

ACTA
UNIVERSITATIS
CAROLINAE

IURIDICA 4/2022

Vol. LXVIII

IURIDICA

4/2022

Vol. LXVIII

UNIVERZITA KARLOVA
NAKLADATELSTVÍ KAROLINUM

Vědecký redaktor: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Výkonný redaktor: JUDr. Miroslav Sedláček, Ph.D., LL.M.

Všechny články tohoto čísla byly recenzovány.

<https://www.karolinum.cz/journals/iuridica>

© Univerzita Karlova, 2022

ISSN 0323-0619 (Print)

ISSN 2336-6478 (Online)

OBSAH

<i>Radim Boháč</i> : Labutí píseň daně z nabytí nemovitých věcí	7
<i>Radek Halíček, Marie Karfíková</i> : Tax Incentivisation of Debt Financing vs. Equity Financing: Present Status and Approaches to Solve the Tax Asymmetry	15
<i>Wojciech Morawski</i> : 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	29
<i>Matej Kačaljak</i> : Súdne spory v oblasti transferového oceňovania na Slovensku – relevancia OECD smernice o transferovom oceňovaní	43
<i>Petr Kotáb</i> : Vybrané problémy zdanění pasivních příjmů z dluhopisů	53
<i>Hana Marková</i> : Stimulační možnosti státu při financování neziskového sektoru daňovými a dotačními nástroji	67
<i>Lubomír Čunderlík</i> : Správne trestanie na finančnom trhu (vybrané problémy trestania poriadkových deliktov subjektov finančného trhu).	83
<i>Miroslav Štrkolec</i> : Virtuálne meny (právna podstata, regulačný rámec a zdaňovanie)	99
<i>Roman Vybíral</i> : Pojištění zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání z pohledu finančněprávní teorie	117
<i>Pavína Vondráčková</i> : Daňové zvýhodnění při střídavé péči o dítě	127

VARIA

<i>Vít Švestka</i> : Přečhod smluvních závazků při převodu závodu	145
<i>Dana Ondřejová</i> : Může podnikatel zakázat či podmínit přístup ke službám ruským občanům z důvodu války na Ukrajině?	165

RECENZE

<i>Miroslav Sedláček</i> : Martin Štika. Milostivé léto II (zákon č. 214/2022 Sb., o zvláštních důvodech pro zastavení exekuce a o změně souvisejících zákonů). Komentář [e-kniha]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022	187
--	-----

CONTENT

<i>Radim Boháč</i> : The Swan Song of the Real Estate Acquisition Tax	7
<i>Radek Halíček, Marie Karfíková</i> : Tax Incentivisation of Debt Financing vs. Equity Financing: Present Status and Approaches to Solve the Tax Asymmetry	15
<i>Wojciech Morawski</i> : 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	29
<i>Matej Kačaljak</i> : Transfer Pricing Case Law in Slovakia – Relevance of OECD Transfer Pricing Guidelines	43
<i>Petr Kotáb</i> : Selected Problems of Taxation of Passive Income from Bonds	53
<i>Hana Marková</i> : Stimulus Possibilities of the State in Financing the Non-profit Sector with Tax and Subsidy Instruments	67
<i>Lubomír Čunderlík</i> : Administrative Punishment in the Financial Market (Selected Challenges of Punishing Procedural Offenses Committed by Financial Market Participants)	83
<i>Miroslav Štrkolec</i> : Virtual Currencies (Legal Nature, Regulatory Framework, and Taxation)	99
<i>Roman Výbiral</i> : Employer’s Insurance for Damage in the Event of a Work Accident or Occupational Disease from the Point of View of Financial Law Theory	117
<i>Pavlina Vondráčková</i> : Tax Benefits for Alternating Custody	127

VARIA

<i>Vít Švestka</i> : Transfer of Contractual Obligations by the Transfer of Enterprise	145
<i>Dana Ondřejová</i> : Can an Entrepreneur Prohibit or Condition Access to Services to Russian Citizens because of the War in Ukraine?	165

REVIEW

<i>Miroslav Sedláček</i> : Martin Štika. Milostivé léto II (zákon č. 214/2022 Sb., o zvláštních důvodech pro zastavení exekuce a o změně souvisejících zákonů). Komentář [e-kniha]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022	187
--	-----

LABUTÍ PÍSEŇ DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ¹

RADIM BOHÁČ²

Abstract: **The Swan Song of the Real Estate Acquisition Tax**

The Real Estate Acquisition Tax and its predecessor, the Real Estate Transfer Tax, are no longer part of the Czech tax system. The aim of the article is to evaluate the theoretical classification of these taxes within the Czech tax system, in terms of the division of taxes into direct and indirect taxes. The author concludes that the Real Estate Acquisition Tax and the Real Estate Transfer Tax were indirect taxes.

Keywords: real estate acquisition tax; real estate transfer tax; direct tax; indirect tax

Klíčová slova: daň z nabytí nemovitých věcí; daň z převodu nemovitostí; přímá daň, nepřímá daň

DOI: 10.14712/23366478.2022.42

ÚVOD

Myslím si, že není nutné vysvětlovat, co znamená slovní spojení „labutí píseň“, neboť jde o slovní spojení všeobecně známé. Tento článek je o labutí písni daně z nabytí nemovitých věcí, která byla zrušena během koronavirové pandemie a již není součástí české daňové soustavy.³

Cílem tohoto článku však není obhajovat existenci nebo neexistenci daně z nabytí nemovitých věcí jako součástí české daňové soustavy, ale s určitým časovým odstupem zhodnotit teoretické zařazení daně z nabytí nemovitých věcí, resp. její předchůdkyně daně z převodu nemovitostí, v rámci české daňové soustavy, a to z hlediska rozdělení daní na daně přímé a nepřímé. Jde tedy o zodpovězení otázek, jaký byl charakter těchto daní. Šlo o daně přímé nebo nepřímé? Lze vyslovit hypotézu, že odpověď na tyto otázky nebude jednoznačná.

¹ Tento článek byl vytvořen v rámci programu Cooperatio/Laws realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v roce 2022.

² Autor je děkanem a vedoucím katedry finančního práva a finanční vědy na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, specializuje se na daňové, rozpočtové a dotační právo.

³ Stalo se tak zákonem č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

V první části článku velmi stručně popíši právní úpravu daně z nabytí nemovitých věcí a daně z převodu nemovitostí. Cílem není detailní popis, ale vypíchnutí pouze klíčových konstrukčních prvků těchto daní důležitých pro jejich zařazení jako daní přímých nebo nepřímých. Teoretická východiska členění daní na daně přímé a nepřímé budou rozebrána ve druhé části článku. Obecné vymezení daní přímých a nepřímých je totiž nezbytnou podmínkou pro klasifikaci daně z nabytí nemovitých věcí a daně z převodu nemovitostí jako přímých nebo nepřímých daní. V dalších dvou částech článku se budu zabývat charakterem daně z převodu nemovitostí a daně z nabytí nemovitých věcí s cílem posoudit tyto daně jako daně přímé nebo nepřímé.

Článek je zpracován kvalitativní metodou s tím, že jsou v něm použity zejména metody deskripce, analýzy a dedukce. Pokud jde o zdroje, je použita odborná literatura, internetové zdroje a relevantní právní předpisy a judikatura.

1. PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ A DANĚ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

Podstatu a charakter každé daně vystihuje kromě jejího názvu zejména předmět daně, důležitým konstrukčním prvkem je také subjekt daně. Proto v této části článku stručně popíši právní úpravu předmětu a subjektu daně z nabytí nemovitých věcí, resp. nejprve předmětu a subjektu daně z převodu nemovitostí.

Daň z převodu nemovitostí byla součástí české daňové soustavy od roku 1993 do konce roku 2013.⁴ Podle § 9 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí byl předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.⁵

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí byl podle § 8 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí zásadně převodce (prodávající). Nabyvatel byl poplatníkem, šlo-li o zvláštní způsoby pozbytí a nabytí nemovitostí, a to při výkonu rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě anebo na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací. V případech, že poplatníkem byl převodce, nabyvatel byl ručitelem. Konečně převodce i nabyvatel byli poplatníky oba, šlo-li o výměnu nemovitostí.

Daň z nabytí nemovitých věcí byla součástí české daňové soustavy od roku 2014 do roku 2020.⁶ Podle § 2 odst. 1 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí bylo předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k taxativně vyjmenovaným nemovitým věcem.⁷

⁴ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Zvláštní pravidla platila pro zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem, odstoupení od smlouvy, zajišťovacího převodu práva, směny nemovitostí a vyvlastnění.

⁶ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zvláštní pravidla platila pro nabytí vlastnického práva k inženýrské síti nebo spoluvlastnickému podílu na ní, při zajišťovacím převodu práva, při úplatném postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí byl podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí bez výjimky nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.

2. PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ DANĚ

Každý patrně ví, že daň z příjmů fyzických osob je přímou daní a daň z přidané hodnoty nepřímou daní. Mnohem složitější ale už je to se samotným definováním, co je to přímá daň a co je nepřímá daň. Je třeba zdůraznit, že skutečnost, zda určitá daň je daní přímou nebo nepřímou, není jen teoretickou otázkou, ale v rámci Evropské unie i ryze praktickou otázkou, a to s ohledem na znění Smlouvy o fungování Evropské unie, která umožňuje harmonizaci právních předpisů členských států pouze v oblasti nepřímých daní.⁸

Obecné mezinárodní vnímání pojmů přímá a nepřímá daň je dobře patrné z internetové příručky „Understanding Taxes“ amerického federálního správce daní „Internal Revenue Service“. Ten v ní uvádí, že přímá daň je taková, kterou daňový poplatník platí přímo státu, a takovou daň nelze přenášet na jiné osoby. Naproti tomu nepřímou daň lze přenést na jinou osobu nebo skupinu.⁹

Tipke uvádí, že v případě přímých daní jsou daňový dlužník a poplatník totožní, zatímco nepřímé daně jsou přenášeny z daňového dlužníka na jiného poplatníka. Obecně pak podle Tipkeho platí, že daně z příjmů a majetku jsou přímé daně, které se nepřenášejí, a daně z užívání příjmu a majetku jsou nepřímé daně, které se započítávají do ceny zboží podléhajícího těmto daním. Zároveň ale dodává, že v závislosti na trhu však může být jakákoli daň přenesena.¹⁰

V publikaci „Teorie finančního práva a finanční vědy“ jsem uvedl, že: „*Nahlíženo na toto členění kategorií příjmu jsou přímé daně ty, které zdaňují příjem při jeho vzniku, a nepřímé ty, které zdaňují příjem při jeho spotřebě. Z hlediska daňového subjektu přímé daně hradí ten, kdo ekonomicky daň nese, nepřímé daně hradí někdo jiný než ten, kdo ekonomicky daň nese, a hrazení daně na toho, kdo daň ekonomicky nese, přenáší prostřednictvím ceny za poskytnuté zboží nebo služby.*“¹¹

Kubátová a zcela identicky Hrubá Smržová (Jánošíková) uvádí, že daně přímé „*platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt*“, a u daní nepřímých „*se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt*“.^{12, 13} Zároveň ale Kubátová do-

práva a v případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem, jejichž spoluvlastníci jsou totožní.

⁸ Viz čl. 113 Smlouvy o fungování Evropské unie.

⁹ Theme 4: What Is Taxed and Why Lesson 4: Direct and Indirect Taxes. In: *irs.gov* [online]. 2022 [cit. 2022-07-15]. Dostupné na: https://apps.irs.gov/app/understandingTaxes/student/whys_thm04_les04.jsp.

¹⁰ TIPKE, K. a kol. *Steuerrecht*. 20. zcela přepr. vyd. Köln: Schmidt, 2010, s. 190–191.

¹¹ BOHÁČ, R. – KARFÍKOVÁ, M. *Daňové právo*. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 146.

¹² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. aktual. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 20.

¹³ JÁNOŠÍKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, s. 301 a 302.

dává, že teoreticky u každé daně existuje možnost přesunu daně na jiný subjekt, a proto je možné sporné zařazení daně z příjmů právnických osob mezi daně přímé.

Radvan konstatuje, že daně přímé jsou „přímo vyměřeny každému poplatníkovi bezprostředně podle jeho důchodové či majetkové situace, jsou adresné, většinou přihlížejí k majetkové situaci poplatníka, který je sám vypočítává a odvádí, zná jejich hodnotu“, a daně nepřímé „jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb apod., nezohledňují osobní situaci poplatníka, jsou neadresné“.¹⁴

Velmi detailně rozebírá členění daní na daně přímé a nepřímé Babčák. Uvádí, že přímé daně jsou ty, u kterých je poplatník totožný s „destinátorem dane“, a nepřímé ty, u kterých jde o rozdílné osoby. Přímé daně nemohou nebo nemusí být přenesené na jiný subjekt, zatímco nepřímé daně jsou určeny pro přenos daňové povinnosti s tím, že doplňuje, že přenos může mít buď zákonný charakter, nebo faktický charakter.¹⁵

Z výše uvedených definic lze vypozařovat tyto znaky přímých a nepřímých daní, na kterých se shoduje většina autorů:

- 1) přímé daně jsou ty, které zdaňují příjem při jeho vzniku, příp. majetek, a nepřímé ty, které zdaňují příjem při jeho spotřebě,
- 2) přímé daně nelze přenést na jiný subjekt, zatímco nepřímé ano, a to typicky prostřednictvím ceny za zboží nebo službu.

Na základě těchto znaků se v následujících částech pokusím zhodnotit, zda daň z nabytí nemovitých věcí a daň z převodu nemovitostí byly daně přímé nebo nepřímé.

3. CHARAKTER DANĚ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

Pokud jde o teorii finančního práva, tak pražská učebnice finančního práva z roku 2012 řadila daň z převodu nemovitostí do kategorie přímých daní majetkového typu.¹⁶ Brněnská učebnice finančního práva a finanční správy z roku 2004 uvádí, že daň z převodu nemovitostí je typickou majetkovou daní a patří do kategorie převodních daní.¹⁷ Radvan řadí daň z převodu nemovitostí do skupiny přímých majetkových daní z kapitálových transakcí.¹⁸

Pokud jde o ekonomické publikace, tak Kubátová řadí daň z převodu nemovitostí mezi daně z kapitálových transferů, výslovnému zařazení této daně mezi daně majetkové nebo označení této daně jako přímé nebo nepřímé se vyhýbá.¹⁹ Naproti tomu Peková zcela jednoznačně zařazuje daň z převodu nemovitostí do kategorie daní majetkových, které řadí do daní přímých.²⁰

¹⁴ RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa: berní právo*. Brno: Doplněk, Masarykova univerzita, 2008, s. 353.

¹⁵ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010, s. 28–29.

¹⁶ BAKEŠ, M. – KARFÍKOVÁ, M. – KOTÁB, P. – MARKOVÁ, H. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 165.

¹⁷ MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa: 2. díl*. Brno: Masarykova Univerzita, 2004, s. 222.

¹⁸ RADVAN, c. d., s. 353.

¹⁹ KUBÁTOVÁ, c. d., s. 253.

²⁰ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008, s. 317.

K tomu je třeba doplnit, že ústavnost daně z převodu nemovitostí posuzoval v roce 2009 Ústavní soud, který ale v odůvodnění nálezu, kterým neshledal právní úpravu této daně protiústavní, pouze k jejímu charakteru uvádí, že jde o daň převodní.²¹

Z uvedeného přehledu je patrné, že daň z převodu nemovitostí jako daň převodní byla nejčastěji řazena mezi přímé majetkové daně. Nicméně někteří autoři se výslovnému zařazení daně z převodu nemovitostí jako daně přímé nebo nepřímé vyhýbali.

O tom, že zařazení daně z převodu nemovitostí nebylo zcela jasné, svědčí i zařazení této daně v databázi Evropské komise „Taxes in Europe“,²² kde v přehledu je uvedeno, že šlo o jinou přímou daň (*other direct tax*), nicméně po rozkliku je uvedeno jiná nepřímá daň (*other indirect tax*).

Byla tedy daň z převodu nemovitostí daní přímou (majetkovou převodní) nebo daní nepřímou? Jak jsem uvedl výše, prvním znakem přímé daně je, že zdaňuje příjem při jeho vzniku, příp. majetek, nepřímá daň zdaňuje příjem při jeho spotřebě.

Nejprve budu nahlížet na daň z převodu nemovitostí kategorií příjmu. Ve většině případů byl poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, tj. ten, který obdržel příjem v peněžní nebo nepeněžní formě od nabyvatele za převáděnou nemovitou věc. Lze tvrdit, že z tohoto příjmu pak fakticky hradil daň z převodu nemovitostí, tj. z pohledu poplatníka daň zdaňovala příjem tohoto poplatníka při jeho vzniku. To by svědčilo závěru, že daň z převodu nemovitostí byla daní přímou. Ovšem budu-li hledět na daň z převodu nemovitostí prostřednictvím nabyvatele nemovité věci (který byl ve specifických případech dokonce poplatníkem této daně), tak je možné z hlediska kategorie příjmu tvrdit, že daň zdaňovala příjem nabyvatele při jeho spotřebě, neboť šlo o příjem, který nabyvateli vznikl v minulosti, a tento nabyvatel spotřeboval tento příjem při nabytí nemovité věci. Z tohoto pohledu by daň z převodu nemovitostí mohla být klasifikována jako daň nepřímá.

Vzniká tak otázka, podle koho má být klasifikována daň, podle převodce nebo nabyvatele? Ačkoliv se nabízí odpověď, že tomu má být podle převodce, protože byl poplatníkem daně, domnívám se, že takto jednoznačná odpověď není, protože podle mého názoru je třeba při hledání odpovědi na uvedenou otázku zohledňovat nikoliv primárně subjekt daně, ale zejména její předmět. Předmětem daně z převodu nemovitostí totiž nebyl příjem, jako je tomu u daní z příjmů (který se zdaňuje při jeho vzniku), ale transakce, do níž vstupuje příjem, který již byl při vzniku zdaněn a je nyní spotřebováván. Proto se kloním k tomu, že daň z převodu nemovitostí by měla být klasifikována z tohoto hlediska spíše jako daň nepřímá.

Z hlediska kategorie majetku není možné tvrdit, že daň z převodu nemovitostí byla daní, která by zdaňovala majetek, předmětem daně byla určitá dispozice s majetkem, převod nebo přechod vlastnického práva k majetku. Daň z převodu nemovitostí tak podle mého názoru nebyla daní přímou majetkovou, neboť jejím předmětem nebyl majetek, jako je tomu například u daně z nemovitých věcí, která je typickou přímou majetkovou daní.

