenú mieru súbežného priebehu daňového a trestného konania, ako aj zásadne nezávislé zhromažďovanie a hodnotenie dôkazov v trestnom konaní, a preto nezistil dostatočne blízku vecnú a časovú spojitosť medzi daňovým konaním a trestným konaním, a aj vzhľadom na duplicitné uloženie trestov rezultoval porušenie čl. 4 protokolu č. 7 k dohovoru.

V konklúzii uvedeného sa tak síce logicky odôvodňuje predpoklad, že daňové konanie a trestné konanie vytvárajú ucelený celok konaní, a contrario, absencia dostatočného a stabilného určenia vecnej a časovej súvislosti vedie k odlišným právnym posúdeniam podobných prípadov, čo má za následok aj rozdielne rozhodnutia v samej veci, a tým aj zásah do práva na spravodlivý proces a legitímnych očakávaní subjektov práva. Prednesené podporuje aj rozsudok ESLP vo veci Bragi Gudmundur Kristjánsson proti Islandu, sťažnosť č. 12951/18 z 30. novembra 2021, v ktorom ESLP konštatoval porušenie čl. 4 ods. 7 protokolu k dohovoru, keďže prokurátor v trestnom konaní opakovane vykonával úkony realizované už správcom dane, pričom akcentoval aj celkový časový odstup medzi konaniami, keď daňové konanie bolo právoplatne skončené v septembri 2014 a trestné konanie sa skončilo až rozhodnutím najvyššieho súdu 21. septembra 2017, ktorým potvrdil odsudzujúci rozsudok sťažovateľa.

Zjednodušene vyjadrené, uvedený názor o častejšej citácii³³ než výklade rozsudku A, B proti Nórsku sa odôvodňuje práve tým, ako tento zásadne zmenil dovtedajší náhľad na výklad zásady *ne bis in idem*. Je totiž potrebné uvedomiť si, že aj keď je nutné rešpektovať prirodzený vývoj judikatúry, stanovené štyri kritériá vecnej súvislosti a napokon aj existencia časovej súvislosti medzi konaniami sú natoľko abstraktné, že ich po procesnej stránke, akcentujúc kontradiktórnosť (trestného) konania nemožno dodržať, resp. len s nepomernými ťažkosťami. Ak je totiž v zmysle právneho poriadku nutné jednotlivé dôkazy na účely trestného konania zopakovať, potom sa nenapĺňa kritérium zohľadnenia už skôr vykonaných dôkazov v inom, napríklad daňovom konaní. Absencia splnenia tejto podmienky potom do značnej

³³ K tomu pozri aj porovnanie judikatúry ESLP: COFFEY, Ger. An interpretative analysis of the European *ne bis in idem* principle through the lens of ECHR, CFR and CISA provisions: Are three streams flowing in the same channel? [online]. *New Journal of European Criminal Law*. 2023, 14(3), s. 356, 366, 371-373. [cit. 2024-11-17]. DOI: <https://doi.org/10.1177/20322844231160246>.

miery narúša naplnenie vecného kritéria. Tejto medzere, resp. polemike sa však venuje len pomerne málo pozornosti. Navyše, do tohto vnímania vstupuje aj postupný vývoj rozhodovacej praxe súdnych autorít upúšťajúcich od striktného právneho formalizmu. Uprednostňuje sa tak materiálny výklad práva. A teda v prípade pochybností o dodržaní vecného kritéria by sa mal práve tento právny materializmus uplatniť,³⁴ a to spolu s preferenciou základnej trestnoprávnej zásady *in dubio pro reo*.

Riešením pomerne zložitej situácie vyvodzovania zodpovednosti za porušenie daňových povinností zo strany daňového subjektu fyzickej osoby sa javí § 21 zákona č. 91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení,³⁵ ktorý síce nerešpektuje zásadu *ultima ratio*, pretože pred konaním o správnom delikte uprednostňuje trestné konanie, úplne uznáva zásadu *ne bis in idem*.

Zdroje

Literatúra

- BABČÁK, V. a kol. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos, 2019, 910 s. ISBN 978-80-562-0247-0
- COFFEY, G. An interpretative analysis of the European *ne bis in idem* principle through the lens of ECHR, CFR and CISA provisions: Are three streams flowing in the same channel? [online]. *New Journal of European Criminal Law*. 2023, 14(3), s. 345-373. ISSN 2032-2844. [cit. 2024-11-17]. DOI: <https://doi.org/10.1177/20322844231160246>
- GRYGAR, T. Konkurencie řízení o přestupku právnické osoby s trestním řízením proti právnické osobě pohledem principu *ne bis in idem*. In *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. s. 1 – 17. [cit. 2024-11-14]. Dostupné na: <https://www.mvcr.cz/soubor/sp-1-20-grygar-pdf.aspx>
- JEMELKA, L., VETEŠNÍK, P. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2020, 1050 s. ISBN 978 80 7400 772 9
- KUBINCOVÁ, T. Vybrané otázky ukládania sankcii pri správe daní. In *Banskobystrické zámocké dni práva. Zborník z 3. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie na tému Identifikácia únosnej miery autonómie právnych odvetví a súčasnej potreby ich synergie, 23. – 24. november 2017, Víglaš. Sekcia verejného práva*. 1. vyd. [online]. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2018, s. 132 – 143. [cit. 2024-09-08]. ISBN 978-80-557-1404-2. Dostupné na: <https://www.prf.umb.sk/veda-a-vyskum/konferencne-on-line-vystupy/iii-banskobystricke-zamocke-dni-prava/>

³⁴ Bližšie k úvahám *de lege ferenda*: ÚRADNÍK, M. *Zásady deliktuálneho trestania vo vybraných oblastiach finančného práva s akcentom na otázku ne bis in idem*. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2023, s. 169 a nasl.

³⁵ Obdobne § 77 zákona č. 250/2016 Sb. o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich v platnom znení. K tomu pozri: JEMELKA, L., VETEŠNÍK, P. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 598 a nasl.

- KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby (vymedzenie pojmov a právna úprava)*. Banská Bystrica: Univerzita Mateja Bela, 2009, 328 s. ISBN 978-80-8083-911-6
- KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. Bratislava: C. H. Beck, 2015, 752 s. ISBN 978-80-89603-28-02
- PEKÁR, B. Efektivita sankcií pri správnom trestaní. In *Banskobystrické zámocké dni práva. Zborník z 3. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie na tému „Identifikácia únosnej miery autonómie právnych odvetví a súčasnej potreby ich synergie“*, 23. – 24. november 2017, Víglaš. Sekcia verejného práva. [online]. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belanium, 2018, s. 144 – 151. [cit. 2024-11-14]. ISBN 978-80-557-1404-2. Dostupné na: <https://www.prf.umb.sk/veda-avyskum/konferencne-on-line-vystupy/iii-banskobystricke-zamockedni-prava/>
- ŠÁBO, J. *Hodnotenie dôkazov v daňovom práve*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2020, 238 s. ISBN 978-80-8152-881-1
- ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, 419 s. ISBN 978-80-8168-262-9
- ÚRADNÍK, M. *Zásady deliktuálneho trestania vo vybraných oblastiach finančného práva s akcentom na otázku ne bis in idem*. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belanium, 2023, 206 s. ISBN 978-80-557-2072-2

Právne predpisy

Európsky dohovor o ľudských právach

Zákon č. 141/1961 Sb. o trestním řízení soudním (trestní řád) v platnom znení

Ústavný zákon č. 23/1991 Zb., ktorým sa uvádza LISTINA ZÁKLADNÝCH PRÁV
A SLOBÔD ako ústavný zákon Federálneho zhromaždenia Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky

Zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v platnom znení

Zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v platnom znení

Zákon č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok v platnom znení

Zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník v platnom znení

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení

Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v platnom znení

Zákon č. 250/2016 Sb. o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich v platnom znení

Zákon č. 40/2024 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

Dôvodová správa k zákonu č. 40/2024 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

Judikatúra

Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 8. 6. 1976 vo veci 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, *Engel a iní proti Holandsku*.

Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej socialistickej republiky zo dňa 14. 9. 1978, sp. zn. 4 Tz 62/78.

- Rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/1998
- Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001.
- Zbierka súdnych rozhodnutí a stanovísk Najvyššieho súdu Českej republiky č. 20/2002.
- Rozsudok Európskeho súde pre ľudské práva zo dňa 13. 12. 2005 vo veci 73661/01, *Nilsson proti Švédsku*.
- Nález Ústavného súdu Českej republiky zo dňa 9. 10. 2007, sp. zn. I. ÚS 677/03.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 10. 5. 2011, sp. zn. 4 Tdo 3/2011.
- Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 26. 7. 2012, sp. zn. 2 Tdo 28/2012.
- Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 27. 1. 2015 vo veci 17039/13, *Rinas proti Fínsku*.
- Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 15. 11. 2016 vo veci 24130/11 a 29758/11, *A a B proti Nórsku*.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.
- Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 18. 5. 2017 vo veci 22007/11, *Jóhannesson a ostatní proti Islandu*.
- Stanovisko trestnoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29. 11. 2017, sp. zn. Tpj 39-60/2017.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 6. 3. 2019, sp. zn. 3 Tost 6/2019.
- Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 2. 7. 2019, sp. zn. I. ÚS 302/2019.
- Stanovisko trestného kolégia Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 18. 9. 2019, sp. zn. Tpj 300/2019, k otázke, či a v akom rozsahu je v trestnom konaní ako dôkaz (dôkazný prostriedok) použiteľné trestné oznámenie urobené ústne do zápisnice, písomnou formou alebo iným spôsobom predpokladaným v § 59 ods. 1 trestného rádu, ECLI:SK:NS:2019:TPJN.300.2019.1.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 24. 6. 2021, sp. zn. 8 Tdo 323/2021.
- Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 30. 11. 2021 vo veci 12951/18, *Bragi Gudmundur Kristjánsson proti Islandu*.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 23. 2. 2023, sp. zn. 3 Tdo 289/2022.

WINNING THE GLOBAL TAX GAME: ATHLETES AND CROSS-BORDER INCOME CHALLENGES

Miroslava Večeř¹

Law Faculty of the Charles University

ORCID: 0009-0003-0749-9414

vecer@prf.cuni.cz

Abstract

The globalisation of sport brings the requirements of many different tax systems around the world as well as many complex challenges for professional athletes and the necessary obligation to deal with. Tax obligations become more complex and challenging as athletes increasingly compete and earn money internationally. Athletes have to take into account the different tax regimes that apply in the countries where they compete as well as the one in their home country. This paper examines key aspects of international taxation, including the concepts of tax residence, double taxation and the application of international tax treaties, which play a crucial role in how athletes' income is taxed. One of the main issues facing athletes is the risk of double taxation in their home country and the country where the income was earned. This paper analyses how athletes can contribute to mitigating the risk and highlights the importance of effective tax planning. Another important topic is tax residency, which determines where an athlete is liable to pay taxes. This article describes some tax strategies that athletes can use in order to optimise their tax liability. The aim of this paper is to enable athletes to better orientate in the global tax game. The paper will be concluded with a reflection on the current tax challenges in the dynamical and evolving global tax landscape and their possible solutions for athletes as well as some recommendations from a *de lege ferenda* perspective.

Keywords:

Professional Athlete; International Taxation; Tax Liability; Income Tax; Double Taxation

DOI: 10.71372/TGDF4964

¹ JUDr. Miroslava Večeř, Ph.D., is a member of the Department of Financial Law and Financial Science at the Faculty of Law of Charles University. Her main areas of expertise are income tax, international taxation, budgetary law, financial system law and tax issues related to sports. The author works also as a lawyer in permanent cooperation with the Law company Kutějová, Maršál, Briaský, s.r.o.