²¹ Nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, ze dne 21. dubna 2009.

²² TEDB – “Taxes in Europe” database. In: *taxation-customs.ec.europa.eu* [online]. 2022 [cit. 2022-07-18]. Dostupné na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-services/online-services-and-databases-taxation/tedb-taxes-europe-database_cs.

Podle druhého kritéria pro rozlišování daní přímých a nepřímých platí, že přímé daně nelze přenést na jiný subjekt, zatímco nepřímé ano, a to prostřednictvím ceny za zboží nebo službu. Převodce, který byl ve většině případů poplatníkem daně z převodu nemovitostí, mohl velmi snadno přenést tuto daň na nabyvatele, a to prostřednictvím ceny za převáděnou nemovitou věc. Dokladem toho, že se tak ekonomicky skutečně dělo, byly případy, kdy daň byla hrazena z advokátní nebo notářské úschovy z peněžních prostředků, které do ní vložil nabyvatel, který si tímto způsobem zajišťoval, aby daň z převodu nemovitostí byla převodcem zaplacená. Na druhou stranu přenos daně na nabyvatele nebyl povinností převodce, ani tato daň nebyla obligatorně součástí kupní ceny za převáděnou nemovitou věc. Nicméně je třeba upozornit na názor Babčáka,²³ že přenos nemusí mít zákonný charakter, ale postačí faktický přenos. Z tohoto pohledu by tak bylo možné klasifikovat daň z převodu nemovitostí spíše jako daň nepřímou.

Na základě výše uvedeného tak docházím k překvapivému závěru, že daň z převodu nemovitostí bylo možné klasifikovat spíše jako daň nepřímou než přímou daň majetkovou nebo důchodovou.

4. CHARAKTER DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Pokud jde o odborné publikace, v publikaci „Teorie finančního práva a finanční vědy“ autorů z pražské právnické fakulty ohledně charakteru daně z nabytí nemovitých věcí jsem uvedl, že její zařazení do kategorie přímá nebo nepřímá daň je sporné, že častěji je řazena mezi daně přímé, ale má i některé vlastnosti typické pro nepřímé daně.²⁴ Naproti tomu plzeňsko-brněnská učebnice finančního a daňového práva řadí daň z nabytí nemovitých věcí jednoznačně mezi přímé majetkové daně.²⁵ Obdobně Marková uvádí, že daň z nabytí nemovitých věcí „se řadí mezi daně přímé, konkrétně jde o daň přímou majetkovou“,²⁶ a stejně tak činí Radvan.²⁷

Z uvedeného přehledu je zřejmé, že řada autorů i v případě daně z nabytí nemovitých věcí setrvala na její klasifikaci shodně s daní z převodu nemovitostí, a to jako daň přímé majetkové. I u daně z nabytí nemovitých věcí jsou však zmiňovány nejednoznačnosti ohledně jejího zařazení mezi daně přímé nebo nepřímé.

Stejně jako v případě daně z převodu nemovitostí je možné i v případě daně z nabytí nemovitých věcí zmínit zařazení této daně v databázi Evropské komise „Taxes in Europe“,²⁸ kde je u této daně uvedeno, že šlo o jinou nepřímou daň (*other indirect tax*).²⁹

²³ BABČÁK, c. d., s. 28–29.

²⁴ BOHÁČ – KARFÍKOVÁ, c. d., s. 146.

²⁵ JÁNOŠÍKOVÁ – MRKÝVKA, c. d., s. 304.

²⁶ MARKOVÁ, H. Daň z nabytí nemovitých věcí. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, Vol. LIX, č. 3, s. 59–66.

²⁷ RADVAN, M. – PAPAVALASILEVSKÁ, S. Abolition of Tax on Acquisition of Immovable Property: a Tool to Suppress the Negative Consequences of Covid-19 or a Politicum? *Public Governance, Administration and Finances*. 2020, Vol. 5, No. 2, s. 45–57.

²⁸ TEDB – “Taxes in Europe” database.

²⁹ Indirect taxes – Other Indirect. In: *taxation-customs.ec.europa.eu* [online]. 2022 [cit. 2022-07-20]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=109/1609455600.

Byla tedy daň z nabytí nemovitých věcí daní přímou (majetkovou převodní) nebo daní nepřímou? Znakem přímé daně je, že zdaňuje příjem při jeho vzniku, příp. majetek, nepřímá daň zdaňuje příjem při jeho spotřebě.

Stejně jako v případě daně z převodu nemovitostí budu nejprve nahlížet na daň z nabytí nemovitých věcí kategorií příjmu. Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí byl ve všech případech nabyvatel. Z jeho pohledu daň zdaňovala příjem při jeho spotřebě, neboť šlo o příjem, který nabyvateli vznikl v minulosti a nabytím nemovité věci byl tento příjem spotřebován. Nicméně i v případě daně z nabytí nemovitých věcí platí, že je třeba primárně zohledňovat předmět daně, tj. v tomto případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci, a nikoliv příjem nebo majetek. Z tohoto pohledu jde o transakci, do níž vstupuje příjem, který již byl při vzniku zdaněn, a je nyní spotřebováván. Z tohoto pohledu byla daň z nabytí nemovitých věcí daní nepřímou.

Z hlediska kategorie majetku není možné tvrdit, že daň z nabytí nemovitých věcí byla daní, která by zdaňovala majetek, předmětem daně byla určitá dispozice s majetkem, nabytí vlastnického práva k majetku. Daň z nabytí nemovitých věcí tak podle mého názoru nebyla daní přímou majetkovou, neboť jejím předmětem nebyl majetek, jako je tomu například u daně z nemovitých věcí, která je typickou přímou majetkovou daní.

Podle druhého kritéria pro rozlišování daní přímých a nepřímých platí, že přímé daně nelze přenést na jiný subjekt, zatímco nepřímé ano, a to prostřednictvím ceny za zboží nebo službu.

Nabyvatel jako poplatník daně z převodu nemovitých věcí daň z nabytí nemovitých věcí na nikoho nepřenašel, byl tím, kdo daň ekonomicky nese. Z hlediska tohoto kritéria by tedy daň z nabytí nemovitých věcí byla spíše daní přímou. Nicméně je třeba upozornit na to, že situace, kdy nabyvatel hradí daň z nabytí nemovitých věcí za transakci spočívající v nabytí nemovité věci, je velmi obdobná případům přenosu daňové povinnosti (*reverse charge*) u daně z přidané hodnoty.³⁰ V případě přenosu daňové povinnosti nehradí příjemce zdanitelného plnění daň z přidané hodnoty v ceně za zboží nebo službu poskytovateli zdanitelného plnění, ale přímo ji hradí správci daně, a tato daň tak není obsažena v ceně za toto zdanitelné plnění. Situace v případě daně z nabytí nemovitých věcí hrazené nabyvatelem je velmi podobná, protože nabyvatel nehradí fakticky tuto daň převodci (jak tomu bylo u daně z převodu nemovitostí), ale přímo správci daně. To může být argument pro to, aby i daň z nabytí nemovitých věcí z tohoto hlediska byla považována za daň nepřímou, stejně jako je tomu u daně z přidané hodnoty.

I v případě daně z nabytí nemovitých věcí tak na základě výše uvedeného docházím k závěru, že tuto daň bylo možné klasifikovat jako daň nepřímou, i když tento závěr není tak zřejmý jako v případě daně z převodu nemovitostí.

³⁰ Viz § 92a a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

ZÁVĚR

Je třeba si uvědomit, že daň z převodu nemovitostí a daň z nabytí nemovitých věcí zdaňovaly stejné transakce, tj. pozbytí a nabytí nemovitých věcí, resp. vlastnického práva k nim. Tyto daně se lišily zejména tím, co bylo explicitně označeno jako jejich předmět a kdo byl jejich poplatníkem. Ovšem jejich podstata byla stejná, shodné bylo, že předmětem obou těchto daní byla určitá transakce s nemovitou věcí označená jako převod, přechod nebo nabytí nemovité věci, resp. vlastnického práva k ní, nikoliv však příjem nebo majetek. Z tohoto důvodu se domnívám, že obě daně měly být klasifikovány buď jako daně přímé, nebo daně nepřímé.

Daň z převodu nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí neměly charakter daně z příjmů nebo daně z nemovitých věcí, tj. typických přímých daní důchodového nebo majetkového typu. Pokud šlo o daně přímé, pak jediné o daně ostatní, jiné než důchodové nebo majetkové. Je však otázkou, zda taková kategorie daní vůbec existuje a existovat má.³¹

Tvrzení, že daň z nabytí nemovitých věcí a daň z převodu nemovitostí byly nepřímé daně, je možná příliš troufalé. Patrně řada odborníků nebude s tímto závěrem souhlasit. Nicméně jsem přesvědčen, že jsem vnesl dostatek argumentů pro to, proč tyto daně jako nepřímé být klasifikovány mohly.

Za nejproblematictější považuji charakter daně z nabytí nemovitých věcí z hlediska přenosu daňového břemene, kde je třeba přiznat, že k žádnému přenosu z jedné osoby na jinou nedochází, a to svědčí ve prospěch argumentu, že šlo o daň přímou. Domnívám se však, že lze najít argumenty pro to, že jde pouze o jiný způsob placení nepřímé daně, který se svým charakterem blíží placení přímé daně obdobně, jako je tomu u režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty, která je typickou nepřímou daní. Nicméně se tak potvrzuje hypotéza, že zařazení daně z nabytí nemovitých věcí a daně z převodu nemovitostí mezi přímé nebo nepřímé daně není zcela jednoznačné.

Skutečnost, že daň z převodu nemovitostí a daň z nabytí nemovitých věcí měly charakter nepřímých daní, nic nezmění na tom, že již nejsou součástí české daňové soustavy. V případě, že by však zákonodárce uvažoval o znovuzavedení takové nebo obdobné daně, jsem přesvědčen, že by měl velmi dobře zvažovat, jaký má charakter. Charakter daně jako daně přímé nebo nepřímé je totiž například důvodem pro označení subjektu daně jako poplatníka nebo plátce a zejména, jak jsem již uvedl výše, nepřímé daně mohou být předmětem harmonizačních snah Evropské unie. Pokud však žádná obdobná daň v budoucnu zaváděna nebude, je možné pouze „zpívat“ tuto a další labutí písni daně z nabytí nemovitých věcí, resp. daně z převodu nemovitostí.

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
bohac@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0003-4496-4699
Researcher ID: E-7658-2019
Scopus ID: 57190442375

³¹ Polemika o tom by však přesahovala cíl tohoto článku.

TAX INCENTIVISATION OF DEBT FINANCING VS. EQUITY FINANCING: PRESENT STATUS AND APPROACHES TO SOLVE THE TAX ASYMMETRY¹

RADEK HALÍČEK,² MARIE KARFÍKOVÁ³

Abstract: Historically, the cost of financing business through debt has reduced income tax paid. Financing via new equity has not. This asymmetry has not been without consequences. The high indebtedness and relative undercapitalisation of corporates creates a risk of reduced resilience to economic shocks. Some countries have introduced tax incentivisation of equity, reduced tax incentivisation of debt, or both. In June 2022, the European Commission proposed a harmonised solution: Debt Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA). All EU Member States, including the Czech Republic, should provide corporate income tax deduction for equity, whilst further limiting interest deduction, starting 2024.

Keywords: debt financing; equity financing; tax asymmetry; notional interest deduction; notional interest allowance; debt-equity bias reduction allowance; DEBRA

DOI: 10.14712/23366478.2022.43

1. INTRODUCTION

Tax law systems in developed countries have historically treated the cost of financing through debt differently from the cost of equity capital. The origin of this difference lies in the accounting treatment of the financing costs: interest on loan borrowing is an expense and as such is reported via the profit and loss account, and therefore generally affects the income tax base. Traditionally, it is an allowable expense, i.e., an item actually reducing the income tax.

In contrast, the provision of equity capital seemingly does not bear any cost accounted for as an expense affecting the profit and loss account. But there is no such thing as cost-free capital. The provider of capital expects to receive remuneration – a share

¹ This paper has been written as part of the 2022 Cooperation/LAWS programme at the Faculty of Law of Charles University.

² Radek Halíček is a PhD student at the Department of Financial Law and Financial Science of the Faculty of Law of the Charles University, Attorney-at-law and Partner at KPMG.

³ Marie Karfíková is a law professor at the Department of Financial Law and Financial Science of the Faculty of Law of the Charles University and Attorney-at-law.

of profit (a dividend), which is the economic equivalent of remuneration for providing debt financing. However, from an accounting point of view, this remuneration is not an expense for the company. As tax legislation has been traditionally linked to accounting rules, it does not regulate the cost of capital in any shape or form, and no tax allowance is recognized for the cost of capital.

This article deals with the consequences of this asymmetry in the tax treatment of debt and equity financing on the economic environment, primarily in the context of the EU single market, and the possible solutions to this interesting tax phenomenon.

The goal of this article is to explore the consequences of this asymmetry in the tax treatment of debt and equity financing on the economic environment, primarily in the context of the EU single market. The hypothesis is that the historical bias towards more favourable tax treatment of debt has had a recognizable effect on the financial decisions of businesses in terms of their debt and capital structure, and the resulting undercapitalisation may have wider economic and social implications. This interesting phenomenon is examined primarily using the research methods of deduction, induction, analysis and synthesis, including also a description and comparison of the existing standalone country approaches and a new harmonised solution put forward by the European Commission.

2. DEBT AND EQUITY FINANCING ASYMMETRIES

2.1 DEBT FINANCING

Debt financing of business activities, i.e., financing in form of a temporary provision of funds by another person against an obligation to return these funds together with a fee for their provision, is a traditional business financing instrument. One of the major advantages of debt financing compared to equity financing is the possibility to deduct, for the purposes of calculating corporate income tax, the fee paid to the financing provider. This deduction has significant economic value in relation to the remuneration for the financing. No equivalent deduction is available for income tax purposes for the remuneration for provided equity capital, in form of payment of profit shares or dividends.

Many corporations therefore find it economically attractive to finance their development with a minimum of equity and the highest possible level of debt financing, which can be provided to them by financial institutions via standard credit financing, by bond or note holders upon the issuance of securities, or by other professional institutions such as factoring and leasing companies. However, owners of corporations themselves can also provide financing through debt rather than through the provision of equity, precisely because of the significant tax advantages of such financing.

An excessive debt burden can significantly reduce a corporation's payable income tax. With cross-border financing, this may result in a virtual shift of profit from the country in which business is carried out to the country in which the creditor is based. This may lead to a fiscally significant reduction in the tax revenue of the country in

which the debtor is otherwise successfully doing business. Hence, already during the period between the 1970s to the 1990s, many economically developed countries started to limit the deductibility of excessive debt financing to discourage the low capitalisation of companies. These limitations became known as thin capitalisation rules.⁴

In the last few years, more sophisticated rules limiting the deduction of excessive debt financing costs for income tax purposes have been developed, often coordinated by the Organisation for Economic Cooperation and Development, e.g., under the Action Plan to Combat Base Erosion and Profit Shifting⁵ or directly imposed, such as by the EU's supranational legislation, e.g., the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD).⁶ These new rules either further restrict the possibility to deduct remuneration for excessive debt financing or, in some cases, tie the deductibility criteria to the tax treatment of this remuneration applied by the counterparty to the debt financing arrangement in another country. At the same time, cooperation between tax administrations has increased through new procedural tools such as the automatic exchange of information reported by financial institutions under the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information⁷ or reporting of certain types of cross-border arrangements and structures under the Directive on Mandatory Automatic Exchange of Information in relation to Reportable Cross-Border Arrangements.⁸

In the Czech Republic, corporations encountered new restrictions on the deduction of debt financing costs in 2020, due to the implementation of the European Anti-Tax Avoidance Directive, which also deals with financing provided by unrelated parties. The new regulation introduced, among other things, a maximum interest expense deduction equal to 30% of a company's earnings before interest, taxes, and depreciation (EBIT-DA) or 80 million Czech crowns, whichever is higher.⁹ The concept of determining the maximum deductible financing costs regardless of a company's equity was a significant addition to the Czech tax system, where the thin capitalisation rules previously generally only limited interest deductions exceeding a certain multiple of the debtor's equity.¹⁰

⁴ In Czech tax law, thin capitalisation rules are set out in section 25 w) of the Income Taxes Act, no. 586/1992 Sb., as subsequently amended. They generally limit the deduction of interest on loans provided by related parties to the value of debtor's equity multiplied by four.

⁵ OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* [online]. Paris: OECD Publishing, 2013 [cit. 2022-06-20]. Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1.

⁶ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, subsequently amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 (the "Anti-Tax Avoidance Directive" or "ATAD"). Online available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=cs> and <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&qid=1656842723272&from=EN>.

⁷ More information about the automatic exchange of information is available at, e.g., <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>.

⁸ Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards the mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, ST/7160/2018/INIT. *Official Journal of the European Union* [online]. L 139/1. 5.6.2018 [cit. 2022-06-20]. Available at: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2018.139.01.0001.01.ENG&toc=OJ:L:2018:139:TOC.

⁹ Section 23 e) of the Income Taxes Act, no. 586/1992 Sb., as subsequently amended.

¹⁰ Section 25 w) of the Income Taxes Act, no. 586/1992 Sb., as subsequently amended.

2.2 CHOICE OF CAPITAL OR CREDIT FROM AN ECONOMIC POINT OF VIEW

The commercial law of most market economy countries imposes very few requirements on a company's registered capital. The amount of equity is often not regulated at all, or only by limiting the company's ability to distribute profits or, indirectly, by requiring the company to deal with an accounting loss. Special rules usually apply to companies incorporated with a public offering of shares, banks, insurance companies, and other regulated entities. Companies seeking to list their shares on a stock exchange may also be subject to stock exchange requirements for their minimum capitalisation.

From a purely economic point of view, the choice as to whether a business should seek corporate financing in the form of capital or debt is primarily influenced by factors such as estimates of future market trends, the duration of planned investments, the composition of assets, financial plans, and tolerance of risk. There is generally no "normal" debt/equity ratio for companies.¹¹ However, in some sectors we can trace a trend towards a typically similar level of debt burden. To illustrate, below are the debt/equity ratios of several publicly traded companies in the United States:¹²

Sector	Debt/equity ratio (median)
software	1.45
pharmaceuticals	11.80
sports goods	34.19
motor vehicles	65.70

Part of the debt financing is provided by the companies' shareholders themselves, in some cases because for regulatory or other reasons they cannot provide capital of their own, but usually because providing credit is more beneficial to the shareholders and the company as a whole.

An economic (non-tax) reason for a higher level of indebtedness of a company is often the legally simpler mechanism for granting debt and obtaining its repayment compared to the provision of capital, the avoidance of stamp or capital duties existing in a number of countries, or the limitation of foreign exchange rate differences.¹³ Another important non-tax factor is the measurement of the performance of the investment using the return on capital employed indicator (ROE), which requires the highest possible return on investment per unit of capital employed. Each additional unit of capital provided reduces the performance of the investment.

¹¹ PILTZ, D. International aspects of thin capitalisation: General Report. In: *Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXIb, subject II*. The Hague: Kluwer Law International, 1996, p. 90.

¹² *Ibid.*, p. 91.

¹³ A loan can usually be provided in the currency of the creditor's country or another currency. Capital contributions may be limited to the local currency. PILTZ, *c. d.*, p. 92.

2.3 IMPACT OF TAX LEGISLATION ON THE PREFERENCE FOR DEBT OVER EQUITY

However, the most decisive influence affecting the choice of whether a shareholder grants a loan instead of equity capital is usually their different tax treatment. For the recipient of the loan (the borrower), a loan results in an expense generally deductible from the income tax base; for the provider of the loan (lender), the interest is taxed. The provision of equity capital gives rise neither to an expense nor to a tax deduction for the recipient; the provision of equity capital is “rewarded” by the payment of a profit share (dividend), but which is not deductible. The profit share (dividend) received by the recipient is generally subject to tax but may also be tax exempt.¹⁴

From the point of view of the recipient of credit or equity capital, a preference for credit is clear as it reduces its tax burden.¹⁵ From the combined perspective of the lender and the borrower, a loan is often more advantageous overall, particularly where the income tax rate in the lender’s country is lower than the income tax rate in the borrower’s country, or where the lender reports tax losses from other activities available to offset against the interest income.¹⁶ Even if the provision of a loan has a neutral overall impact, this option may still be more tax efficient than the provision of capital. Indeed, the exemption of profit shares (dividends) received often has certain negative implications for the provider of equity capital, such as limiting the deduction of interest paid by the equity provider on its own borrowing.

2.4 CONSEQUENCES OF ASYMMETRY IN THE TAX TREATMENT OF DEBT AND CAPITAL

The persistent incentivisation of debt financing due to the more favourable tax treatment of related costs is not without consequences for the overall capital structure of the business sector. According to the European Commission and the OECD,¹⁷ the high indebtedness of corporates and their relative undercapitalisation creates a risk

¹⁴ In many countries, dividends received are exempt from tax. In Czech tax law, see section 19 ze) of the Income Taxes Act, no. 586/1992 Sb., as subsequently amended.

¹⁵ SOMMERHALDER, R. Approaches to Thin Capitalisation. *European Taxation*. 1996, Vol. 36, No. 3, pp. 92–96.

¹⁶ PILTZ, c. d., p. 97.

¹⁷ E.g., European Commission. Annual Growth Survey 2016: strengthening the recovery and fostering convergence [online]. 26.11.2015 [cit. 2022-06-20]. Available at: https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/ags2016_annual_growth_survey.pdf; OECD. *How to restore a healthy financial sector that supports long-lasting, inclusive growth?* [online]. OECD Economics Department Policy Notes, No. 27. Paris: OECD Publishing, 2015 [cit. 2022-06-20]. Available at: <https://www.oecd.org/economy/How-to-restore-a-healthy-financial-sector-that-supports-long-lasting-inclusive-growth.pdf>; Financial Stability Board. Corporate Funding Structures and Incentives: final report [online]. Basel, 28.8.2015 [cit. 2022-06-20]. Available at: <https://www.fsb.org/wp-content/uploads/Corporate-funding-structures-and-incentives.pdf>. Also, European Commission. Action Plan on Building a Capital Markets Union. In: *EUR-Lex: Access to European Union Law* [online]. 30.9.2015 [cit. 2022-06-20]. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0468>; or European Commission: Tax Reforms in EU Members States 2014: tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. *European Economy* [online]. 2014, No. 6 [cit. 2022-06-20]. Available at: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2014/pdf/ee6_en.pdf.

of reduced resilience to financial market turbulence such as the massive global financial crisis that followed the collapse of Lehman Brothers in 2008. The possible insolvency of firms during an economic crisis and their forced restructuring may then trigger significant social costs in terms of employment.

This topic has become even more relevant over time, especially in view of the pandemic situation of the last two years. In 2020, the total debt of non-financial corporations in the Member States reached almost EUR 15 trillion, representing 111% of the EU's gross domestic product.¹⁸

Another effect is a reduction in the growth and strength of organised capital exchanges, which are an important part of the capital market, especially for young and innovative companies whose access to debt financing is limited in the early stages of their development (e.g., because of the short history of the company or the absence of sufficient collateral for the loan commitment).

3. TACKLING THE ASYMMETRY

3.1 NON-HARMONISED APPROACH AT STATE LEVEL

In the recent past, some European countries have taken measures to reduce debt-equity financing asymmetries and to promote increased capitalisation of domestic companies. Most of these models have been based on allowing a deduction from a company's tax base of a notional cost of remuneration for providing equity capital as an analogy to the traditional deduction of interest expense for debt financing. The first such country was Belgium in 2006, followed by Portugal in 2008, Italy in 2011 (with a significant temporary increase in the notional deduction rate in 2021), Cyprus in 2015, Malta in 2018, and Poland in 2019.¹⁹

3.2 BELGIUM²⁰

Belgium provides for the possibility of deducting notional interest on capital at the average rate applicable to 10-year government treasury bills in July, August, and September of the year preceding a particular fiscal year. The maximum interest may

¹⁸ Press release by the European Commission dated 11 May 2022 (European Commission. Corporate taxation: Commission proposes tax incentive for equity to help companies grow, become stronger and more resilient. In: *Commission proposes tax incentive for equity* [online]. 11.5.2022 [cit. 2022-06-20]. Available at: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_22_2884).

¹⁹ FLAMANT, E. – GODAR, S. – RICHARD, G. *New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation* [online]. EU Tax Observatory, 2021 [cit. 2022-06-21]. Available at: <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/11/EU-Tax-Observatory-Report-3-Tax-Competition-November-2021.pdf>.

²⁰ CRUYSMANS, G. Corporate Income Tax, Incentives, Notional interest deduction. In: *Belgium – Corporate Taxation sec. 1., Country Tax Guides IBFD* [online]. [cit. 2022-06-21]. Available at: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_be_s_1.

not exceed 3%, whereas the year-on-year increase or decrease in the interest rate may not exceed 1%. In 2022, the rate is 0%. Small and medium-sized businesses may use a rate of 0.443%.

Previously, the basis for the determination of notional interest was total equity as reported in the accounts at the end of the preceding accounting year. From 2018 onwards, the basis is the increase in net equity over the last five years.

Until 2013, the unused portion of the notional interest deduction could be carried forward to the next seven accounting periods if certain conditions were met. This option was abolished.

Belgian legislation contains several anti-abuse measures specifically aimed at the deduction of notional interest. e.g., no deduction is possible for capital contributions made by related persons if these are financed through a loan on which interest was tax-deductible for the contributor.

3.3 ITALY²¹

Italy permits the deduction of notional interest at a fixed rate of 1.3% of the net equity increase compared to the balance as at 31 December 2010. Profit distributed to shareholders reduces the net capital increase. The basis for calculating notional interest is also reduced by the result of certain intra-group transactions. It is possible to carry forward the deduction of notional interest to future years under certain conditions.

3.4 CYPRUS²²

Cyprus allows for the deduction of notional interest on fully paid-up registered capital and share premium introduced on or after 1 January 2015. From 2020, the amount of notional interest has been set at the rate of a 10-year government bond issued in the country in which the capital is invested, plus 5%. If the government of that country has not issued a government bond by 31 December of the previous year, the reference rate shall be the Cypriot government bond rate plus 5%. The notional interest deduction shall not exceed 80% of a company's taxable profits (before the deduction of such interest).

²¹ SILVANI, C. Corporate Income Tax, Deductions, Other deductions, Miscellaneous. In: *Italy – Corporate Taxation sec. 1., Country Tax Guides IBFD* [online]. [cit. 2022-06-21]. Available at: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_it_s_1.

²² TALLOTIS, A. Corporate Income Tax, Deductions, Other deductions, Notional interest deduction. In: *Cyprus – Corporate Taxation sec. 1., Country Tax Guides IBFD* [online]. [cit. 2022-06-21]. Available at: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_cy_s_1.

3.5 MALTA²³

In Malta, a deduction of notional interest is generally available for capital not invested in securities, interest-free loans, and assets with related income exempt from tax.

The interest rate is derived from the rate of long-term Maltese government bonds, plus 5%.

3.6 POLAND²⁴

From 1 January 2019, taxpayers in Poland can deduct notional interest from the tax base on capital contributions and retained earnings, except for contributions and retained earnings intended to cover company losses. This is subject to the condition that these capital items will not be refunded or paid out for at least three years. The interest rate is based on the reference rate of the National Bank of Poland at the end of the previous calendar year plus 1%. The deduction may not exceed PLN 250,000 (approx. EUR 53,000).

From 1 January 2021, deductions are disallowed for activities that have no economic justification and whose only motivation is to obtain this deduction for tax purposes.

3.7 PORTUGAL²⁵

Small and medium-sized businesses in Portugal are entitled to a deduction of notional interest at a fixed rate of 7% on the capital generated by contributions or the capitalisation of receivables, up to a maximum of EUR 2 million. The capital must not be reduced in the following five years, otherwise the part of the deduction used plus 15% must be taxed.

4. EFFORT BY THE EUROPEAN COMMISSION TOWARDS A HARMONISED SOLUTION

Having identified the risk of instability of the economic environment within the single market resulting from the excessive incentivisation of debt financing,²⁶ the Europe-

²³ TORREGIANI, C. Corporate Income Tax, Deductions, Other deductions, Notional Interest Deduction Rules. In: *Malta – Corporate Taxation sec. 1., Country Tax Guides IBFD* [online]. [cit. 2022-06-21]. Available at: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_mt_s_1.

²⁴ OLEJNICKA, M. Corporate Income Tax, Deductions, Other deductions, Notional interest. In: *Poland – Corporate Taxation sec. 1., Country Tax Guides IBFD* [online]. [cit. 2022-06-21]. Available at: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_pl_s_1.

²⁵ OLIVEIRA EVERAERT, G. J. Corporate Income Tax, Incentives, Incentives under national legislation, Notional deduction for SMEs. In: *Portugal – Corporate Taxation sec. 1., Country Tax Guides IBFD* [online]. [cit. 2022-06-21]. Available at: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_pt_s_1.

²⁶ In Action Plan on Building a Capital Markets Union or the proposal for Common Consolidated Corporate Tax Base, recently in Communication on Business Taxation for the 21st Century dated 18 May 2021 European Commission. Communication on Business Taxation for the 21st Century. In: *Taxation and Customs Union* [online]. 18.5.2021 [cit. 2022-06-20]. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs

an Commission decided to pursue a harmonised solution. In June 2021, the commission published a draft plan for a future Debt-Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA) initiative.²⁷ The commission pointed to the continuing problem of asymmetry of the regime of debt and equity financing,²⁸ and the attempt of six Member States to address the matter on a local level.

The European Commission pointed out two principal approaches to the problem of the asymmetry of the tax regime of debt and equity financing. The first – the simplest one – is to disallow any deduction for interest expense on debt financing. This would completely abolish the asymmetry arising from the existing incentivisation of debt financing. The other approach is to allow a deduction for a notional interest representing the economic cost of equity financing as a balancing act.

In the latter approach, notional interest can be computed based on (i) all of the equity financing, (ii) new equity financing, i.e., additions (increases) over the time, or (iii) the whole volume of equity and debt financing, which would enable the introduction of a unified tax deduction combining the debt and equity allowances in one.

The latter approach is similar to the approach already considered in the works on the proposal of the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB),²⁹ where three variants were contemplated: ACE (Allowance of Corporate Equity), AGI (Allowance of Growth and Investment), and ACC (Allowance of Corporate Capital).³⁰

4.1 ALLOWANCE OF CORPORATE EQUITY (ACE)

This option involves a deduction from the tax base of an amount corresponding to a defined return on capital, usually set at a risk-free rate, e.g., of State treasury bonds. This perspective does not put the debt and equity financing on an equal

/communication-business-taxation-21st-century_en). For a technical analysis of available solutions, see European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union – STUTZENBERGER, K. – NICOLAY, K. – SPENGLER, C. et al. *The effects of tax reforms to address the debt-equity bias on the cost of capital and on effective tax rates: final report* [online]. Luxembourg: Publications Office, 2016 [cit. 2022-06-20]. Available at: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/577384>.

²⁷ European Commission. Debt-equity bias reduction allowance (DEBRA) [online]. 14.6.2021 [cit. 2022-06-20]. Available at: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12995-Debt-equity-bias-reduction-allowance-DEBRA-_en.

²⁸ The Commission referred to the European system of accounts, which defines equity as “a financial asset that is a claim on the residual value of a corporation, after all other claims have been met”. The system also points out the difference between debt and equity: “Raising equity capital through the issue of shares is a way of raising funds. In contrast to loan capital, equity capital does not give rise to a liability that is fixed in monetary terms and does not entitle the holders of shares of a corporation to a fixed or predetermined income.” (European Commission. *European system of accounts: ESA 2010* [online]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013 [cit. 2022-06-24]. Available at: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5925693/KS-02-13-269-EN.PDF/44cd9d01-bc64-40e5-bd40-d17df0c69334>).

²⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0683&qid=1656169973606>. This proposal is no longer being pursued and has been replaced with a new initiative BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation).

³⁰ European Commission. Impact Assessment accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CC(C)TB). In: *EUR-Lex: Acces to European Union Law* [online]. 25.10.2016 [cit. 2022-06-20]. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52016SC0341>.

footing as the deduction for the actual cost of debt will always be higher due to the risk premium. This option is usually complemented with anti-avoidance measures to prevent the cascading of the deduction along the ownership structure in an intra-group setting.

4.2 ALLOWANCE OF GROWTH AND INVESTMENT (AGI)

This is a similar option; however, the allowance is not based on a company’s equity as a static value but rather on its increase over a defined time period. For example, the basis may be a marginal increase in equity over the period of ten years. Only this new equity then benefits from a notional interest deduction.

4.3 ALLOWANCE OF CORPORATE CAPITAL (ACC)

This option provides a level playing field for debt and equity financing. The interest deduction on debt financing is abandoned as there is only a single deduction based on the total volume of debt and equity. A single rate is applied. Its basis may be either the static value of debt and equity or their increase over a defined time.

The following provides a useful summary of the pros and cons of the three variants of a notional deduction for equity:³¹

Variant	Pros	Cons
ACE	<ul style="list-style-type: none"> • practical experience (six Member States have unilaterally adopted similar provisions) 	<ul style="list-style-type: none"> • narrower corporate income tax base, resulting in revenues losses for the State budget (unless accompanied by tax rate increase) • potential need to increase corporate income tax rates to compensate revenue loss • delicate balance between potential corporate income tax rate increases and a welfare creation • full financing neutrality for ACE and AGI is achieved only if the rate equals the market interest rate

³¹ The summary is based on information provided by the European Commission in document “Impact Assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)”, dated 25 October 2016, in particular Section 5.3 Addressing the debt bias, Section 5.3.4 Debt bias preferred option and Table 12: Assessment of impacts of debt-bias options, as summarised by KPMG’s EU Tax Center. See European Commission. Impact Assessment accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CC(C)TB). In: *EUR-Lex: Acces to European Union Law* [online]. 25.10.2016 [cit. 2022-06-20]. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52016SC0341&from=EN>.

AGI	<ul style="list-style-type: none"> • approach to profit taxation that does not distort investment and financing decisions • reduced tax planning opportunities (as compared to ACE and ACC) • more level playing field for domestic and multinational companies • lower revenue losses than the ACE • in EC’s opinion, Italy’s ACE (similar to AGI) has proven quite successful 	<ul style="list-style-type: none"> • as above (ACE cons) • potentially more burdensome from a compliance and administrative costs perspective
ACC	<ul style="list-style-type: none"> • approach to profit taxation that does not distort investment and financing decisions • achieves full financing choice neutrality (irrespective of the defined notional interest rate) 	<ul style="list-style-type: none"> • no practical experience (no Member State has implemented it so far)

All three options always need to be complemented by anti-avoidance measures. These may include a general denial of deductions when an economic substance is not present, where old equity is “repackaged” as new equity, or if related parties within a group attempt to achieve a repeated deduction for the same amount of capital.

5. A HARMONISED SOLUTION

5.1 DEBRA PROPOSAL

On 11 May 2022, the European Commission published³² its proposal for the Directive providing for a Debt-Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA).³³ This proposal follows up on the work that previously analysed possibilities for reducing excessive incentivisation of debt financing and providing a level playing field for equity and debt, to motivate EU companies to employ more equity funding, thus providing a more stable capital footing for the EU economy. It proposes to allow a deduction for notional interest on equity (or more precisely, on increases to equity). At the same time, the allowance for a deduction of interest on debt financing should be subject to further restrictions. The proposal also introduces special anti-abuse measures to discourage artificial structures designed to benefit from the new allowance.

³² European Commission. Corporate taxation: Commission proposes tax incentive for equity to help companies grow, become stronger and more resilient. In: *Commission proposes tax incentive for equity* [online]. 11.5.2022 [cit. 2022-06-22]. Available at: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_22_2884

³³ Proposal for a Council Directive on laying down rules on a debt-equity bias reduction allowance and on limiting the deductibility of interest for corporate income tax purposes, 2022/0154 (CNS) [online]. 11.5.2022 [cit. 2022-06-22]. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-05/COM_2022_216_1_EN_ACT_part1_v6.pdf.

5.2 NOTIONAL INTEREST ALLOWANCE

The basis for the computation is the difference between net equity at the start and at the end of the tax year. Net equity is the difference between the company's equity and the total tax value of its participations in the capital of associated companies (and its own shares). Equity includes paid-up capital, a share premium, a revaluation reserve, other equity reserves, and retained earnings (profits or losses carried forward).

The calculated increase in the net equity is then multiplied by a reference interest rate. The rate is based on the ten-year risk-free interest rate for a particular currency increased by a risk premium of 1% (1.5% for small and medium-sized companies). The commission will have the authority to modify the level of such a premium.