Vítězství v globální daňové hře: Sportovci a přeshraniční výzvy v oblasti zdanění příjmů

Abstrakt

Globalizace sportu je spojena se složitými výzvami pro profesionální sportovce a přináší s sebou nezbytnou povinnost zabývat se požadavky různých daňových systémů po celém světě. S tím, jak sportovci vyvíjí sportovní aktivitu a účastní se sportovních soutěží na mezinárodní úrovni a generují příjmy ze zahraničních zdrojů, stávají se jejich daňové povinnosti stále složitější a náročnější. Sportovci musí vzít v úvahu různé daňové režimy. Tento článek se zaměřuje na klíčové aspekty mezinárodního zdanění, včetně konceptů daňové rezidence, dvojího zdanění a uplatňování mezinárodních daňových smluv, které sehrávají určující úlohu v tom, jak jsou příjmy sportovců podrobeny dani. Jedním z hlavních problémů, kterým sportovci čelí, je riziko dvojího zdanění, kdy jejich příjmy mohou být zdaněny jak ve státě zdroje příjmů, tak v jejich domovské zemi. Tento dokument představuje některé možnosti, jak mohou sportovci přispět ke zmírnění tohoto rizika, a zdůrazňuje význam efektivního daňového plánování. Dalším souvisejícím tématem je daňová rezidence, která sehrává při určení daňové povinnosti významnou úlohu. Tento článek poukazuje na daňové strategie, které mohou sportovci uplatnit k optimalizaci své daňové povinnosti. Cílem tohoto článku je vymezit postupy, jež mohou osobám s přeshraničními aktivitami a příjmy z různých daňových jurisdikcí umožnit lépe se orientovat v globální daňové hře. Závěrem bude věnována pozornost aktuálním výzvám v neustále se měnícím a vyvíjejícím globálním daňovém prostoru a úvahám nad jejich možným řešením, včetně některých doporučení z pohledu de lege ferenda.

Klíčová slova:

profesionální sportovec; mezinárodní zdanění; daňová povinnost; daň z příjmů; dvojí zdanění.

Introduction

An essential characteristic of contemporary sporting activity is participation in sporting activities abroad and in tournaments at international level. This applies to especially professional athletes and to a lesser extent amateur athletes. This international nature of sporting activity entails the need to deal not only with national legal norms, but also with the legislation and legal order of states in which sporting activities take place abroad, as well as with many international documents, whether in the legal form of international treaties or the rules of international sports organisations. The participation of professional athletes in international tournaments and competitions in the European Union and in third countries is thus now a very common part and, generally, one of the main aims of a professional athlete's career. The possible ways of taxing the income of professional athletes from their sporting activities at international level are explained within this paper.

The secondary aim of this paper is to identify and examine the international taxation challenges that athletes are forced to face in relation to the international nature of their activity and the sources of their income. The legal status of the professional athletes will be analysed in this paper and international taxation issues will be addressed to relate income generated by an athlete on a global scale.

Methodology

An analytical and descriptive method will first be used to describe and characterize the international income taxation system in detail, including its basic pillars and mechanisms in order to achieve the objectives and address the research questions. This step will focus on the analysis of existing double taxation rules and specific attributes related to the exercise of sporting activities in order to clarify their structure and interrelationships. Subsequently, synthetic methods will be applied, together with induction and deduction methods, which will allow theoretical and practical conclusions to be drawn, with a view to identifying the areas which cause the greatest problems and which, from a *de lege ferenda* perspective, need to be improved in some way. These methods will be used to link the various findings and to draw comprehensive conclusions about the functioning of the international tax system, with the aim of compiling a set of possible recommendations on how athletes can improve their position in the global tax game.

Research and Results

This work aims to address three fundamental research questions. The first research question is to analyse an athlete's legal status in a tax context and to conclude whether taxation of athletes is a part of financial law and its part tax law or sports law which is followed by the question of the independence of sports law as a legal branch. In exploring this issue the nature of sporting activities and their aspects will be examined both in the Czech, European and international contexts.

The second research question deals with current legislation on international income taxation, both at the level of the Czech Republic and within the framework OECD Model Treaty (hereinafter as "*OECD MT*"), and seeks to identify problematic institutes and challenges faced by athletes in the international arena in relation to the risk of international double taxation.

The third research question focuses on presenting strategic options on how professional athletes at the international level can effectively protect themselves from the risk of double taxation in the future, and how they can better orientate in the "global tax game" and substantially minimize tax risks and whether their tax burden can actually be optimized through effective tax planning.

Discussion

Specific issues related to taxation of athletes

Taxation of athletes as part of Financial Law or Sports Law?

Sports law is a part of legal order that regulates legal relationships relating to sport and sporting activities. Approaches claiming that Sports Law does not exist and that it is only a part of the legal norms of other legal branches, such as Civil Law or Financial Law, relating to sport are still emerging in practice.² Sports law is generally recognised abroad as a very significant part of the legal order.

The factor that makes sports law an independent field and its basic feature is its specificity compared to other disciplines, where Sports Law deals with specific legal issues and problems related to sports activities. The independence of sports law as a branch of law is determined by several essential features arising from the special nature of sports law itself. In particular, legal norms and rules not found in any other branch of law such as the set of anti-doping rules, norms governing the rules of individual sports competitions and leagues, rules governing transfers of players between clubs, or norms regulating the safety and health of athletes.