The result of this computation is a notional interest, which can be deducted in the year of the increase in a company's equity and the following nine tax years. The deduction is subject to an upper limit cap at the level of 30% of the company's earnings before interest, taxation, and depreciation allowance (EBITDA). If this limit is exceeded, the unused allowance can be carried forward to the following five tax years. If the company does not have enough taxable profit in the given year, the carry forward is unlimited in time.

Any additional increase in net equity allows an additional notional interest deduction. On the other hand, a decrease in net equity will result in the taxation of a corresponding amount of notional interest. The proposal provides certain limited exemptions from this rule.

5.3 ANTI-ABUSE MEASURES

The proposal intends to disallow the deduction of notional interest if the increase in net equity results from intra-group loans or intra-group transfers of participations, activities, or cash contributions, unless it can be demonstrated that these transactions have an economic rationale and do not lead to a double deduction. Also, no deduction is generally possible for new equity which has been created by converting old equity (already existing in the group) through reorganisation.

5.4 LIMITATION OF DEDUCTIBILITY OF INTEREST ON DEBT FINANCING

To provide an even more level playing field for equity and debt, and a certain protection of Member State budgets (as otherwise a new equity deduction would clearly result in reduced tax revenues), the proposal intends to introduce a new limitation in the deduction of exceeding borrowing costs, i.e., the difference between interest paid to creditors less interest received from borrowers as defined in ATAD. The interest deduction should be limited to the lower of 85% of the exceeding borrowing costs and the ATAD-based interest allowance. This would typically represent an additional decrease in the interest deduction of 15% compared to the current regime (assuming full deductibility under ATAD rules). The difference between the DEBRA-based limit and

the ATAD-based limit would be carried forward to the following tax periods (or back if a carry-back is possible in the particular Member State).

5.5 APPLICATION

The new rules should apply to corporate taxpayers in the Members States and EU-based permanent establishments of companies from third countries. Certain financial institutions will be exempt from the new rules.

The directive should come into effect on 1 January 2024. The Member States that currently apply a notional interest allowance could opt to defer the application of the harmonised rules for up to ten years.

5.6 PROBLEMATIC AREAS

The most important area for the business community will likely be the anti-abuse provisions, their concrete implementation in individual Member States, and above all, their practical application. The direction of travel in terms of providing the new deduction only where economically substantiated is clearly articulated by the proposal, but the impact on real life financing scenarios in business practice remains to be seen.

For foreign investors conducting business activities in a Member State through merely a permanent establishment³⁴ instead of a subsidiary, the application of the new allowance will depend highly on the level of equity to be considered when applying the new rules. However, permanent establishments normally do not have any formal equity, as there is only one: that of the headquarters, i.e., of the legal entity operating through such a permanent establishment. Part of this equity may effectively be attributable to the business activities performed in the permanent establishment, but its actual value may be difficult to assess. Even if there is a legal structure around a permanent establishment in the form of a registered branch preparing accounts and financial statements including balance sheets based on the requirements of local accounting legislation, the formally reported equity may significantly differ from the equity actually allocated to the business activities of the branch. The proposal clearly confirms the application of the new allowance to permanent establishments operating in EU Member States but provides little insight in how to apply the new rules in terms of the identification of the qualifying equity.

In several areas, the application of the new rules creates an interpretation conflict with the ATAD rules or other technical issues. One of these issues being currently discussed is a proposal for the optional application of the notional interest deduction for equity by a taxpayer, in connection with the application of the corresponding restrictions on the interest deduction on debt financing. Another one relates to the disadvantaging

³⁴ A permanent establishment is solely a tax concept, which may not have any formal legal status or form in the particular country. The OECD defines it as “*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*” (OECD. *Articles of the Model Convention with respect to taxes on income and capital* [online]. Paris: OECD Publishing, 2017 [cit. 2022-06-30]. Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page33).

of sectors where debt financing prevails for historical or economic reasons, e.g., aircraft leases, where the very high asset value of the aircraft precludes the quick and massive replacement of debt financing with equity.

The ATAD-DEBRA co-existence and co-application allows for numerous technical discussions. For example, the carry forward of exceeding borrowing costs under ATAD is time-unlimited, but DEBRA provides a time limit in Article 4(1): “*Member states shall ensure that the taxpayers may carry forward, for a maximum of 5 tax periods, the part of the allowance on equity which exceeds 30% of EBITDA in a tax period.*”

A conceptual issue of the DEBRA proposal is that it attempts to harmonise the tax treatment of equity and debt among Member States only on the side of the recipients of equity or debt, i.e., from the perspective of a deduction of actual or notional costs for income tax purposes. However, the corresponding tax treatment on the side of the provider of capital or debt remains largely unharmonised. The individual EU States have different approaches to the taxation of interest and dividends received by corporations in their territory. DEBRA will bring a coordinated approach to the deduction of the cost of financing, but its taxation in the hands of the finance providers will continue to be governed primarily by the Member States’ tax policies.

6. CONCLUSION

The asymmetry of the tax regime of debt and equity financing has become a major topic of tax policy discussions across EU Member States. The resilience of the economic environment against possible shocks like the recent pandemic or the current energy crisis represents a key argument against the continuation of the incentivisation of debt financing as it may lead to the undercapitalisation of EU businesses.

Therefore, it should be expected that the last initiative resulting in the DEBRA proposal will gain significant support among the Member States, especially if the impact of the new equity allowance on the Member States’ tax revenues can be mitigated by a corresponding reduction in the debt financing allowance. The experience of six Member States in the active management of the balance of both these instruments and their tax budgets will certainly contribute to an accelerated discussion about harmonised rules based on the DEBRA proposal. The Czech Republic will likely play an important role in this process as the technical evaluation of feedback on the DEBRA proposal will take place under the Czech EU presidency in the second half of 2022.

JUDr. Ing. Radek Halíček
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
rhalicek@kpmg.cz
ORCID: 0000-0001-6806-1764

prof. JUDr. Marie Karfiková, CSc.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
karfikov@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-5655-7858

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*

WOJCIECH MORAWSKI¹

Abstract: This article deals with whether the most recent version of the OECD Commentary should be used when interpreting a double taxation convention or the version that was in force at the time the tax treaty was concluded. The author generally prefers the second position. He rejects the dynamic interpretation of the tax treaty because of the risk of violating democratic standards, *inter alia*, the decisive role of the parliament in the process of creating tax law.

Keywords: OECD; double taxation convention; OECD Commentaries

DOI: 10.14712/23366478.2022.44

1. INTRODUCTION

In the practice of interpreting double taxation conventions, the OECD Commentary² undoubtedly plays a key role. However, the content of this instrument is evolving. As a result, it can be helpful when dealing with new emerging problems. These problems sometimes arise from changes in technology rather than the recognition that the previous version of the OECD Commentary is flawed.

While changes to the OECD Commentary are inevitable, they do generate practical problems. The obvious question arises: Which version of the OECD Commentary

* The article is, *inter alia*, the result of research carried out under the grant funded by the National Science Centre (Poland), No. 2019/35/B/HS5/00554, “Interpretation of tax law in the context of passing time”.

¹ Ph.D., Professor at the Nicolaus Copernicus University (UMK), Head of the Department of Public Finance Law and Chairman of the Council for the Discipline of Legal Sciences at UMK in Toruń (Poland), member of the State Examination Commission for Tax Advisers.

² Strictly formally, the so-called OECD Commentary is part of the *Model Tax Convention on Income and on Capital (MC OECD)*. The publication is available online in English and French: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419. Its translations into numerous languages are available, including Polish (*Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, Warsaw: Wolters Kluwer Polska – the last published version is the abridged version of 15 July 2014) and Czech (*Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze*, Translated by NERUDOVÁ, D. – ŠIMÁČKOVÁ, K. Prague: Wolters Kluwer ČR, 2009, pp. 431).

should be used? Is it the version from the date of the conclusion of the double taxation convention that matters or the version from the date on which the taxable event occurred. Perhaps the version from the date on which an authority or court decides on the tax treatment of a particular transaction? In theory, the answer to this question should not matter, since neither the double tax convention nor the OECD Model Convention changes. Unfortunately, in practice, a change in the OECD Commentary may result in a change in the tax treatment of a particular type of transaction. This means that determining the version of the OECD Commentary relevant to the interpretation of the double tax convention is important to the taxpayer. However, this problem has more than a purely practical dimension. It can be seen in the context of the tax law sources – Can the OECD Commentary change tax law?

The title problem should be analysed not only based on the views of tax law doctrine. It is also necessary to consider it in the context of the constitutional standards of democratic states. Therefore, it is important to analyse the case law of tax courts.

2. LEGAL STATUS OF THE OECD COMMENTARY

The status of the OECD Commentary is a contentious issue in doctrine and case law in many countries.³ The OECD recommends the use of the OECD Commentary in the application and interpretation of double taxation conventions⁴ based on MC OECD.⁵ There is no doubt in the doctrine of public international law that recommendations are acts that do not have a binding character.⁶ This does not necessarily imply a complete disregard of the significance of the OECD Commentary, as a “soft commitment” of a state to a certain behaviour can be derived from a recommendation. The basis for its derivation is usually sought in general principles of international law, such as those of good faith or effectiveness.⁷ Some authors have gone further and indicated that non-compliance with a recommendation constitutes an example of *abuse of right*.⁸

The basis for the application of the OECD Commentary is usually sought in the rules on the interpretation of international agreements, which are currently codified

³ See the classic collection of studies on this topic: DOUMA, S. – ENGELEN, F. (eds.). *The Legal Status of the OECD Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2008; or ERASMUS-KOEN, M. – KOEN, F. – DOUMA, S. *Legal Status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Law. Bulletin for International Taxation*. 2007, Vol. 61, No. 8, pp. 339–352.

⁴ Next: DTC.

⁵ OECD. Appendix: Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and Capital. In: *Model Tax Convention (Full version)* [online]. Paris: OECD Publishing, 2019 [cit. 2022-08-20]. Available at: <https://doi.org/10.1787/8027dfcc-en>.

⁶ BLOKKER, N. *Skating on Thin Ice?: on the Law of International Organizations and the Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention*. In: DOUMA, S. – ENGELEN, F. (eds.). *The Legal Status of the OECD Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 18.

⁷ PROKISCH, R. in: VOGEL, K. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. London: Kluwer Law International, 1997, pp. 44–45; MALICKA, M. – ZALASINSKI, A. *The Role of the Official Commentary on the OECD Model Convention in the Interpretation of Double Taxation Conventions Based on the Model. Tax Law Quarterly*. 2005, No. 4, p. 99.

⁸ ENGELEN, F. *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries of the OECD Model. Bulletin for International Taxation*. 2007, No. 8, p. 106.

in the Vienna Convention on the Law of Treaties.⁹ However, there is no consensus as to which provision forms this basis. One can encounter, *inter alia*, the view that the OECD Commentary is a clarification of the ordinary sense of words referred to in Article 31(1) of VCLT.¹⁰ This concept is based on a specific approach to understanding the concept of “ordinary meaning”, which is supposed to break away from what we understand as “ordinary meaning”. Ordinary meaning would have to be equated with specialised meaning. In contrast, some authors have sought a basis for referring to the OECD Commentary in Article 31(4) of VCLT.¹¹ Another approach is to treat the OECD Commentary as “context” within the meaning of Article 31(2) VCLT.¹²

One can also encounter the view that the OECD Commentary constitutes a supplementary means of interpretation within the meaning of Article 32 of VCLT. The Commentary would constitute a type of preparatory work that has either been prepared by the parties to the treaty or at least is well known to them.¹³ However, such a qualification would significantly diminish the role of the OECD Commentary, as it would only be used when other means fail.¹⁴

It is possible to encounter views that detract somewhat from the search for the specific provision of VCLT that the OECD Commentary was intended to invoke and return to certain principles of legal reasoning, such as the principles of *estoppel* or *acquiescence* and the principle of protecting legitimate expectations. According to the Anglo-Saxon principle of *estoppel*, if one has adopted a certain practice of action that others have accepted, the former cannot then demand a change in that practice on the grounds that it is illegal. The principle of *acquiescence* is the concept of tacit *acquiescence*; that is, when one entity makes a certain position or claim to another entity and the latter does

⁹ In Poland published in: *Journal of Laws*. 1990, No. 74, item 439 – cited further as “Vienna Convention” or “VCLT”. English version available at: https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf.

¹⁰ PROKISCH, *c. d.*, p. 44; REIMER, E. Tax Treaty Interpretation in Germany. In: LANG, M. (ed.). *Tax Treaty Interpretation*. The Hague – London – Boston, Wien: Kluwer Law International, Linde Verlag, 2001, p. 135.

¹¹ “A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended”, see AVERY JONES, J. The Binding Nature of the OECD Commentaries from the UK Point of View. In: DOUMA, S. – ENGELLEN, F. (eds.). *The Legal Status of the OECD Commentaries*. Amsterdam: IBDF, 2008, p. 161.

¹² HELMINEN, M. Tax Treaty Interpretation in Finland. In: LANG, M. (ed.). *Tax Treaty Interpretation*. The Hague – London – Boston, Wien: Kluwer Law International, Linde Verlag, 2001, p. 83; BIZIOLI, G. Tax Treaty Interpretation in Italy. In: LANG, M. (ed.). *Tax Treaty Interpretation*. The Hague – London – Boston, Wien: Kluwer Law International, Linde Verlag, 2001, pp. 217–219; SOLER ROCH, M. T. – RIBES RIBES, A. Tax Treaty Interpretation in Spain. In: LANG, M. (ed.). *Tax Treaty Interpretation*. The Hague – London – Boston, Wien: Kluwer Law International, Linde Verlag, 2001, pp. 309–311; MORAWSKI, W. Metody wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – znaczenie Modelu Konwencji OECD i Modelu Konwencji ONZ. *Przegląd Podatkowy*. 2011, No. 7, p. 56.

¹³ VOGEL, K. – PROKISCH, R. General Report. In: *Cahiers de Droit Fiscal International. Studies on International Fiscal Law by the IFA. Vol. LXXVIIIa: Interpretation of Double Taxation Conventions*. The Hague: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, p. 74; DÖRR, O. – SCHMALENBACH, K. (eds.). *Vienna Convention on the Law of Treaties: a Commentary*. 2nd ed. Berlin: Springer, 2018, pp. 621–623.

¹⁴ VOGEL, K. The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. 2000, No. 12, p. 615. Meanwhile, in practice, reaching for the OECD Commentary is the beginning, not the end, of treaty interpretation.

not object within a reasonable time, tacit acceptance of the first entity's proposal is presumed.¹⁵

Polish courts,¹⁶ as well as courts in many other countries,¹⁷ are rather cautious in their opinions on the issue under analysis, limiting themselves to stating that the OECD Commentary is not a source of law but might be helpful in interpreting double taxation conventions. The Czech courts, however, boldly express the view that the OECD Commentary is a complementary means of interpretation.¹⁸

It is difficult to identify a strong reason for assuming that the OECD Commentary is binding.¹⁹ It is a useful means of interpretation but not a source of law. To regard it as a binding document would be unacceptable from the viewpoint of the constitutional standards of most democratic countries in the world. This is because law (especially tax law) is usually created by the parliament. The parliament also influences the conclusion of international conventions.²⁰ Meanwhile, the OECD Commentary is the result of the work of the OECD, in which representatives of the governments of the member states are active. "The clerical factor" cannot, therefore, determine the *de facto* creation of tax law instead of the parliament.²¹

The issue of the effect of the OECD Commentary's amendment on the practice of interpreting double taxation conventions must be seen primarily in the context of the issue of the legal value of the OECD Commentary. The resolution of whether the OECD Commentary has a binding character is expected to impact the perception of the issue of the effect of the OECD Commentary's amendment. The binding nature of the OECD Commentary makes it similar to a classical source of law. This would entail the adoption of classical principles of law application, such as the prohibition of retroactivity.

Accepting that we are dealing with a change in the interpretation of the law opens the door to a discussion of its implications.

3. AMENDING THE COMMENTARY – CHANGING AN INTERPRETATIVE VIEW OR MAKING LAW?

The OECD Commentary is formally interpretative in nature. It thus constitutes "only" a clarification of the content of the model international agreement. It is a feature of interpretative acts that they do not create "novelty" but merely clarify the content of unclear provisions. Contrary to appearance, the boundary between interpre-

¹⁵ ENGELEN, *c. d.*, p. 106 et seq.

¹⁶ See, for example, judgment of the Supreme Administrative Court of 9 July 2019, II FSK 2852/17; and judgment of the Supreme Administrative Court of 12 March 2015, II FSK 185/13.

¹⁷ See in more detail in MAISTO, G. (ed.). *Court and Tax treaty Law*. Amsterdam: IBFD, 2007.

¹⁸ Judgment of the Supreme Administrative Court of 25 April 2019, 2 Afs 103/2018-46; and judgment of the Supreme Administrative Court of 10 February 2004, 2 Afs 108/2004-106.

¹⁹ It is worth noting views that accept the binding nature of the OECD Commentary only in certain situations, GARBARINO, C. *Judicial Interpretation of Tax Treaties: the Use of the OECD Commentary*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2016, pp. 24–26.

²⁰ In Poland, for example, tax treaties are ratified by the President with the consent of the parliament.

²¹ MORAWSKI, W. *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*. Warsaw: Wolters Kluwer Polska, 2012, pp. 115–119.

ting the law and creating it is quite unclear in practice, especially when the law being interpreted is unclear. The interpretative act is applied when the content of the legal provision itself does not resolve the legal problem. In essence, then, in such a case, the interpretation must, in a sense, “create” a solution that does not follow directly from the content of the law.

In the case of the OECD Commentary, we are unfortunately often dealing with *de facto* law-making under the guise of interpretation. It is not law-making when the regulation is unclear. The authors of the OECD Commentary are creating new institutions that are not known to the Model Convention.

One example of this practice by the authors of the OECD Commentary is the problem of international hiring-out of labour. Under a linguistic interpretation of Article 15 of the Model OECD Convention, if an employee who is a tax resident of country X is employed by a resident of the same country, but under an agreement between that employer and an entrepreneur who is a resident of country Y, the employee performs work for the entrepreneur in country Y then (as long as his or her stay is short-term, i.e. up to 183 days) and the remuneration is paid by the employer from country X, such income will be taxable only in the employee’s country of residence. Normally, under the national laws of countries X and Y, the employer will be a resident of country X and not the actual beneficiary of the work of the company from country Y.