A characteristic feature of sports law is its interdisciplinary nature, corresponding to the fact that, in terms of individual legal provisions, sports law affects a very specific set of legal institutes of many different legal branches. The dominant legal norms within sports law is the range of legal norms of civil law. Here, the two branches cannot exist without each other, within which the legal regulation of sports associations comes to the fore in particular, defining the association, regulating what legal regulation applies to it, what it has to comply with. Although associations may issue certain rules of their own, they must always stay within the framework set out by the applicable law, they shape sports law through their activities, but they must not contradict it and must always respect the general legal framework. The law further defines the relationship between the legal regulation in the Law, as Civil Code³ and the legislation issued by the sports associations. Furthermore, there is a broad part of sports law related to the activities of sports organisations as guarantors of the rules of the respective sport. Specific aspects of sport are also based on Labour, Financial and Tax law, European law, Administrative or Criminal law and a number of other special laws. Last but not least, it is necessary to highlight International law, as the performance of sport and the activity of athletes are also regulated by many international treaties. It is absolutely necessary to insist that the area of taxation of athletes is part of financial law, or tax law. The determining aspects of laws are for taxation, fully in accordance with Article 11, paragraph 5 of the Charter of

² In this respect cf. PAULY, J. K základním otázkám tzv. sportovního práva. *Právnické listy*. 2018, roč. 2, č. 2018, p. 8–10.

³ Act No. 89/2012 Coll., Civil Code, as amended, § 214–302.

Fundamental Rights and Freedoms and the basic rule for imposing a tax liability in the Czech Republic: “*Taxes and fees can only be imposed on the basis of the law*”.⁴

Pauly deals with the issue of sports law as a heteronomous law, stating that: “*Heteronomous law is usually defined as what is usually understood as law, i.e. an objective law that is given by a subject different from the one to whom the legal norm binds and which operates erga omnes. This subject is, as is well known, the state*”;⁵ further Pauly states that: “*when it comes to heteronomous law relating to sport, it is necessary to distinguish between its norms, which represent a special regulation of issues related to sport, and its norms that are general and thus have meaning for other relationships that are not related to sports in any way.*”⁶ Based on the above, it is therefore necessary to conclude that the issue of taxation of athletes’ income is part of the tax law, which is a subset of financial law, and not sports law. Even though athletes have specific sources of income related to the international nature of their activity (e.g. rewards for participation in sports competitions and prize money, sponsorship contracts), the way they are taxed is governed by the general regulations of tax law, not sports law. Sports law does not regulate tax obligations, but rather focuses on legal relationships and law specific to the field of sports.

Legal overview on “athlete” in Czech, EU, and OECD model treaty law

The legal definition of an “*athlete*” in the Czech legal system can be found in the Sports Promotion Act,⁷ which associates athletes with the performance of sporting activities for a particular sports organisation in which they are registered in the relevant calendar year and in this context considers all natural persons registered as such who are active in sport to be athletes. The Czech legislation has not undergone any major changes for more than twenty years and it is now necessary to evaluate whether to proceed to its amendment in the future or to adopt a completely new legislation in the form of the Sport Code as a comprehensive legal regulation comprehensively affecting all the peculiarities and needs of Sports Law.

Nor should the case-law of the Court of Justice of the European Union be disregarded in interpreting the term “*athlete*” from a European perspective. One of the most significant decisions must be unequivocally considered to be the decision in *Walrave and Koch*⁸ the substance of which was to address the issue of the nature of

⁴ Article 11(5) of the Charter of Fundamental Rights and Freedoms, proclaimed under Resolution No. 2/1993 Coll., on the promulgation of the Charter of Fundamental Rights and Freedoms.

⁵ PAULY, J. K základním otázkám tzv. sportovního práva. *Právnícké listy*. 2018, roč. 2, č. 2018, p. 9.

⁶ *Ibid.*, p. 9.

⁷ Act No. 115/2001 Coll., on the Promotion of Sport, as amended, Section 2(a) 3.

⁸ EUR-LEX. Judgment of the Court of Justice of 12 December 1974. B.N.O. Walrave, L.J.N. Koch v Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie and Federación Española Ciclismo. Reference for a preliminary ruling from the Arrondissementsrechtbank Utrecht – Netherlands. Case 36-74. Online. Available from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61974CJ0036>. [cited 2024-08-24], WALRAVE v UNION CYCLISTE INTERNATIONALE, Law, paragraph 4, page 1417.

the athletes' work performance: "Having regard to the objectives of the Community, the practice of sport is subject to Community law only in so far as it constitutes an economic activity within the meaning of Article 2 of the Treaty."⁹ This decision defined the scope of possible EU intervention and set the corrective of sport as an economic activity, where it was held that, in view of the objectives of the Community the pursuit of sport is subject to EU Law only to the extent that it constitutes an economic activity within the meaning of Article 2 of the Treaty establishing the European Economic Community (EEC Treaty).¹⁰

On the question of the nature of sporting performance, the court held that the work performance of athletes may be in the nature of the performance of a person providing services as well as a worker, while it was further held that it may be admitted that athletes may in a certain sense constitute an undertaking in terms of Competition Law.¹¹

Legal status of athlete in the international context and its specific attributes

It is also appropriate to rely on the interpretation of the term "athlete" given in the Commentary to the OECD MT from the point of view of the legal status of an athlete in the international context and in view of the content and objectives of this paper with regard to the tax aspects of income taxation of athletes.¹² Since 1963, the OECD MT is the basic document, which plays a fundamental importance both in the negotiation, application and interpretation of tax conventions for OECD member countries, also within the framework of the conclusion and in the case of possible later revisions of bilateral treaties.¹³ The OECD-MT is the basis for agreements to avoid double taxation in OECD countries.¹⁴

This OECD MT Commentary seeks to interpret and clarify how athletes are viewed by the OECD MT. It provides some clarifications in the sense that, although it does not provide a precise definition of the term "athletes", it is not limited to representatives of traditional sports, which can be taken to include, for example,

⁹ EUR-LEX. Judgment of the Court of Justice of 12 December 1974. B.N.O. Walrave, L.J.N. Koch v Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie and Federación Española Ciclismo. Reference for a preliminary ruling from the Arrondissementsrechtbank Utrecht – Netherlands. Case 36-74. Online. Available from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61974CJ0036>. [cited 2024-08-24], WALRAVE v UNION CYCLISTE INTERNATIONALE, Law, paragraph 4, page 1417.