This can, however, lead to undesirable consequences of abusing DTC if, for the sole purpose of reducing the tax liability, a subsidiary is created in a country with a favourable labour income tax regime and this subsidiary employs workers who are hired to a third party located in a high-tax country.²² It does not always have to be about tax optimisation.

To prevent such situations, in 1992, building on the 1984 OECD report *Taxation issues relating to international hiring-out of labour*, the commentary to Article 15 of the OECD MC was amended to introduce the institution of an employer in the *economic* sense (*economic employer*), which would be an entity that uses the work provided by the employee and bears the risk for its results.²³ It was explicitly stipulated that the departure from the concept of employer in the legal sense was only possible in the event of finding abuse of DTC. In 2010, further criteria for considering an employer to be a *de facto* employer were added, but more significantly, the condition of abuse of the right disappeared from the text of the new version. As it stands, the OECD Commentary allows the economic employer concept to be applied at all times and not only when there is an abuse of the right. One has to agree with the view that such a modification of the OECD Commentary should not be accepted in light of the principles of interpretation of DTC.²⁴

²² WILK, M. Międzynarodowy wynajem siły roboczej a zjawisko nadużycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. *Przegląd Podatkowy*. 2014, No. 6, pp. 34–40.

²³ Paragraph 8 of the Commentary to Article 15 of the OECD MC proposes specific criteria to verify whether the case facts indicate that an entity other than the strictly formal ties of labour law should be considered the employer.

²⁴ WILK, *c. d.*, p. 38; DE BROE, L. L’usage du commentaire OECD et autres instrument extrinsèques pour l’interprétation des conventions de double imposition belges. In: TRAVERSA, E. – DECKERS, V. *Liber*

This example shows the importance of using different versions of the OECD Commentary. Counter-intuitively, it is not just reaching for a newer, more complete version of the OECD Commentary that states the same thing, but in a slightly better, clearer way. A new version of the OECD Commentary might sometimes contain completely different views from the older one.

4. DYNAMIC OR STATIC INTERPRETATION OF TAX TREATIES

The issue of the effect of the OECD Commentary's revision on the practice of interpreting double taxation conventions must be seen in the context of the broader issue of the static or dynamic interpretation of double taxation conventions.

The problem of the static and dynamic nature of DTC interpretation has several aspects that arise from the possibility that several "contexts" of DTC interpretation might change. The MC OECD might change first the MC OECD, second, the national law to which Article 3(2) of the MC OECD refers and third, the OECD Commentary. A related issue is the amendment, or submission at all, by OECD member states of comments to the OECD Commentary and reservations to the MC OECD.²⁵ In the case of each of the above issues, the "basic" set of arguments in favour of a dynamic or static interpretation of the law is quite similar, which does not mean that there are no differences.

5. POSITION OF THE OECD COMMENTARY

In general, the wording of the OECD Commentary speaks in favour of a dynamic interpretation of tax conventions in the context of a reference to a situation of change in its content. In the course of drafting the 1977 OECD MC, it was accepted that the (bilateral) conventions concluded should be interpreted, as far as possible, in the spirit of the revised Commentary, even though the provisions of these conventions do not yet have the precise terminology used by the 1977 Model Convention. The differences between the 1963 MC OECD and the 1977 MC OECD were greater than the subsequent, incremental changes made to the 1977 MC. Moreover, after 1977, there was no formal development of a new model convention. It might not be surprising, therefore, that the OECD Commentary recommended a similar approach to changes made in the OECD Commentary after 1977.²⁶

Underlying this reasoning is the assumption that the amendments to the OECD Commentary "*reflect the consensus of the OECD member countries as the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situation*".²⁷ In essence,

Amicorum Jacques Autenne: promenades sous les portiques de la fiscalité. Bruxelles: Bruylant, 2010, p. 468.

²⁵ I omit this aspect of the problem, more extensively on this: MAISTO, G. The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. 2005, Vol. 59, No. 1, pp. 14–19.

²⁶ OECD Commentary, paragraph 34 of the Introduction.

²⁷ *Ibid.*, paragraph 35 of the Introduction.

therefore, the amendments to the OECD Commentary would not be substantive but merely clarify the content of the MC OECD more clearly. The belief of the members of the OECD Committee on Fiscal Affairs that they are (like the Pope in matters of faith) infallible is somewhat surprising. In this context, another thesis of the OECD Commentary is logical: that it is not permissible to apply *an* interpretation *a contrario in such a way* that from the fact that the content of the OECD Commentary has changed, the conclusion is drawn that the earlier wording of the OECD Commentary had a different meaning.²⁸

The above principles are reflected in the Recommendation of the OECD Council of 23 October 1997 annexed to the 1998 MC OECD. According to paragraph I.3. of the Recommendation, member authorities should follow the “*commentaries to the articles of the Model Convention, as amended from time to time*”.

6. DYNAMIC INTERPRETATION OF INTERNATIONAL CONVENTIONS – ADVANTAGES

The dynamic interpretation of international conventions (including tax treaties in particular) has many advantages.

The economic relationships to which tax treaties relate are dynamic, and the legal environment is changing. Changing legal environments and economic contexts mean that a treaty interpreted statically might, over time, no longer meet the current needs.²⁹ For example, the old DTCs in respect of royalties refer to “*tapes for radio and television*”, which, in the 21st century, might cause puzzlement and perhaps lack of understanding of the problem in younger lawyers and memories of youth in older ones (like the author of this paper). In this context, there is rather little doubt that such formulations, both in DTC and (hypothetically) in any interpretative act, need to be approached dynamically and adapt the “old text” to current technological standards.

In addition, as most double taxation conventions have identical – from a linguistic viewpoint – content, they should have the same “real” meaning.³⁰ If one were to apply a static interpretation of the conventions, they would have different meanings depending on when they were concluded, because the interpretative context, including the OECD Commentary, is varying.

The dynamic interpretation of DTC unifies their interpretation (unless there is a case of divergence in the content of the treaty), which is important for those applying the treaties. A taxpayer with business relationships with a significant number of counterparties, owing to the dynamic approach to treaty interpretation, does not need to refer to different versions of the OECD Commentary depending on the timing of the treaty.

²⁸ OECD Commentary, paragraph 36 of the Introduction.

²⁹ SHARKEY, N. C. China’s Tax Treaties and Beneficial Ownership: Innovative Control of Treaty Shopping or Inferior Law-Making Damaging to International Law? *Bulletin for International Taxation*. 2011, Vol. 65, No. 12, p. 658.

³⁰ WATTEL, P. J. – MARRES, O. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*. 2003, Vol. 43, No. 7, p. 223.

It cannot be ignored (especially in the post-BEPS era) that successive versions of the OECD Commentary have made it increasingly difficult to use DTC for tax avoidance. This approach to increase the efficiency of the tax system can already be considered the consensus of tax administrations. Dynamic treaty interpretation facilitates this objective.

The problem is whether these practical arguments have a legal basis.

7. AMENDMENT TO THE OECD COMMENTARY IN THE CONTEXT OF VCLT

Not all views contained in the OECD Commentary have been accepted in the international tax law literature. This was expressed rather colourfully by M. Ellis: *“it seems to me that the OECD Fiscal Committee and the Commentary making should a statement that new versions of the Model and new versions of the Commentary should be used as proper means of interpretation of the older treaties remind me of Baron Münchhausen pulling himself out of a morass by his own hair. I find it very surprising that such a group of – be it authoritative – people can determine how authoritative they themselves shall be, and I do think, therefore, that I a very significant statement.”*³¹ Similarly, in favour of a static interpretation were P. J. Wattel and O. Marres, considering it as a rule, however, exceptionally allowing reference to a version of the OECD Commentary later than the agreement but as a complementary means of interpretation.³²

The main problem highlighted in the international tax law literature is that the OECD Commentary later than the time of the agreement does not reflect the intention of the parties to the agreement.³³

Prima facie some “hope” can be drawn from the wording of Article 31(3)(a) of VCLT, which indicates that, together with the context, *“any subsequent agreement between the parties concerning the interpretation of the treaty or the application of its provisions”* is to be taken into account. The provision speaks of an agreement “subsequent” to the treaty. If the OECD Commentary in its pre-treaty version were to be assessed in the context of this provision, then this provision would not apply to the OECD Commentary. In the case of the later version, the same passage in the provision of Article 31(3)(a) of VCLT would seem to support its application to the OECD Commentary. However, a closer examination of the problem reveals significant doubts regarding the correctness of such reasoning. It is important to note some technical issues related to the amendments to the OECD Commentary. The provision of Article 31(3)(a) of VCLT speaks of an agreement, and it is about the agreement as a whole. Meanwhile, amendments to the OECD Commentary do not currently take the form of drafting a new version of the Commentary (as they did before 1977) but only involve making partial amendments. Thus, the OECD Council does not adopt a new OECD Commentary, and

³¹ ELLIS, M. The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation: Respons to Prof. Dr. Klaus Vogel. *IBFD Bulletin*. 2000, No. 12, p. 618.

³² WATTEL – MARRES, *c. d.*, p. 235. Similarly, against dynamic interpretation: BECERRA, J. A. *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 75.

³³ VOGEL, *c. d.*, p. 615; LANG, M. – BRUGGER, F. The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation. *Australian Tax Forum*. 2008, No. 23, p. 102.

this “subsequent agreement” (if one were to use the terminology of Article 31(3)(a) of VCLT) would include only sections of the OECD Commentary currently in force. Of course, this problem can be circumvented by assuming that the OECD Council’s approval of amendments to the OECD Commentary has the effect of “confirming” the content of the entire OECD Commentary.

There is also a problem with the rationality of this reasoning. It follows that a later version of a document existing at the time of the conclusion of the treaty would have more weight in the interpretation of the treaty than the version existing at the time of its conclusion. Since the parties entered into the treaty in the “context” of an OECD Commentary with a specific content, giving primacy to the later version would lead to the conclusion that there is a change in the meaning of the treaty. If we add to this the fact that this would occur through an agreement that is not subjected to ratification in the usual manner for double taxation treaties, but is instead the result of an agreement made by representatives of the executive, such a concept would be difficult to defend in light of the constitutional principles of probably most European states. After all, the parliament would be completely deprived of any influence on the evolution of the content of the agreement.

If one were to refer to the content of the OECD Commentary in the wording in force at the time of the convention’s conclusion, it would at least be possible to assume that a “rational legislator”, when giving – in the Polish constitutional realities – consent to the ratification of the convention by the President of the Republic of Poland accepts at the same time its content interpreted in light of the OECD Commentary.³⁴ As indicated by M. Lang and F. Brugger, an argument against the possibility of referring to the subsequent OECD Commentary on the basis of Article 31(3)(a) of VCLT is that the OECD Commentary is in no way binding.³⁵

One can also try to treat the amendments of the OECD Commentary as a subsequent practice of application of DTC within the meaning of Article 31(3)(b) VCLT. However, the practice of applying the tax treaty is at a rather low level (i.e., that of the tax authorities).³⁶ Thus, it would have to be proven that the field administrations of both DTC countries act identically, as stated in the modified OECD Commentary. However, the application of Article 31(3)(b) of VCLT raises major constitutional questions, not only in Poland. After all, it means that the will of the tax administration will change the earlier decision of the parliament, which did not give its consent to the ratification of an international agreement in the context of the old version of the OECD Commentary.

It is necessary to distinguish between the subsequent practice of an interpretative character falling under Article 31(3)(b) VCLT and the subsequent practice which modi-

³⁴ There can be considerable doubt regarding the state of awareness of the “actual” legislature (i.e., members of parliament) of the existence of the OECD Commentary and whether the existence of such implicit parliamentary acceptance of the content of the OECD Commentary can be assumed.

³⁵ LANG – BRUGGER, *c. d.*, pp. 104–105.

³⁶ *Ibid.*, p. 103.

fies the underlying treaty.³⁷ It is rightly pointed out that when an interpreter goes beyond the content of the treaty, they mean modifying it and not interpreting it.³⁸

8. APPLICATION OF THE NEW VERSION OF THE OECD COMMENTARY IN THE CONTEXT OF DEMOCRATIC PRINCIPLES OF THE SEPARATION OF POWERS

A static interpretation is supported by the principles of legal certainty and *pacta sunt servanda*.³⁹ Subsequent changes in the “context”⁴⁰ should not be taken into account when interpreting the convention, as they could not have been taken into account during the ratification procedure, especially at the parliamentary stage. The static interpretation therefore has a strong basis in the constitutional context. This is because it guarantees that the parliament has a real influence on shaping the taxpayer’s legal and tax situations. Attention to parliamentary control of the process of shaping the taxpayer’s legal situation is an argument commonly raised in the literature in many countries.⁴¹

Considering subsequent changes to the broader context has no “democratic legitimacy”.⁴² Amendments to the OECD Commentary are adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs, which is a body composed of persons delegated by the Ministers of Finance of OECD member countries.

There are some practical problems associated with the fact that a tax treaty is sometimes negotiated over a period of years. During negotiations, the OECD Commentary might change. The problem then arises as to which version of the Commentary to use. This circumstance would be an argument in favour of a dynamic interpretation of the agreement and refer to the version of the OECD Commentary at the time of DTC application.⁴³ However, this is a rather weak argument. The moment of ratification of a tax treaty, as the moment when it enters the legal order, should be taken as the decisive moment for the application of the Commentary.

Static interpretation also has the value of stabilising the taxpayer’s legal position. By strictly relying on the legal text of the treaty and on the circumstances existing at the time of the conclusion of that treaty, the taxpayer can gain certainty about their future tax law obligations. In doing so, a dynamic interpretation of a treaty might result in

³⁷ Ibid., p. 104.

³⁸ Ibid., p. 104; 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, p. 7.

³⁹ WATTEL – MARRES, *c. d.*, p. 222.

⁴⁰ It is not strictly a question of context in the sense of Article 31 of the Vienna Convention but of the entire legal “environment” of the double taxation treaty, which in some way influences its interpretation and thus also the content of domestic law.

⁴¹ LANG, *How Significant Are the Amendments of the OECD Commentary Adopted After the Conclusion of a Tax Treaty?*, p. 9. In Belgium, reference is made to the principle of legalism contained in Article 170 of the Constitution of the Kingdom of Belgium – see DE BROE, *c. d.*, p. 468.

⁴² WATTEL – MARRES, *c. d.*, p. 222; DE BROE, *c. d.*, pp. 467–468.

⁴³ STEENKAMP, L.-A. The Use of the Model Tax Convention as an Interpretative Aid: the Static vs Ambulatory Approach Debate Considered from a South African Perspective. *Journal of Economic and Financial Sciences*. 2017, Vol. 10, No. 2, p. 200.

a taxpayer being taxed differently at different times under unchanged factual circumstances.⁴⁴

9. PROTECTION OF THE TAXPAYER'S INTERESTS IN THE CONTEXT OF REVISION OF THE OECD COMMENTARY

It is also worth looking at this problem from the viewpoint of the taxpayer's interests. Such an approach is virtually ignored in the discussion of this problem.

Since the new version of the OECD Commentary is – in theory – clearer, the taxpayer should be interested in applying it. However, in practice, the OECD Commentary deviates increasingly from the content of the MC OECD over time in the interest of the tax administration. It is difficult to build a solution to the title problem on the basis of the criterion of benefit for one of the parties to the legal relationship.

It is better to look at the issue from the viewpoint of stability of the taxpayer's legal position. The following sequence of events might occur: 1) the conclusion of a double taxation convention, 2) the generation of income to which the treaty applies and the payment of tax, 3) the amendment of the OECD Commentary and 4) the adjudication of the consequences of realisation of the tax event. When this situation occurs, the taxpayer is taken by surprise by the change in the content of the OECD Commentary and their situation is destabilised. They could not have taken the future content of the OECD Commentary into account at the time of the tax calculation. Thus, if we are discussing the dynamics of interpretation, it is certainly unacceptable for a tax authority to rely on a version of the Commentary issued after the taxable event has occurred. The taxpayer acts within a legal reality (also defined by the OECD Commentary) and cannot be surprised by a change in the way the law is interpreted.

10. OLD OR NEW VERSION OF THE OECD COMMENTARY – THE “SOFT” APPROACH

The unambiguous approach of the OECD Committee on Fiscal Affairs, which prescribes the application of the new version of the OECD Commentary, is difficult to be accepted in light of constitutional standards as well as the Vienna Convention on the Law of Treaties. This would mean placing the full power of international taxation in the hands of *de facto* officials of member states' ministries of finance, beyond any parliamentary control. A dynamic interpretation of DTC in the context of an amendment to the OECD Commentary is unacceptable, particularly because amendments to the OECD Commentary are made too freely in isolation from the content of the OECD Model Convention.

⁴⁴ WATTEL – MARRES, *c. d.*, pp. 222–223.

However, the OECD Commentary, not being binding material, cannot have the effect of forcing a change in the way a tax treaty is interpreted. In fact, an administrative court can refuse to apply the view contained in the OECD Commentary when it contradicts DTC content. This is because a judge in Poland (as in most democratic countries) is subject to legislation passed by the parliament and not to the views of ministerial officials, even when they are acting within the OECD framework. As the court is not bound by the content of the OECD commentary, the taxpayer might also try to challenge it in the course of a dispute with the tax authority. In addition, the tax authority might also refuse to apply the Commentary, for example, if it finds the case law of the courts more convincing. In this context, there is no “hard” ruling on which version of the OECD Commentary to apply.

However, can any criterion be identified which should guide the interpreter, when they would have to choose between relying on the new or old content of the OECD Commentary, and at the same time considering that there are no other arguments which would strongly prevail in favour of accepting one of its versions? Thus, it is a situation in which the linguistic interpretation of a tax treaty fails because it is either laconic or ambiguous, while other methods of interpretation do not provide strong arguments, and the OECD Commentary becomes virtually the only interpretative material that provides guidance to resolve the issue at hand.

The consequence of the above considerations must be that the version of the OECD Commentary on the date of the tax treaty should generally be preferred.

There are more or less controversial exceptions to the rule that a new version of the OECD Commentary should be referred to. A rather interesting case⁴⁵ might be the judgement of the Federal Court of Australia in the case of *Lamesa Holdings BV*.⁴⁶ The court – relying, *inter alia*, on the opinion of Prof. M. Ellis (an advocate for referring to the OECD Commentary in the version current at the date of the agreement) – held that the 1976 Australia–Netherlands convention could be interpreted on the basis of the 1977 version of the OECD Commentary. At the same time, the entire MC OECD, together with the OECD Commentary, applies only to agreements concluded thereafter. These two statements seem contradictory. However, the court took into account several specific circumstances, including the fact that the 1977 MC OECD had already been published earlier (in 1974) and was known in draft form at the time of the Dutch–Australian convention. It is difficult to accept this argument. Before the MC OECD of 1977 was officially published, it was only a proposal which did not necessarily have to become an official document. Thus, when concluding the agreement in 1976, and when negotiating it even earlier, the States Parties to the Agreement did not have to take into account the new, still draft version of the OECD Commentary, as they were not sure that it would become the official version. These comments should be regarded as having been made “with reservation”. I am not familiar with the negotiation process of this convention,

⁴⁵ Analysed in the literature, see LANG – BRUGGER, *c. d.*, p. 107; LANG, M. Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties. *Intertax*. 1997, Vol. 25, No. 1, p. 8.