¹⁰ Ibid.

¹¹ LINHARTOVÁ, D. *Rovné odměňování žen a mužů v profesionálním sportu*. Praha: Leges, 2021, p. 25.

¹² OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, p. C(17)-17.

¹³ Ibid, p. I-4.

¹⁴ SCHMIDJELL-DOMMES, S. *Internationales Steuerrecht: Verweise auf das neue OECD-Musterrabkommen 2017, Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, automatischer Informationsaustausch*. 5., aktualisierte Auflage. Wien: LexisNexis ARD Orac, 2017, p. 45.

swimmers or runners, but should be seen more broadly, thus also applying to representatives of other sports, such as jockeys, footballers, tennis players, race car drivers or cricketers. This attitude is also reflected in the update of the Model Tax Convention, represented by the change in terminology from the terms ‘artiste or sportsman’ to the current wording: “*entertainer or sportsperson*”. The change thus reflects a broader conceptual approach to this definition.¹⁵

According to Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes, as amended athletes who perform sports activities for remuneration are subject to personal income tax.¹⁶ Sporting activities are not usually developed by athletes only in the Czech Republic, but athletes are one of the groups of tax subjects whose income is usually generated both in their home country and abroad. Thus, professional athletes face many complicated issues in the area of international income taxation from the perspective of income taxation.¹⁷ In this context, athletes are faced not only with the need to deal with a wide variety of jurisdictions, which are generally very different in terms of tax rules, in order to comply with all their tax obligations, but also with the need to reduce the risk of double taxation of their income.¹⁸

As athletes are forced to deal with a plurality of jurisdictions when calculating their tax liability, the primary problem for them is to resolve the issue of international double taxation.

To avoid double taxation, the states have concluded bilateral international treaties – double taxation agreements in the area of taxes on income and assets. The double taxation agreements regulate which country is allowed to tax certain income and to what extent.¹⁹

Dulevski discusses the role of double taxation treaties and states that: “*the double tax treaties (DTT) are an important regulator in international tax law. The Preamble to them defines their aim and purpose – to reduce taxation through tax evasion and avoidance in the field of taxes on income and capital. It should be noted that they do not create new taxes, but they are supranational international agreements ensuring the fair tax treatment between states.*”²⁰ The question of the potential tax

¹⁵ OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, p. C(17)-17. DJANANI, Ch. *Internationales Steuerrecht: österreichisches Außensteuerrecht, OECD-Musterabkommen, Österreichische Doppelbesteuerungsabkommen*. 2., überarbeitete Aufl. Wien: Linde Verlag, 1998, p. 126–128.

¹⁶ Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes, as amended.

¹⁷ HONGLER, P. *Justice in international tax law: a normative review of the international tax regime*. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2019. Available at: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/natl-ebooks/detail.action?docID=6176428>, p. 14–20.

¹⁸ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, p. 9–11.

¹⁹ SCHMIDJELL-DOMMES, S. *Internationales Steuerrecht: Verweise auf das neue OECD-Musterabkommen 2017, Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, automatischer Informationsaustausch*. 5., aktualisierte Auflage. Wien: LexisNexis ARD Orac, 2017, p. 45.

²⁰ DULEVSKI, S. An Analysis of the Taxation of Entertainers and Sportspersons Under Art. 17 OECD-MC (March 21, 2021). *Economic Alternatives*. 2020, Issue 2, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3809246>, p. 342.

burden always needs to be evaluated in the context of international double taxation from the point of view of the planning of athletes' activities, usually arising in the event of a collision between two or more legal orders and their tax legislation, most often the source state and the tax residence state of the athlete. Professional athlete is subject to double taxation in any case where the tax liability overlaps in some way in the absence of measures to limit international double taxation, or measures to prevent it. In general, the issue of double taxation can be described as a situation where an identical subject of tax is subjected to the same tax or a tax of a similar nature, namely two or more.²¹

Tax legislation also addresses the issue of double taxation through unilateral acts, directly within its tax legislation.²² More effective rules are generally applied in the form of bilateral acts at the international level in the sense of double taxation treaties which incorporate criteria according to which tax revenue will be distributed. Usually either exclusively to one of the participating states, or whether a certain proportional allocation of the tax collected will be applied and a limited right to tax a non-resident person of the source state will be granted.²³

On the basis of the provisions of Article 10 of Constitutional Law No. 1/1993 Coll., the Constitution of the Czech Republic are promulgated international treaties ratified by the Parliament of the Czech Republic, by which the Czech Republic is bound, part of the legal order of the Czech Republic and if an international treaty stipulates anything other than an act, then an international treaty will be applied.²⁴

Legal status of athletes de lege ferenda

The specific nature of sporting activity causes many complications when the lack of a uniform approach of The Czech legislation to the legal status of an athlete in practice, and even if public law treats a professional athlete as an entrepreneur from a tax perspective, this approach cannot be applied by analogy and required in the field of contract law. Thus, the nature of the performance of a particular professional athlete cannot be inferred, a priori, solely from his tax status. When examining the characteristics of a sporting activity and trying to categorise and classify them under one category or another, that is to say, a dependent activity, or an entrepreneurial activity. It is often found that sporting activity in certain characters coincides, but in some and usually substantial characters, with dependent or entrepreneurial activity. It is so artificially set in one of the existing categories. The law in the Czech

²¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, p. 32–35.

²² RUST, A. (ed.). *Double taxation within the European Union. International tax conferences of the University of Luxembourg*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, c2011. Available at: <http://www.loc.gov/catdir/toc/fy12pdf01/2011290374.html>, p. 3–5.

²³ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, p. 34–35.

²⁴ Constitutional Act No. 1/1993 Coll., Constitution of the Czech Republic.

Republic is not able to respond flexibly to these changes from the point of view of the principle of legal certainty, predictability of the law and taking into account the dynamics of sporting activity and its needs. De lege ferenda is thus necessary to reflect on the creation of an entirely new category of legal status as an athlete, which would be a combination of dependent and entrepreneurial activity, reflecting the specificities associated with the exercise of a sporting activity and thus creating an entirely new legal status as a professional athlete corresponding to the attributes of sporting activity, created on the basis of a combination of aspects of dependent and entrepreneurial activity.

Challenges faced by athletes in the international tax arena

Sources of income of athletes

From the point of view of the source of income of professional athletes, their income can be diversified into several different areas, which include the salaries of athletes performing sporting activities in the capacity of employees, or the income of professional athletes from separate activities, a significant item is generally income generated by athletes from sponsorship agreements, or income earned as so-called prize money. The classification of an athlete's income for tax purposes depends directly on whether the athlete is engaged in a sporting activity as an entrepreneur, or whether the work involved is dependent on the employee.²⁵ Based on the resolution of the athlete's legal regime in relation to sports activity, it is therefore possible to define the athlete's tax status. In some cases, determining the tax status can be difficult or ambiguous., Due to the fact that this issue is not explicitly resolved by law, its interpretation and overall insight into the determination of tax status is completed in a fundamental way through case law in the Czech Republic. Factors that can play the role of an indicator in the process of evaluating the tax status of a professional athlete are the nature of income, the legal relationship and the degree of autonomy of the athlete.²⁶

Income of publicly performing athletes as referred to art. 17 OECD MT

The basic rule resulting from Article 17 of the OECD MT for the taxation of income generated by a public-performing athlete who is a resident of a Contracting State who personally carries out that sporting activity in the territory of another Contracting State is that it is possible to subject that income to taxation by an athlete in that situation in the territory of that other State in whose territory the athlete has made a public appearance as part of his sporting activity, notwithstanding the diction of Article 15

²⁵ RŮŽIČKA, H. *Právní postavení profesionálních sportovců a profesionální sportovní smlouvy*. Praha: C. H. Beck, 2022, p. 29–45.

²⁶ *Ibidem* p. 29–45.

of the OECD MT.²⁷ Public-performing athletes are equated with artists from the point of view of the Double Taxation Treaties. Thus forming one category with them, characterised by the maintenance of the state's unlimited right of the source of income to subject their income to taxation, regardless of the legal title on the basis of which that income flows to the athlete, that is, whether they are athletes in the position of entrepreneur – self-employed or income derived from the dependent activity of the athlete, which they perform, for example, for a particular sports club.²⁸

As stated by Axel Cordewener: *“the wording of article 17(1) contains a special filter, namely that the relevant income must be “derived” by that taxpayer “from” the exercise of his “personal activities as such”, i.e. entertainer/sportsperson.”*²⁹ Cordewener further adds: *“This criterion actually comprises two elements. First of all, it requires that a certain (item of) income must be subjectively attributable to the taxpayer concerned, i.e. the “entertainer” or “sportsperson” in the sense of article 17 (1) ... in addition, the above criterion requires that the taxpayer concerned must have obtained the relevant (item of) income from the concrete exercise of activities as either “entertainer” or “sportsperson” i.e. from performances in that capacity”.*³⁰ Axel Cordewener highlights two important aspects in his interpretation of Article 17 par. 1. Namely the so-called the subjective attribute of income, when the income must be subjectively attributable to a specific taxpayer – an athlete. The person must thus be identified as an athlete according to the definition in the international tax treaty, and further, as a second essential criterion, it highlights a direct connection with the activity, when the income flows to the athlete from specific performances or sports performances in this role.

Professional athlete's employment income as referred to art. 15 oecd mt

According to Art. 15 OECD MT employment income of the nature of salaries, wages and related remuneration received by a resident of a Contracting State (subject to Articles 16, 18 and 19 of the OECD MT,) shall be taxable only in that State, unless the employment is performed in another of the Contracting States. However, provided that the employment is also carried out in another Contracting State, the resulting employment income may be subject to tax in that other State. Under certain conditions, income from employment generated by a tax resident of a Contracting State for

²⁷ SOJKA, V., BARTOŠOVÁ, M., FEKAR, P., MAŠEK, J., NEŠLEHA, M. et al. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, p. 138–139.

²⁸ OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, p. R (26) 13.

²⁹ CORDEWENER, A. Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportpersons. In MAISTRO, G. (ed.). *IBFD. Taxation of Entertainers and Sportpersons Performing Abroad: EC and International Tax Law Series*. Volume 13. Amsterdam: IBFD Publications BV, p. 105–118.

³⁰ *Ibid*, p. 111.

employment carried out in a second Contracting State will be subject to tax only in the first of the relevant Contracting States. These are as follows: (a) the beneficiary resides in another Contracting State for a period or periods not exceeding a total of 183 days under any 12-month period commencing or ending in the relevant tax year, (b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer, with non-resident tax status of the other State (c) the remuneration paid by, or an employer resident in, or established in, another Contracting State is not borne by a permanent establishment.³¹

The challenges faced by professional athletes in the context of international taxation and possible ways to address them

If we were to summarise the challenges faced by athletes, we can identify three of the most significant.

- A) Determination of tax residency – The first is the determination of the tax residency state itself in a situation when there are two or more jurisdictions in conflict. At that point, the above procedures must be applied and evaluated according to the athlete’s current situation.
- B) As athletes move around the world and generate income on a global scale, there is a need to deal with many tax jurisdictions and apply a large number of double tax treaties. This is the only way to remove the burden of having to pay tax twice on the same income.
- C) The third major problem is the variability in the types of income that athletes have. This variability is determined by the legal status of the athlete and varies according to whether the athlete in the case under consideration is an individual athlete in the position of an employee or self-employed person, or an athlete playing a collective sport, again in the position of an employee or self-employed person. Athletes also derive additional income from sponsorship, personality rights, advertising, or from their property, whether in their country of residence or abroad, whether from rental income or sales. Furthermore, income from dividends and other capital assets cannot be overlooked.