⁴⁶ *Lamesa Holdings BV v Commissioner of Taxation* [1997] FCA 134 (4 March 1997). In: *Federal Court of Australia* [online]. 1997 [cit. 2022-07-10]. Available at: <http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/cases/cth/FCA/1997/134.html?stem=0&synonyms=0&query=lamesa>.

and it cannot be ruled out that there was a just cause to refer to the 1977 version of the OECD Commentary. It all depends on the context of the negotiations and how the publication process of the 1977 MC OECD proceeded.

However, the *Lamesa Holdings BV* case must also be viewed from the viewpoint that there were (or at least that was the assumption made by the Australian court) no significant differences between the 1977 MC OECD and 1963 MC OECD. To the extent relevant to the resolution of the dispute, there were (or at least this was the assumption made by the Australian court) no significant differences. The use of the new MC OECD in this situation might have been convenient, even from a practical viewpoint, and is not material. Nevertheless, this position of the court leads to some confusion from a logical viewpoint. The court's argumentation would have been more coherent, however, if it had relied on the text of the 1963 OECD Commentary, while pointing out that this view is also valid under the 1977 OECD Commentary.

Reference to the new OECD Commentary might also be appropriate where the previous version is silent on an issue of interest to the interpreter. This is particularly justified if at the time the old version of the OECD Commentary was formulated, the issue in question did not exist or was not of sufficient intensity to have attracted the interest of doctrine or practice and was therefore omitted from the work of the OECD Committee on Fiscal Affairs. A good example of this is the issue of new telecommunications technologies and the related tax aspects of e-commerce. A double taxation treaty concluded in the "pre-Internet" era must also be applicable today. If its content can be "read" such that it is adapted to new circumstances, the same should be allowed for the possibility of referring to more recent versions of the OECD Commentary. After all, this is not a change in the OECD's position but its formulation in relation to a given new social, technological or legal phenomenon.

11. CONCLUSION: IS THERE A SETTLEMENT?

The dispute over the dynamic or static nature of the interpretation of DTC in the context of the revision of the OECD Commentary is far from settled. The position of the Committee on Fiscal Affairs is contested in the doctrine.⁴⁷ In many countries, the jurisprudential practice is variable. In Germany, for example, the dynamic approach prevailed in older judgements; later courts tended to refer to the version of the OECD Commentary on the date of DTC.⁴⁸ In the Canadian Federal Court of Appeal's judgement of 15 October 1998 in *Cudd Pressure Control Inc v. The Queen*,⁴⁹ it was held that

⁴⁷ THURONYI, V. – BROOKS, K. – KOLOZS, B. *Comparative Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016, p. 102.

⁴⁸ HEBER, C. – STERNBERG, CH. Legal Interpretation of Tax Law: Germany. In: VAN BRADERODE, R. F. – KREVER, R. (eds.). *Legal Interpretation of Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014, p. 186.

⁴⁹ *Cudd Pressure Control Inc. v. Canada, A-369-95*. In: *Federal Court of Appeal Decisions* [online]. 1997 [cit. 2022-07-10]. Available at: http://decisions.fca-caf.gc.ca/en/1998/a-369-95_6778/a-369-95.html; MORAWSKI, W. Dopuszczalność odwoływania się przy wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania do Komentarza OECD późniejszego niż interpretowana umowa. Wyrok Federal Court

the later OECD Commentary had some relevance when interpreting an earlier convention. The case in question was the 1942 US convention. This position was upheld by the Tax Court of Canada in its judgement of 7 December 1999⁵⁰ in *Gordon Sumner v. The Queen*⁵¹ also in relation to the US convention. In contrast, in the judgements of Austrian courts, one can find statements that the content of the OECD Commentary in force at the time of the conclusion of the convention should be relied upon.⁵² The same views can be found in the opinions of the French Commissaire du gouvernement.⁵³ In addition, the Spanish court in the *Oracle* judgement saw nothing wrong in referring to the OECD Commentary in a wording more recent than the date of the treaty.⁵⁴ Czech courts pay attention to which version of the OECD Commentary is referred to by the taxpayer and the tax authority.⁵⁵

Unfortunately, there is no clear solution on the horizon.

Prof. UMK dr hab. Wojciech Morawski
Nicolaus Copernicus University in Toruń, Faculty of Law and Administration
wmoraw@umk.pl
wojciechmorawski.torun@gmail.com
ORCID: 0000-0002-2396-9434

of Appeal (Kanada) z dnia 15 października 1998 r. w sprawie Cudd Pressure Control Inc v. The Queen FCA-369-95. *Przegląd Podatkowy*. 2011, No. 8.

⁵⁰ Sumner v. The Queen, 98-1222-IT-G, 98-1410-IT-G. In: Tax Court of Canada Judgments [online]. 1999 [cit. 2022-07-10]. Available at: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/1999/1999tcc981222/1999tcc981222.html>.

⁵¹ Paragraph 37 of the judgement states laconically that the position of the tax authorities is supported by the content of the OECD Commentary.

⁵² Judgment of the Supreme Administrative Court of 31 July 1996, 92/13/0172, quoted by METZLER, V. E. Austria. In: MAISTO, G. (ed.). *Court and Tax treaty Law*. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 212; WATTEL – MARRES, c. d., p. 231.

⁵³ PERROT, T. France. In: MAISTO, G. (ed.). *Court and Tax treaty Law*. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 240–241.

⁵⁴ Judgment of the Tribunal Supremo of 25 March 2010, STS 1861/2010, resurso no 9020/2005, in Oracle Iberica SRL. *International Tax Law Reports*. 2010, Vol. 13, pp. 164–190.

⁵⁵ Judgment of the Supreme Administrative Court of 25 May 2018, 7 Afs 265/2017-36; judgment of the Supreme Administrative Court of 27 October 2018, 2 Afs 40/2018-58. However, quite often, they do not pay attention to this circumstance, for example, judgment of the Supreme Administrative Court of 13 November 2014, 7 Afs 120/2014-68. Besides, sometimes the commentary versions are no different. MORAWSKI, W. Wykorzystanie Komentarza OECD w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych w Republice Czeskiej. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*. 2022, Vol. 102, No. 4, pp. 167–169.

SÚDNE SPORY V OBLASTI TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA NA SLOVENSKU – RELEVANCIA OECD SMERNICE O TRANSFEROVOM OCEŇOVANÍ¹

MATEJ KAČALJAK²

Abstract: **Transfer Pricing Case Law in Slovakia – Relevance of OECD Transfer Pricing Guidelines**

The legal relevance of the OECD TP Guidelines in Slovakia has already been addressed in the previous literature with the seemingly surprising conclusion that despite its general acceptance in practice, it is not a source of law and the principle of *iura novit curia* does not apply to it. The object of this article is to supplement the existing state of knowledge by identifying the reasons that led to the procedural tactics of taxpayers who challenged the OECD TP Guidelines and its legal relevance *en bloc* in Slovakia and formulating considerations on how the OECD TP Guidelines should be approached in both application and judicial practice. Disputes between taxpayers and tax administrators to date indicate that there are fundamental defects in the approach to the OECD TP Guidelines, where its individual sentences are referred to as legal norms, which inevitably leads to disputes over the interpretation of this non-binding (soft law) document. Thus, a prerequisite for the OECD TP Guidelines to be enforced is their consistent application by both taxpayers and tax administrators. However, despite the above, it cannot be reasonably expected the OECD TP Guidelines would be relevant in the event of litigation. None of the statements contained therein are capable of overcoming the factual situation established by the evidence gathered (i.e., establishing a legal fiction) or of completing the factual situation where it is not apparent from the evidence (i.e., establishing a legal presumption). The key in a dispute before the court will therefore always be a proper finding of the facts and precise reasoning in any tax assessment decision. This understandably raises the demands on the quality of the tax administrator's reasons for its decisions.

Keywords: OECD TP Guidelines; transfer pricing; income tax; administration of taxes; international taxation; litigation

Kľúčové slová: OECD Smernica; transferové oceňovanie; daň z príjmov; správa daní; medzinárodné zdaňovanie; súdne spory

DOI: 10.14712/23366478.2022.45

¹ Článok je publikovaný v rámci projektu VEGA 1/0485/21.

² Doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD., pôsobí ako docent a vedúci Katedry finančného práva na Univerzite Komenského v Bratislave, Právnickej fakulte, so zameraním na otázky daní, osobitne na témy medzinárodného zdaňovania a transferového oceňovania.

1. ÚVOD

OECD Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy³ (ďalej len „**OECD Smernica**“) je publikáciou, ktorá je extenzívne využívaná v aplikačnej praxi už takmer tridsať rokov,⁴ pričom je cenným zdrojom podnetov v oblasti transferového oceňovania a predstavuje materiál, ktorý je bežne využívaný aj v slovenskej praxi. Aktuálnou otázkou na Slovensku je jej relevancia pri uplatňovaní metód transferového oceňovania daňovníkom podľa vnútroštátnych pravidiel a tiež pri preskúmaní správnosti použitej metódy daňovníkom zo strany správcu dane.

V doterajšej literatúre už bola právnej relevancii OECD Smernice na Slovensku venovaná pozornosť so zdanlivo prekvapivým záverom, že napriek všeobecnej akceptácii aplikačnou praxou nie je prameňom práva⁵ a pre súd pri nej neplatí princíp *iura novit curia*.⁶

Predmetom tohto článku je doplnenie existujúceho stavu poznania o identifikáciu dôvodov, ktoré viedli ku procesnej taktike daňovníkov, ktorí OECD Smernicu a jej právnu relevanciu na Slovensku *en bloc* napádali, a formulácia úvah, ako by malo byť k OECD Smernici pristupované v aplikačnej aj súdnej praxi.

Primárnymi zdrojmi výskumu je existujúca judikatúra správnych súdov na Slovensku⁷ a text OECD Smernice. Predmetom tohto článku nie je detailný rozbor aplikácie princípu nezávislého vzťahu.⁸

Cieľom článku je ozrejmiť právnu relevanciu OECD Smernice na Slovensku prostredníctvom zodpovedania nasledovných výskumných otázok: Je možné OECD Smernicu používať v aplikačnej praxi transferového oceňovania na Slovensku? Aké sú možnosti a obmedzenia jej aplikácie? Je možné jej právnu relevanciu na Slovensku posilniť, a ak áno, akými krokmi?

Za účelom získania odpovedí na vyššie formulované otázky boli uplatnené všeobecné metódy doktrínálneho právneho výskumu, konkrétne metódy dedukcie, indukcie,

³ Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy. Paris: OECD Publishing, 2022 / OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing, 2022. In: *OECDiLibrary* [online]. [cit. 2022-08-26]. Dostupné na: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

⁴ V podobe uceleného materiálu bola OECD Smernica publikovaná v roku 1995. Vid' bližšie Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy: predslov.

⁵ Vid' bližšie KAČALJAK, M. – RAKOVSKÝ, P. Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku. *Justičná revue*. 2019, roč. 71, č. 11, s. 1144–1157.

⁶ Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžfk/14/2019.

⁷ Vid' rozsudky analyzované v KAČALJAK – RAKOVSKÝ, *c. d.*; a rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžfk/14/2019.

⁸ K tomu pozri napr.: AVIYONAH, R. S. a kol. Allocating Business Profits for Tax Purposes: a Proposal to Adopt a Formulary Profit Split. *Florida Tax review*. 2009, Vol. 9, No. 5, s. 497–553; KOČIŠ, M. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015; LANG, M. – STORCK, A. – PETRUZZI, R. (eds.). *Transfer Pricing Developments Around the World Around thr World 2017*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2017; PANKIV, M. Post-BEPS Application of the Arm's Length Principle to Intangibles Structures. *International Transfer Pricing Journal* [online]. 2016, Vol. 23, No. 6 [cit. 2022-08-25]. Dostupné na: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2016_06_int_9.html; VEGA, A. *International governance through soft law: the case of the OECD transfer pricing guidelines* [online]. Bremen: Universität Bremen, 2012 [cit. 2022-08-25]. Dostupné na: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/59530/1/717832643.pdf>.

abdukcie, analýzy, syntézy a komparácie. Zdrojmi pre uplatnenie uvedených metód boli tak domáce, ako aj zahraničné publikácie, judikatúra slovenských súdov a texty relevantných normatívnych aktov a OECD Smernice.

2. OECD SMERNICA V ZAHRANIČNEJ A DOMÁCEJ DOKTRÍNE A SÚDNEJ PRAXI

V rámci zahraničnej doktríny je možné za nekontroverzné považovať tvrdenie, že OECD Smernica predstavuje tzv. mäkké právo (*soft law*)⁹ a jej nezáväzný charakter z hľadiska medzinárodného práva verejného „*nebol nikdy spochybňovaný, keďže žiadna vláda ani [OECD] nenavrholi aby predstavovala právne záväzné pravidlá*“.¹⁰

OECD Smernica bola prijatá v podobe **odporúčania** rady OECD C(95)126/FINAL zo dňa 13. 7. 1995 prijatého podľa čl. 5(b) Zmluvy o založení Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, t. j. bola od počiatku dizajnovaná ako súbor nezáväzných odporúčaní pre tvorbu politik (policy guidelines) adresovaných (nielen) členským štátom OECD.

Bola vypracovaná vo vzťahu k článku 9 Modelovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku, aby zahŕňala medzinárodne dohodnuté princípy a poskytovala praktické usmernenie vo vzťahu k uplatňovaniu princípu nezávislého vzťahu.¹¹

„*Jej obsah pozostáva z častí, ktoré nie sú obsahovo úplne homogénne. Niektoré časti reprezentujú skôr určitú politickú pozíciu, resp. zachytávajú určitý odborný konsenzus dosiahnutý na pôde OECD (Kapitola 1, časť C), iné obsahujú pomerne technické metodologické usmernenia vo vzťahu k uskutočneniu lege artis analýz transferových cien (Kapitola 2) a ďalšie obsahujú odporúčania vo vzťahu k tvorbe noriem a dobrej praxe vo vzťahu k procesným aspektom (preskúvanie súladu s princípom nezávislého vzťahu; komunikácia pri predchádzaní medzištátnych sporov spojených s úpravami vyplývajúcimi z pravidiel transferového oceňovania; vedenie dokumentácie o transferevom oceňovaní; špeciálne zjednodušujúce pravidlá – tzv. bezpečné prístavy, atď.) (Kapitola 4).*“¹²

Do istej miery však môže právnu záväznosť OECD Smernice založiť vnútroštátna normotvorba, prípadne v určitej obmedzenej miere aj súdna doktrína. Jej vplyv je tak možné pozorovať v troch rovinách:¹³

- i. v rovine výslovného všeobecne záväzného odkazu vo vnútroštátnom práve – takýto odkaz sa nachádza napríklad v práve Írska, Mexika, Španielska a Veľkej Británie, kde takýto odkaz uvádza, že OECD Smernica má byť zohľadnená pri interpretácii noriem vnútroštátneho práva upravujúcich oblasť transferového oceňovania; takáto prax však do istej miery „*narádza na princíp zákonnosti v daňových otázkach, keď*

⁹ Tamtiež.

¹⁰ VOGELAAR, T. W. The OECD Guidelines: Their Philosophy, History, Negotiation, Form, Legal Nature, Follow-up Procedures and Review. In: HORN, N. (ed.). *Legal Problems of Codes of Conduct for Multinational Enterprises*. Deventer, Boston: Kluwer, Kluwer Law and Taxation, 1980, s. 127–39.

¹¹ Bod 1 Komentára k článku 9 modelovej zmluvy OECD.

¹² KAČALJAK – RAKOVSKÝ, c. d., s. 1146.

¹³ VEGA, c. d.

*teoreticky môžu nastať situácie, že v dôsledku aktualizácie OECD Smernice dôjde aj k významnej zmene vo výklade vnútroštátneho práva*¹⁴

- ii. v rovine odkazu záväzného pre správcov dane v podobe interného riadiaceho aktu – takýto odkaz sa nachádza napríklad v Austrálii, Belgicku, Kanade, Nemecku a do istej miery je možné do tejto skupiny zaradiť aj Slovenskú republiku; a napokon
- iii. v rovine odkazu v rozhodovacej praxi súdov – táto vo svete pokrýva prakticky celú škálu možných prístupov od (a) otvoreného odkazu ako na výkladový prostriedok¹⁵ cez (b) odkaz ako na podporný zdroj pri argumentácii založenej na aplikácii vnútroštátneho práva,¹⁶ (c) ignorovanie¹⁷ až po (d) otvorené odmietnutie.¹⁸

V slovenskej doktríne tézu, že OECD Smernica nie je záväzným prameňom práva sformuloval už Kočiš,¹⁹ ale do súdnej praxe sa pretavila až s niekoľkoročným odstupom v dôsledku rozhodnutí Najvyššieho súdu SR,²⁰ najmä rozsudkov, sp. zn. 8 Sžf/67/2014; 8 Sžf/15/2015 a 3 Sžfk/14/2019.

Odôvodnenie vyššie uvedenej pozície je založené primárne na formálno-právnych argumentoch, t. j. OECD Smernica nie je medzinárodnou zmluvou, nikdy nebola predmetom riadneho legislatívneho procesu na Slovensku, s výnimkou prvej edície nebola preložená do štátneho jazyka a nebola ani publikovaná v Zbierke zákonov Slovenskej republiky.

Vyššie uvedený záver je však do istej miery paradoxný z hľadiska dosahov na aplikáciu prax na Slovensku, keďže dôsledkom odmietnutia (hoci aj z právneho hľadiska správneho a rozumne odôvodneného) OECD Smernice ako relatívne komplexného manuálu pre prax transferového oceňovania je zdanlivý imperatív pre daňovníkov aj pre správcu dane, aby pri tvorbe a preskúmvaní individuálnych metodík transferového oceňovania vychádzali len z pomerne stručnej zákonnej úpravy a z prakticky neexistujúcej súdnej praxe.