Possible strategies for the elimination of double taxation of athletes incomes

1. Timely tax planning aspect – effective international tax planning is a key moment for success within the global tax game. The tax planning³² cannot be left to

³¹ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2019. Available at: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, p. M-47.

³² RUST, A. (ed.) *Double taxation within the European Union. International tax conferences of the University of Luxembourg*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, c2011. Available at:

the end of the tax year, but must be planned from the beginning of the tax year and throughout the tax year. Otherwise, professional athletes would be exposed to a high risk of double taxation, but they would also reduce the scope for optimising their tax liability. The first important point is thus the time.

2. Regular reviewing tax resident status and current and expected tax obligations – this way of reducing the risk of double taxation builds on and is directly linked to the need for effective tax planning. As part of the regular evaluation, athletes will thus be able to identify in a timely manner, ideally in the periodic review after the quarter, where they stand on this issue.
3. Strategic use of double taxation treaties – It is necessary to work strategically with double taxation treaties so that the athlete actually makes full use of the provisions of the double taxation treaties so that the same income of the athlete is not subject to double taxation in the framework of tournament planning, stay abroad and investment and cross-border activities of the athletes.

To ad) 2 and ad 3) is necessary to underline, that here play the main role money, which the athlete spent to the tax advisors. Dick Molenaar states that: *“The special international tax rules for entertainers and sportspersons (performers) very often lead to problems, thereby resulting in excessive or even double taxation ... it is also recognized that these problems more often apply to less well-known performers than to the top stars, especially because such performers cannot pay for qualified tax advisers, while compared to their income, the tax losses can be considerable.”*³³

It is therefore necessary, based on the above, to think about the fact that even within the category of athletes there may not be equal opportunities, when lesser-known athletes often do not achieve to have sufficient financial resources or access to professional advice in order to really effectively use the procedures to avoid double taxation. These athletes are thus often dependent on their own knowledge or generally available information. In this regard, simplification of the entire system would be helpful in the future.

4. The possibility of deferring tax liability – If athletes get their bearings correctly on the options offered to them by individual jurisdictions, a deferral of taxation may be beneficial to them under certain conditions, delaying the payment of tax to athletes for a more advantageous period. The timing aspect is such an important attribute, which plays a very important role in effective tax planning.
5. Limiting time spent in high-tax jurisdictions – it can be helpful, but this option may not always be feasible for athletes. This may not always be possible in training and tournaments, or sports cups. Thus, an athlete must plan in advance whether his stay in some jurisdictions is worthwhile. States are already working

<http://www.loc.gov/catdir/toc/fy12pdf01/2011290374.html>, p. 13–15.

³³ MOLENAAR, D. Minimum Threshold for Entertainers and Sportspersons in Article 17 of the OECD Model (March 14, 2016). *Bulletin for International Taxation*. – Amsterdam. – Vol. 70 (2016), no. 4; p. 224–229; DOI: <https://doi.org/10.59403/10qnamz>, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4776196>.

with this and some have a tax policy that, in turn, wants to invite athletes into their territory through tax instruments that will relieve them of taxation.

6. Changing the legal status of an athlete – an athlete can further consider, if he has the option, whether will perform athlete's sporting activities in an employee or self-employed capacity and evaluate which of these options will be more advantageous for the athlete in the individual case.
7. Strategic investments – In some cases, it is advisable to analyse which investment instruments or properties to invest in. Athletes also often acquire sports clubs and create similar entities of various legal forms, from corporations, associations, to foundations, supporting sporting activity, into which they contribute or donate funds from their income, which further generate profits or serve a beneficial purpose.

Some reflections from the de lege ferenda perspective

From a de lege ferenda perspective, it would be appropriate to respond at a global level to the relatively rapid developments in technology and the increase in cases where taxpayers' income is derived from foreign sources, a situation which no longer only affects athletes but increasingly affects ordinary taxpayers. The tax system, both at national and international levels, is not very flexible. We are living in an era of artificial intelligence, which, from a de lege ferenda perspective, will need to be involved both in strategic tax planning and in the process of modelling appropriate income tax instruments at international level. The international tax system today already shows certain elements of obsolescence and an inability to respond in a timely and flexible manner to the new global environment. From a de lege ferenda perspective, it is therefore necessary to build an entirely new system at international level that removes the obstacles to international income taxation and to build a world in which the threat of a high tax burden does not stand in the way of the development of international trade, sources of income and international activity. It is therefore necessary to face that the current system is already archaic and will at some point reach a point where it will no longer be able to respond to dynamic developments.

Conclusion

Professional athletes face many international taxation challenges in the current globally interactive sports world. The aim of this paper was to analyse the tax implications for athletes in an international context, to identify problem areas and to evaluate the ways and procedures for avoiding double taxation, the risk of which is international double taxation for athletes, which could cause a heavy financial burden if not dealt with correctly by professional athletes. The findings of the work show that sport is such a specific activity that requires, even from a legal point of

view, a special approach respecting the whole spectrum of nuances that sporting activity brings especially at the professional level. That justifies the urgent need for a Code of Sport as a comprehensive piece of legislation that should play two fundamental roles, both to confirm the recognition of sports law as a separate legal branch and to ensure the competitiveness of Czech sport at international level for the future. It is necessary to insist that the issue of taxation of athletes' income is exclusively part of tax law, as a sub-field of financial law.