Je tak namieste skúmanie motivácie daňovníkov, ktorí tento materiál pred súdom úplne odmietli.

3. JADRO SPORU O APLIKÁCIU OECD SMERNICE

V prvom rade je možné do istej miery tvrdiť, že chýbajúca formálna záväznosť OECD Smernice v zásade nebráni jej akceptácii v aplikačnej praxi.

Ak by totiž OECD Smernica bola konzistentne aplikovaná tak daňovníkmi, ako aj správcami dane, jej relevancia by mohla byť odvodená práve z konzistentnej praxe. To v podstate skonštatoval aj Najvyšší súd SR, keď uviedol, že OECD Smernica je „*dôle-*

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law? *Intertax*. 2007, Vol. 35, No. 1, s. 22.

¹⁵ Kanada.

¹⁶ Napr. Nemecko, Rakúsko, Taliansko, Španielsko a Keňa.

¹⁷ V rozhodovacej praxi súdov v USA a Francúzsku sa odkazy na OECD Smernicu nenachádzajú takmer vôbec.

¹⁸ Austrália.

¹⁹ KOČIŠ, c. d.

²⁰ KAČALJAK – RAKOVSKÝ, c. d., s. 1144–1157.

žitý interpretačný nástroj pri medzinárodnej daňovej praxi a ako interpretačný nástroj je aplikovateľná. Keďže sa však na ňu nevzťahuje princíp *iura novit curia*, musí byť doložený jej oficiálny text aj s prípadnou ďalšou aplikačnou praxou. Tieto sú predmetom dokazovania v daňovom konaní rovnako ako skutkové okolnosti. Dôkazné bremeno na právnu stránku smernice OECD i na skutkový stav, ktorý sa pod ňu subsumuje, patrí v celom rozsahu daňovým orgánom.²¹

Inak povedané, ak je možné preukázať, že neexistuje spor o postupoch opísaných v OECD Smernici medzi daňovníkmi a správcom dane, odporúčania v nej môžu predstavovať pre daňovníkov určitý komfort v podobe ustálenej praxe správcu dane, na ktorú sa v súlade s ústavným princípom legitímnych očakávaní bude môcť spoľahnúť. Je tu možné vnímať určitú podobnosť s pomerne rozšírenou praxou na Slovensku v podobe vydávania tzv. metodických pokynov ako právne nezáväzných informácií pre daňovníkov vydávaných bez jasného zákonného mandátu, ale fakticky indukujúcich, ako na určitú otázku správcu dane nahliada.

V literatúre sa uvádza, že aj „ak je metodický pokyn nezáväzný, na strane účastníka konania vzniká právo, aby sa podľa tohto metodického usmernenia postupovalo aj v jeho prípade (ak je splnená podmienka identickosti, resp. podobnosti vecí). Paradoxne – napriek nezáväznosti usmernenia pre samotný správny orgán – povinnosť postupovať podľa neho správny orgán má, ale nie cez prizmu priamej viazanosti takýmto pokynom, ale cez zásadu legitímnych očakávaní.“²²

Situácia je obdobná aj v prípade, že je OECD Smernica uložená interným normatívnym aktom finančnej správy ako záväzný procesný materiál, a daňovník tak má istotu, že ak bude postupovať v súlade s ňou, jeho postupy budú správcom dane akceptované. Prípadne, ak akceptované nebudú, takýto exces by mal byť spoľahlivo korigovaný už v rámci odvolacieho konania (ak samozrejme predpokladáme, že finančná správa na Slovensku je vo vynucovaní jednotnej aplikácie právnych a interných normatívnych predpisov v rámci odvolacieho konania efektívna).

Z analýzy slovenskej judikatúry je však evidentné, že kľúčovým problémom je, že konzistentný prístup k aplikácii OECD Smernice na Slovensku absentuje. Ako ilustrácia slúži žalobná námietka účastníkov v jednom spore znejúca, že správca dane „použil ustanovenia na škodu žalobcu a neaplikoval ustanovenia v prospech žalobcu“.²³

To indikuje, že na Slovensku medzi daňovníkmi a správcom dane v skutočnosti neexistuje zhoda na tom, čo je materiálным obsahom OECD Smernice, a zdá sa, že obaja k nej pristupujú, akoby obsahovala záväzné a priamo aplikovateľné právne normy.²⁴

²¹ Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžfk/14/2019.

²² POTÁŠCH, P. (Vnútná) integrita orgánu verejnej správy a legitímne očakávania ako elementy činnosti správnych orgánov v kontexte súdneho prieskumu (Anglicko / Slovenská republika): interpretačná komparácia. *Magister officiorum*. 2018, roč. 2, č. 1, s. 127–139.

²³ Rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 1 S/231/2016, medzičasom zrušený NS SR, sp. zn. 10 Sžfk/11/2019, z 25. augusta 2020 pre nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie.

²⁴ V praxi sa navyše stáva, že správca dane má ambíciu s použitím konštatovaní OECD Smernice dotvárať normy tvrdého práva, prípadne ich pretvárať. Viď bližšie CHOMA, A. – KAČALJAK, M. – RAKOVSKÝ, P. Vybrané problémy v praxi transferového oceňovania na Slovensku. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2021, č. 3, s. 6–10 a tam uvedenú diskusiu k postupom preskúmania uplatnenia metódy transferového oceňovania (ktoré správca dane na Slovensku spravidla nerešpektuje) a uplatňovaniu

Nevyhnutne potom vzniká spor o výklad takýchto pseudonoriem, kde daňovník aj správca dane očakávajú, že ho má rozhodnúť správny súd. Tento prístup je však od podstaty mylný a je správne, že slovenské súdy konzistentne odmietajú poskytovať výklad materiálu, ktorý nemá formálnu právnu záväznosť, a ako bude diskutované nižšie, ani nespĺňa predpoklady pre materiálnu záväznosť.

Súčasnne existujú rozhodnutia, kde je zrejmé, že správne súdy v otázkach transferového oceňovania prakticky rezignovali na svoju úlohu arbitra a bez náležitého prieskumu sa iba stotožnili s argumentáciou správcu dane, ktorú aj prebrali do odôvodnenia rozsudku.²⁵ Aj keď je také rozhodnutie následne zrušené kasačným súdom pre nedostatočné odôvodnenie, bezprostredným dôsledkom je neúmerený nárast dĺžky súdneho konania.

S ohľadom na vyššie uvedené sa tak zdá procesná taktika daňovníka spočívajúca v úplnom odmietnutí právnej relevancie OECD Smernice ako racionálna a efektívna. Ak totiž daňovník vníma, že OECD Smernica mu neprináša vyššiu právnu istotu, ale zdanlivo len vytvára pre správcu dane priestor na dorubenie dane bez toho, aby mal sudca kapacitu posúdiť reálne nuansy pomerne technickej matérie, najlepšou taktikou je OECD Smernicu úplne odmietnuť.

Logickým dôsledkom potom však bude, že až do zmeny prístupu správcu dane by väčšina súdnych sporov v oblasti transferového oceňovania mala končiť úspechom daňovníka v podstate z procesných dôvodov, a to z dôvodu aplikácie neúčinného právneho predpisu, t. j. OECD Smernice.

S výnimkou zdanlivo jasných situácií, kde sa súd uchýli k rozhodnutiu skôr z intuitívnych dôvodov založených na viac-menej prvoplánovom vnímaní „férovosti“²⁶ a prakticky opomínajúc celý metodologický inštrumentár vo vnútroštátnom práve, ako aj v OECD Smernici, nie je možné ani očakávať, že sa bude tvoriť relevantná judikatúra o meritórnych otázkach.

To pochopiteľne nie je želaný stav a je nutné uvažovať nad možnými cestami k zlepšeniu.

4. ÚVAHY DE LEGE FERENDA

S ohľadom na vyššie uvedené sa zdá istý druh odkazu na OECD Smernicu na Slovensku ako vhodný.

Na formulovanie odporúčaní je však najprv nevyhnutné analyzovať jej charakter a určiť, či vôbec spĺňa kritériá normativity.²⁷

Z uvedeného hľadiska však OECD Smernica a jej obsah základné nároky kladené na právnu normu nespĺňajú, keďže absentuje charakter normativity ako kľúčový atribút

mediánu ako bodu na stanovenie základu na dorubenie dane (pre ktorý na Slovensku nie je zákonný mandát).

²⁵ Rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 1 S/231/2016, medzičasom zrušený NS SR, sp. zn. 10 Sžfk/11/2019, z 25. augusta 2020 pre nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie.

²⁶ Viď napr. rozsudky Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6 Sžfk/50/2019; Krajského súdu v Trenčíne, sp. zn. 11 S/152/2017, a ich kritické zhodnotenie v CHOMA – KAČALJAK – RAKOVSKÝ, *c. d.*

²⁷ Napr. podľa OTTOVÁ, E. *Teória práva*. 3. vyd. Bratislava: HEURÉKA, 2010; alebo PRUSÁK, J. *Teória práva*. 2. vyd. Bratislava: Vydavateľské oddelenie Právnickej fakulty UK, 2001.

každej právnej normy. Obdobne, ani štruktúra viet v OECD Smernici nezodpovedá štruktúre právnej normy.

Konkrétne na ilustráciu, (nielen) v bode 4.8 OECD Smernice sa uvádza, že „*transferové oceňovanie nie je exaktnou vedou*“ a v bode 1.149 OECD Smernice sa uvádza, že „*nezávislý podnik by nebol pripravený tolerovať do neurčita pretrvávajúce straty*“.

Obidve uvedené tvrdenia sa rutinne vyskytujú aj v aplikačnej praxi v odôvodneniach správcu dane.

Je zjavné, že ani jedno z nich nemá normatívny charakter, keďže neurčujú žiadne pravidlo konania pre svojich adresátov. Ani ich štruktúra zjavne neobsahuje hypotézu, dispozíciu ani sankciu v klasickej koncepcii právnej normy²⁸ (resp. hypotézu a dispozíciu v koncepcii tzv. zdvojenej štruktúry právnej normy²⁹).

Prvé z uvedených tvrdení (*transferové oceňovanie nie je exaktná veda*) je možné vnímať nanajvýš ako konštatovanie, že v každom prípade budú modely transferového oceňovania predstavovať len aproximáciu reality. Nie je z neho však možné vyvodit', na koho ťarchu (či daňovníka alebo správcu dane) by malo dopadať bremeno pochybnosti, a tak by táto otázka mala spadať plne do gescie zákonodarcu, resp. ústavodarcu.

V slovenskom práve tento priestor vyplňa jednak všeobecný ústavný princíp *in dubio mitius* a súčasne priamo v zákonnej úprave transferového oceňovania je v § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**ZoDP**“) normovaný postup preskúmania správnosti použitej metódy transferového oceňovania, ktorý do istej miery chráni daňovníka pred úpravou základu dane, ak správca dane neidentifikuje významné chyby v jeho metodike transferového oceňovania.³⁰

Tvrdenie „*transferové oceňovanie nie je exaktná veda*“ tak v skutočnosti ani nepotrebuje svoje premietnutie do vnútroštátneho práva a prípadné odkazy naň v aplikačnej praxi sú už skôr nadbytočné.

Druhé z uvedených tvrdení (*nezávislý podnik by nebol pripravený tolerovať do neurčita pretrvávajúce straty*) má charakter skutkového predpokladu. Bez ďalšieho precizovania skutkovými okolnosťami však ani toto tvrdenie nemá a nemôže mať normatívnu kvalitu. Nie je totiž možné z neho vyvodit', aký právny následok by mal nastať, ak straty pretrvávajú,³¹ ani to, kedy už je možné straty považovať za „*do neurčita pretrvávajúce*“ (správca dane môže argumentovať, že už päť za sebou nasledujúcich stratových rokov pod uvedené tvrdenie spadá, daňovník môže tvrdiť opak).

V konečnom dôsledku by tak odpoveď mala byť daná až s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti a dôkazy zhromaždené v priebehu daňovej kontroly.

Je tak možné uzavrieť, že OECD Smernica nemá taký charakter, aby mohla byť aplikovaná ako normatívny text, a jej tvrdú záväznosť by nebolo možné založiť, ani keby bol na ňu uvedený výslovný odkaz do zákona.

²⁸ JÚDA, V. – SLAŠŤAN, M. *Teória štátu a práva*. Nitra: FF UKF, 2008, s. 286.

²⁹ OTTOVÁ, c. d., s. 224.

³⁰ CHOMA – KAČALJAK – RAKOVSKÝ, c. d., s. 8.

³¹ Aj z textu nasledujúceho v OECD Smernici za uvedeným tvrdením je zrejme, že identifikácia pretrvávajúcej straty je len prvým krokom pri hlbšej a detailnejšej analýze nastavenia cien medzi spriaznenými podnikmi ale tiež aj dôvodov, pre ktoré daná strata vznikla.

Z vyššie uvedeného je však tiež zrejmé, že OECD Smernica môže (a mala by) slúžiť ako relatívne podrobný procesný manuál založený na dekádach dobrej praxe v transferovom oceňovaní v rámci členských štátov OECD.

Jej úloha by tak nemala spočívať v normovaní konkrétneho správania daňovníka vo vzťahoch so spriaznenými osobami, ale v stanovení plánu krokov na zostavenie vlastnej metodiky daňovníkom a prípravu podkladovej dokumentácie umožňujúcej obhájiť si danú metodiku a jej aplikáciu pred správcom dane.

Pre správcu dane obdobne by mala predstavovať plán krokov, ktoré by mal uskutočniť pri daňovej kontrole zameranej na transferové oceňovanie, a indikáciu najčastejších tzv. červených vlajok (*red flags*), ako sú napríklad vyššie uvedené do neurčita pretrvávajúce straty.

Zovšeobecnene je teda možné uzavrieť, že OECD Smernica je metodologický materiál, na základe ktorého sa tvoria individuálne metodiky (i) transferového oceňovania na strane daňovníka, (ii) preskúmania systému transferového oceňovania na strane správcu dane.

Daňovníkovi aj správcovi dane by tak OECD Smernica mala poskytnúť spoločný jazyk na diskutovanie prípadných otvorených otázok v rámci daňovej kontroly zameranej na transferové oceňovanie.

Samotný spor, ktorý by bol na konci prejednávaný pred súdom by však už opäť nebol vedený v rovine, či určitá skutková situácia zodpovedá situácii v bode XY OECD Smernice, ale v rovine či individuálne tvrdenia daňovníka (resp. správcu dane) vo vzťahu ku konkrétnej skutkovej situácii majú oporu v zhromaždených dôkazoch.

V spore pred súdom je potom OECD Smernica (prípadne akýkoľvek iný materiál metodologického charakteru) prakticky irelevantná, lebo žiadne z tvrdení v nej uvedených nie je spôsobilé prekonať skutkovú situáciu zistenú zo zhromaždených dôkazov (t. j. založiť právnu fikciu) ani skutkovú situáciu dotvoriť tam, kde z vykonaných dôkazov nie je zrejmé (t. j. založiť právnu domnienku).

Z uvedeného vyplýva, že úloha OECD Smernice spočíva vo facilitácii komunikácie medzi daňovníkom a správcom dane, kde pri predpoklade dostatočnej kvalifikácie na oboch stranách je prípustná aj určitá miera žargónu či priamych odkazov na konkrétne časti OECD Smernice pri opise konkrétnej metodiky.

Je možné do istej miery predpokladať, že takáto miera kvalifikácie je prítomná na úrovni väčšiny ministerstiev v rámci Európskej únie a OECD, kde tieto medzi sebou komunikujú v rámci tzv. procedúr vzájomných dohôd (*MAP*) iniciovaných či už na základe bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia alebo jednotného rámca v EÚ založeného Smernicou Rady (EÚ) 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii, či predtým Dohovorom o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov (90/436/EHS).

Toto však nie je možné automaticky predpokladať na úrovni individuálnych správcov dane zaoberajúcich sa transferovým oceňovaním. Pre nich sa tak zdá vhodné závislosť OECD Smernice posilniť napr. cez interný riadiaci akt Finančnej správy.

Rovnako nie je možné automaticky predpokladať všeobecnú znalosť anglického jazyka (resp. iného jazyka v ktorom je OECD Smernica oficiálne publikovaná) a súvi-

siaceho technického žargónu tak u daňovníkov, ako aj u správcoV dane, a teda sa zdá vhodné zabezpečiť aj jej preklad do slovenského jazyka a jeho pravidelnú aktualizáciu.

To sa zdá byť nevyhnutným predpokladom vytvorenia stabilnej a predvídateľnej praxe v transferovom oceňovaní, v rámci ktorej možno rozumne očakávať, že pri dôslednej aplikácii OECD Smernice nebude daňovníkovi hroziť dorubenie dane (resp. že prípadný excés bude napravený ešte v rámci riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkov).

Na záver je však nutné zopakovať, že v prípadnom rozhodnutí o dorubení dane, resp. rozhodnutí o odvolaní sa nezdá vhodné ani účelné na OECD Smernicu priamo odkazovať, keďže v súčasnosti nie je rozumný predpoklad, že by o spore v oblasti transferového oceňovania rozhodoval sudca/senát s dôkladnou vedomosťou o jej obsahu a zdatný v súvisiacom žargóne.³²

Na ilustráciu, častým prípadom v praxi na Slovensku býva, že správca dane daňovníka po uskutočnení „funkčnej a rizikovej analýzy“ identifikuje ako tzv. „zmluvného výrobcu“, následkom čoho mu zo „súboru porovnateľných spoločností“ priradí ziskovosť na úrovni „mediánu“ ako najspôahlivejšieho ukazovateľa zo štatistického hľadiska a rozhodnutie odôvodní odkazom na bod 1.149 OECD Smernice, teda na tvrdenie, že „*nezávislý podnik by nebol pripravený tolerovať do neurčita pretrvávajúce straty*“.

Hoci daňovník, resp. jeho poradca tomuto žargónu spravidla rozumie, vyššie uvedené konštatovania predstavujú komplex skutkových tvrdení, ktoré by každé malo byť dôsledne a zrozumiteľne podložené vykonaným dokazovaním, konkrétne napríklad:

- 1) z dokazovania vyplynulo, že daňovník má uzavretú zmluvu so závislou spoločnosťou, na základe ktorej sa zaväzuje vyrábať konkrétne výrobky za cenu X;
- 2) z dokazovania vyplynulo, že rozloženie funkcií, ktoré v danej transakcii vykonáva daňovník a jeho spriaznená osoba, majetku, ktorý daňovník využíva, a rizík, ktoré daňovník znáša, odôvodňuje použitie metódy Y;
- 3) ukázalo sa, že daňovník síce uplatnil metódu Y, ale pri získavaní informácií o spoločnostiach, ktoré sú porovnateľné na účely ocenenia transakcie, bezdôvodne vynechal niekoľko najziskovejších spoločností, čím skreslil vzorku porovnateľných cien; a
- 4) pri opakovanom získavaní informácií správca dane postupoval podľa kritérií zvolených daňovníkom, ale so zahrnutím pôvodne vyradených spoločností a vytvoril novú vzorku porovnateľných cien; atď.