The analysis pointed to the fact, in the international double taxation section of this work, that it is double taxation treaties that play an essential role in mitigating the risks of double taxation of the same tax liability and provide frameworks and effective tools that can help athletes avoid re-taxation of the same income in multiple jurisdictions. The OECD MT application further guarantees a consistent approach across Member States. The legal framework of international income taxation provides athletes with specific institutes, reflecting the specific nature of their sports activities.

It was found by evaluating the challenges faced by athletes that it was essential for professional athletes to focus on efficient, sophisticated and timely tax planning, as this is what is crucial for athletes seeking to minimise their tax liability. Another option that athletes could take advantage of is planning for their resident status, in the sense of targeting states that tax-support professional athletes by imposing a lower tax burden on their income. Such an approach would in turn foster global tax competition between states. On the contrary, those states that are taxable could obtain the required revenue from their budgets as a possible tool for promoting sporting activity on their territory.

In addition, some jurisdictions offer to professional athletes the option of deferring tax, in the sense of deferring tax payments for a more favourable period. From a *de lege ferenda* perspective, there is thus considerable potential for legal reforms in the area of international taxation, which would fundamentally simplify the cross-border taxation environment for athletes' income. Streamlining these processes and increasing regulatory flexibility would thus not only contribute to making the whole system easier to operate, but would also create a more favourable area for international competition. In conclusion, it is crucial for professional athletes to take a proactive and informed approach in the direction of effective management of tax liability, professional guidance and strategic tax planning with this whole complex of activities enabling a professional athlete to orientate and win not only at the stadium or on the court, but in the global tax game.

In order for athletes to be able to use effective strategies to optimize their tax liability specific knowledge is necessary. That forces them to spend high costs on tax advisors. Therefore, it would be advisable to take a path towards gradual simplification and transparency of the international income taxation system in the future.

References

Literature

- CORDEWENER, A. Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportpersons. In MAISTRO, G. (ed.) *IBFD. Taxation of Entertainers and Sportpersons Performing Abroad: EC and International Tax Law Series*. Volume 13. Amsterdam: IBFD Publications BV, p. 105–118. ISBN 978-90-87722-361-8.
- DJANANI, Ch. *Internationales Steuerrecht: österreichisches Außensteuerrecht, OECD-Musterabkommen, Österreichische Doppelbesteuerungsabkommen*. 2., überarbeitete Aufl. Wien: Linde Verlag, 1998. ISBN 3-85122-768-9.
- DULEVSKI, S. *An Analysis of the Taxation of Entertainers and Sportpersons Under Art. 17 OECD-MC* (March 21, 2021). Economic Alternatives, 2020, Issue 2, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3809246>
- HLAVÁČ, J., BLÁHA, R., MORÁVEK, Z., BERÁNEK, P., DRÁB, O., NEŠLEHA, M., HRDLIČKA, L. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-9-27]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Available at: www.aspi.cz. ISSN 2336517X.
- HONGLER, P. *Justice in international tax law: a normative review of the international tax regime*. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2019. ISBN 978-90-8722-570-4. Available at: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/natl-ebooks/detail.action?docID=6176428>.
- LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. Wien: Linde International, 2021. ISBN 978-90-8722-684-8.
- LINHARTOVÁ, D. *Rovné odměňování žen a mužů v profesionálním sportu*. Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-505-0.
- MOLENAAR, D. Minimum Threshold for Entertainers and Sportpersons in Article 17 of the OECD Model (March 14, 2016). *Bulletin for International Taxation*. – Amsterdam. – Vol. 70 (2016), no. 4; p. 224-229; DOI: <https://doi.org/10.59403/10qnamz>, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4776196>.
- PAULY, J. K základním otázkám tzv. sportovního práva. *Právnícké listy*. 2018, roč. 2, č. 2018, s. 8–14. ISSN 2533-736X.
- RUST, A. (ed.). *Double taxation within the European Union. International tax conferences of the University of Luxembourg*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, c2011. ISBN 978-90-411-3525-4. Available at: <http://www.loc.gov/catdir/toc/fy12pdf01/2011290374.html>.
- RŮŽIČKA, H. *Právní postavení profesionálních sportovců a profesionální sportovní smlouvy*. Praha: C. H. Beck, 2022. ISBN 978-80-7400-895-5.
- SCHMIDJELL-DOMMES, S. *Internationales Steuerrecht: Verweise auf das neue OECD-Musterabkommen 2017, Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, automatischer Informationsaustausch*. 5., aktualisierte Auflage. Wien: LexisNexis ARD Orac, 2017. ISBN 978-3-7007-6367-3.
- SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

Legal acts

Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes, as amended.

Constitutional Act No. 1/1993 Coll., Constitution of the Czech Republic.

Resolution No. 2/1993 Coll., on the promulgation of the Charter of Fundamental Rights and Freedoms as part of the constitutional order of the Czech Republic.

Act No. 115/2001 Coll., on the Promotion of Sport, as amended

Act No. 89/2012 Coll., Civil Code, as amended.

Case law

EUR-LEX. Judgment of the Court of Justice of 12 December 1974. B.N.O. Walrave, L.J.N. Koch v Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie and Federación Española Ciclismo. Reference for a preliminary ruling from the Arrondissementsrechtbank Utrecht – Netherlands. Case 36-74. Online. Available from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61974CJ0036>. [cited 2024-08-24].

Zdanění příjmů

Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024

Ondřej Málek, Michal Tuláček (eds.)

Vydává Wolters Kluwer ČR
U Nákladového nádraží 10, 130 00 Praha 3,
v roce 2024 jako svou 5375. publikaci.
Odpovědná redaktorka Iva Rolečková
Vydání první
Stran 210

Tisk Sowa Sp. z o. o., ul. Raszyńska 13, 05-500 Piaseczno, Polsko

Obsah této publikace naleznete také v ASPI.



E-kniha k dostání na obchod.wolterskluwer.cz

www.wolterskluwer.cz
e-mail: obchod@wolterskluwer.cz
tel.: 246 040 400