Inými slovami, na konci procesu preskúvania systému transferového oceňovania by malo byť rozhodnutie, ktoré bude jasne a zrozumiteľne samé konštatovať všetky relevantné skutkové okolnosti a ktorého závery budú udržateľné bez vyplňania medzier v odôvodnení cez odkazy na OECD Smernicu.

Tým by malo byť súčasne zabezpečené aj to, že nebude nerovnako zaobchádzané s daňovníkom, čo nebude pri tvorbe svojej metodiky transferového oceňovania postupovať podľa metód v OECD Smernici, ale uplatní vlastnú metódu na základe výslovného mandátu v § 18 ods. 1 ZoDP.

Jadrom úpravy transferového oceňovania je totiž ustálenie skutkovej otázky, či by sa porovnateľné ceny alebo podmienky v transakciách so spriaznenými osobami pou-

³² Hoci taká situácia by bola nanajvýš žiaduca.

žili aj v transakciách s nespriaznenými osobami.³³ K tomuto skutkovému záveru však prakticky nie je možné dospieť bez toho, aby porovnateľné ceny alebo podmienky boli skúmané s ohľadom na konkrétnu situáciu, a OECD Smernica poskytuje len rámcový postup, ako dané informácie korektné zistiť. Neposkytuje však samotné hodnoty, prípadne konkrétne výpočty, ktoré by mali byť uplatnené.

5. ZÁVER

Formálno-právna nezáväznosť OECD Smernice na Slovensku by nemala byť prekážkou jej uplatnenia v aplikačnej praxi, ak by tým mala byť zabezpečená vyššia právna istota daňovníkov. Doterajšie spory medzi daňovníkmi a správcami dane však indikujú, že existujú fundamentálne defekty v prístupe k OECD Smernici, kde je na jednotlivé jej vety odkazované ako na právne normy, čo nevyhnutne vedie k sporom o výklad tohto dokumentu bez právnej záväznosti.

Nevyhnutným predpokladom presadenia sa OECD Smernice je jej konzistentná aplikácia daňovníkmi aj správcami dane ako komplexného metodologického materiálu, a nie ako súboru normatívnych viet podliehajúcich výkladu.

De lege ferenda sa zdá vhodné jej úlohu posilniť cez výslovné formulovanie záväznosti pre správcov dane v internom riadiacom akte Finančnej správy a najmä jej prekladom do slovenského jazyka. Hoci nejde o nutné podmienky jej aplikácie (s ohľadom na absentujúcu normativitu ani prípadná publikácia v Zbierke zákonov v slovenskom jazyku nie je spôsobilá z OECD Smernice urobiť legitímny prameň práva), v rámci štandardizácie procesov nastavovania transferových cien a ich preskúmania by išlo o krok, ktorý má potenciál prispieť k lepšiemu osvojeniu si celej OECD Smernice v jej komplexnosti tak daňovníkmi, ako aj správcami dane.

Napriek vyššie uvedenému však nie je možné rozumné očakávať, že OECD Smernica bude mať relevanciu v prípade súdneho sporu. Žiadne z tvrdení v nej uvedených totiž nie je spôsobilé prekonať skutkovú situáciu zistenú zo zhromaždených dôkazov (t. j. založiť právnu fikciu) ani skutkovú situáciu dotvoriť tam, kde z vykonaných dôkazov nie je zrejmé (t. j. založiť právnu domnienku). Kľúčovým v spore pred súdom bude vždy náležite zistený skutkový stav a precízne odôvodnenie prípadného rozhodnutia o vyrubení dane. To pochopiteľne dvíha nároky na kvalitu odôvodnení rozhodnutí správcu dane.

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.
Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave
matej.kacaljak@flaw.uniba.sk
ORCID: 0000-0002-0289-1885

³³ § 17 ods. 1 ZoDP.

VYBRANÉ PROBLÉMY ZDANĚNÍ PASIVNÍCH PŘÍJMŮ Z DLUHOPISŮ¹

PETR KOTÁB²

Abstract: **Selected Problems of Taxation of Passive Income from Bonds**

The text deals with certain problems of taxation in the Czech Republic of passive income from bonds, namely government bonds and Eurobonds. It follows in brief the historical development of taxation by income taxes of interest yields from bonds over the last 30 years, i.e., from the inception of the first tax system of the independent Czech Republic. It takes notice of the fluctuations of tax exemptions over the time and attempts to establish, sometimes not very discernible, reasons for the introduction and abolition of such exemptions. It criticizes the lack of stability and adherence to legal principles of the statutory regulation resulting in a potential negative impact of the same on Czech bond issuers and investors in financial markets.

Keywords: passive income; government bonds; Eurobonds; interest yield; tax exemption; tax stability

Klíčová slova: pasivní příjem; státní dluhopisy; eurodluhopisy; úrokový výnos; osvobození od daně; daňová stabilita

DOI: 10.14712/23366478.2022.46

1. SLOVO NA ÚVOD

Tento příspěvek se věnuje vybraným problémům zdanění pasivních příjmů. Na začátek by tedy bylo vhodné objasnit některé pojmy v dalším textu použité a vysvětlit jeho zaměření a šíři záběru.

V souvislosti se zdaněním pasivních příjmů se budeme samozřejmě zabývat daněmi, které si berou příjem jako svůj předmět. V současné české daňové soustavě se jedná o daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Obě tyto daně jsou u nás upraveny již 30 let starou normou (za tu dobu mnohokrát měněnou a novelizo-

¹ Tento článek byl vytvořen v rámci programu Cooperatio/Laws realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v roce 2022.

² JUDr. Petr Kotáb, Ph.D., působí jako odborný asistent na Katedře finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy a zároveň jako advokát. Zaměřuje se mj. na daňové právo včetně zejména mezinárodního zdanění, ménové právo a oblast bankovníctví a finančního trhu.

vanou), kterou je zákon České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

V tomto zákoně ani v jiné normě není použit termín „pasivní příjem“, a nejedná se tak o pojem zákonný. Přesto je to však pojem v daňovém právu a zejména v mezinárodním zdanění běžně používaný.³ I když neexistuje jednotná a precizní definice pojmu „pasivní příjem“, není příliš obtížné tento pojem alespoň rámcově vymezit. Obvykle se pod ním rozumí takový pravidelný příjem fyzické nebo právnické osoby, pro jehož získání není potřeba vynakládat žádnou nebo téměř žádnou práci či zvýšené úsilí a k jeho dosažení ani není třeba fyzická přítomnost příjemce. Mezi typické příjmy tohoto charakteru se řadí dividendy, úroky, licenční poplatky a nájemné.⁴ Pasivní příjmy jsou tak odlišeny od příjmů aktivních, mezi něž se řadí (u fyzických osob) zejména pracovní příjmy a příjmy z podnikání a jiné samostatné činnosti, jakož i (u právnických osob) příjmy z vlastní hospodářské či jiné činnosti (provozní zisky).

Pasivní příjmy jsou podle ZDP často, byť zdaleka nikoli vždy, zdaňovány zvláštní sazbou srážkou u zdroje, což znamená, že jejich plátcem je při jejich výplatě či zaúčtování ve prospěch příjemce povinen vypočítat výši daně, daň srazit, tj. odečíst ji z hrubé částky pasivního příjmu, a takovou daň odvést správci daně. Poplatník tedy dostává již čistou částku po zdanění a obvykle (výjimky jsou možné) již nemusí plnit žádné platební ani jiné povinnosti ohledně tohoto příjmu, který byl již podroben zdanění u plátce. Tento mechanismus je v tuzemsku znám pod označením „srážková technika vybírání daně z příjmů“, avšak mnohem častěji se pro něj používá sice v platném právu nezakotvený, ale zato velmi výmluvný, stručný a v mezinárodní daňové terminologii zdomácnělý pojem „srážková daň“. Půjdeme se tedy tohoto termínu i v dalším textu tohoto příspěvku, přičemž je potřeba zdůraznit, že pod pojmem „srážková daň“ nebudeme rozumět žádnou zvláštní daň v rámci tuzemské daňové soustavy, nýbrž daň z příjmů (ať již fyzických osob, nebo právnických osob) vybíranou srážkovou technikou u zdroje.⁵

Pasivní příjmy bývají mnohdy dlouhodobým důsledkem jednorázového investičního jednání (nákup nemovité věci k pronájmu, pořízení investičních cenných papírů, jako jsou akcie či dluhopisy apod.), a jsou proto citlivé na změny daňového prostředí, ke kterým dojde až po takovém jednání. Obezřetný investor se tedy při rozhodování o svém investičním jednání zaměřeném na dosažení pasivního příjmu musí zaměřit nejenom na daňové prostředí stávající, ale i na nadcházející, předpokládané nebo i jen možné změny v budoucnu.

V českém daňovém právu došlo v nedávné době k významným změnám dotýkajícím se mimo jiné právě zdanění pasivních příjmů. Jednalo se především o zákon

³ Viz např. United Nations. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017 Update* [online]. New York: United Nations, 2017, s. 541 [cit. 2022-07-17]. Dostupné na: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf; a také OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version – 2010*. Amsterdam: IBFD, 2010, s. 69.

⁴ Viz např. LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. 3rd rev. ed. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1996, s. 223.

⁵ V daňových soustavách cizích států termín „srážková daň“ (v angličtině „withholding tax“) někdy označuje daň z příjmů vybíranou srážkovou technikou, ale jindy se může jednat o speciální daň existující vedle daně z příjmů a uplatňovanou namísto ní.

č. 609/2020 Sb.,⁶ který přinesl podstatné změny ve zdaňování úrokových i jiných příjmů z dluhopisů. V tomto příspěvku, při vědomí rozsahových omezení, která jsou pro něj stanovena, se proto zaměříme jen na relativně úzkou výseč z celé daňové problematiky pasivních příjmů, a tou je uplatňování daně z příjmů na příjmy z vybraných kategorií dluhopisů ve světle změn, ke kterým před nedávnem došlo. Do svého zkoumání zahrneme i historický vývoj zdanění příjmů z dluhopisů od počátku existence současné české daňové soustavy. Cílem našeho zkoumání bude nejen popis legislativních úprav a procesů souvisejících se zkoumanou problematikou zdanění či nezdanění pasivních příjmů z dluhopisů, ale též analýza důvodů a příčin (či jejich absence), které k přijaté právní úpravě vedly. K tomu budou zcela přirozeně využity z metod vědeckého zkoumání zejména metoda deskriptivní a analytická. Naším cílem pak bude rovněž ověření hypotézy, že právní úprava zdanění příjmů z vybraných kategorií dluhopisů v České republice je v delším i kratším časovém rozpětí nestabilní, a proto z hlediska efektivity práva i právní jistoty suboptimální.

2. STÁTNÍ DLUHOPISY (ANEB „ODVOLÁVÁM, CO JSEM SLÍBIL“⁷)

Státní dluhopisy, tedy dluhopisy vydávané státem, obvykle ve prospěch a k tíži centrálního státního rozpočtu, patří mezi velmi oblíbené investiční nástroje a zdroje pasivního příjmu. Jejich oblíbenost vyplývá z jejich relativně vysoké úrovně bezpečnosti, neboť stát jako suverénní dlužník se jen zřídka dostává do selhání s jejich splácením, jelikož má řadu možností, jak si opatřit potřebné peníze (např. zvýšením svých daňových příjmů, anebo, což je zdaleka nejčastější případ, emisí nových dluhopisů, z jejichž výtěžku jsou vyplaceny dluhopisy staré). K popularitě státních dluhopisů zejména mezi institucionálními investory rovněž přispívá jejich velmi dobrá obchodovatelnost na finančním trhu podpořená mimo jiné v poslední době jejich rozsáhlými nákupy centrálními bankami v rámci měnověpolitického nástroje známého jako kvantitativní uvolňování.⁸

Standardní zdaňování úrokových výnosů z dluhopisů bylo a doposud je v České republice nastaveno tak, že u nerezidentů se zdaňuje srážkovou daní podle zvláštní sazby⁹ a stejně tak u rezidentů – poplatníků daně z příjmů fyzických osob.¹⁰ U reziden-

⁶ Zákon ze dne 22. prosince 2020 č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

⁷ *Pyšná princezna* [film]. Režie B. ZEMAN. Československo, 1952.

⁸ „Kvantitativní uvolňování (*quantitative easing, QE*) je nekonvenčním nástrojem měnové politiky, který začala řada centrálních bank aplikovat po roce 2008 v důsledku vypuknutí globální finanční a hospodářské krize [...]. *QE představuje program rozsáhlého nákupu aktiv (zejména státních dluhopisů) centrální bankou a s tím spojený nárůst bilance centrální banky. Nástroj se obvykle používá v situaci, kdy nominální úrokové sazby jakožto standardní měnověpolitický nástroj dosáhnou své dolní hranice a není již možné či žádoucí snižovat je dále, a kdy zároveň ekonomická situace vyžaduje další uvolnění měnové politiky.*“ MOLNÁR, V. *Aktuální ukončování QE v centrálních bankách* [online]. Praha: Česká národní banka, 2022 [cit. 2022-08-17]. Dostupné na: https://www.cnb.cz/cs/o_cnb/cnblog/Aktualni-ukoncovani-QE-v-centralnich-bankach/.

⁹ § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP.

¹⁰ § 36 odst. 2 písm. a) ZDP.

tů – poplatníků daně z příjmů právnických osob – se srážková technika výběru daně z příjmů neuplatňuje a úrokový výnos z dluhopisů vstupuje do běžného základu daně zdaňovaného na základě daňového přiznání. Vystává otázka, zda by měly státní dluhopisy, resp. úrokové výnosy z nich být zdaňovány stejně jako dluhopisy obecně, anebo zda by takové zdanění mělo být odstraněno.

Obecnými argumenty pro standardní zdanění jsou stručně řečeno princip daňové spravedlnosti (stejně vysoké příjmy by měly být zdaňovány stejně vysokou daní), požadavek na ekonomickou neutralitu daní (rozdílná výše zdanění by neměla ovlivňovat ekonomické chování a rozhodování hospodářských subjektů, zejména o tom, z jakých činností a jakým způsobem budou dosahovat svých příjmů), jakož i redukce výjimek a odchylek v daňových zákonech, které činí daňovou soustavu nepřehlednou a obtížněji spravovatelnou.

Naopak mezi obecné argumenty pro osvobození úrokových příjmů ze státních dluhopisů od daní z příjmů patří ve stručnosti fakt, že při něm dochází, populárně řečeno, k přesunu (státních) peněz z jedné kapsy do druhé. O částku daně musí být navýšen výnos ze státních dluhopisů, aby si i po provedeném zdanění tyto dluhopisy uchovaly svou atraktivitu a konkurenceschopnost na trhu v porovnání s jinými srovnatelnými investičními nástroji. Toto navýšení představuje zvýšený výdaj státního rozpočtu spojený s dluhovou službou, přičemž vybraná daň zase putuje zpět do státního rozpočtu jako jeho příjem.¹¹ To vše za nemalých transakčních nákladů a zvýšených nároků na správu daně. Přitom se téměř nikdy nejedná o hru s nulovým součtem, neboť mezi poplatníky daně z příjmů – držiteli státních dluhopisů – se pravidelně objevuje množství rezidentů cizích zemí, na které tuzemské zdanění jejich úrokových příjmů ze státních dluhopisů nedopadne díky aplikaci mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění. Stát tak přichází o část daňového příjmu, který ovšem již byl zahrnut do nákladů spojených s vydáním a existencí státních dluhopisů. Může tak docházet i k fiskálním transferům, kdy rozpočtové výdaje jednoho státu, spojené s jím vydanými dluhopisy, se stanou z části rozpočtovými příjmy jiného státu, kde je majitel dluhopisu daňovým rezidentem a kde zaplatí daň z příjmů tvořených úrokovými výnosy jím vlastněných dluhopisů.

Lákavá je proto myšlenka postavit výnosy ze státních dluhopisů na „netto principu“, tj. osvobodit tyto příjmy od daně a zároveň ušetřit na dorovnání jejich výnosu o částku odpovídající dani. V následujícím textu si ukážeme, jaký dopad měl souboj těchto dvou argumentačních rovin na rozhodování českého zákonodárce.

Dříve, než se budeme zabývat obecným režimem zdanění výnosů ze státních dluhopisů, je třeba poznamenat, že již v době vzniku současné české daňové soustavy v roce 1993 a v následujících letech byly zavedeny a dodnes existují zvláštní případy státních dluhopisů, jejichž úrokové výnosy dani nepodléhají. Jedná se o dnes již méně aktuální,

¹¹ V České republice je ovšem situace spletitější, neboť vzhledem ke stávajícímu modelu fiskálního federalismu realizovanému pomocí pravidel rozpočtového určení daní je tento daňový příjem sdílen mezi státním rozpočtem a rozpočty krajů a obcí. Viz ustanovení § 3 odst. 1 písm. f) a § 4 odst. 1 písm. f) zákona ze dne 29. června 2000 č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní).

ale v 90. letech využívané rehabilitační dluhopisy¹² a dále státní dluhopisy pořízené z prostředků zvláštního vázaného účtu v bance podle zákona o rezervách.¹³ Úrokový výnos se rovněž nedaní v notoricky známém případě „korunových dluhopisů“ (včetně dluhopisů státních), kde se ovšem nejedná o osvobození, nýbrž o nulový základ daně po zaokrouhlení.¹⁴

Při svém vstupu v účinnost dne 1. 1. 1993 ZDP žádné ustanovení o osvobození úrokových příjmů ze státních dluhopisů neobsahoval. Tato situace se ovšem ještě v průběhu prvního roku účinnosti ZDP změnila, když bylo zmíněné osvobození s účinností od 1. 8. 1993 zavedeno novelou ZDP provedenou zákonem č. 196/1993 Sb.¹⁵ Je pozoruhodné, že vládní návrh tohoto zákona se týkal výlučně jen daně z přidané hodnoty a žádné osvobození od daně z příjmů neobsahoval.¹⁶ Předmětné osvobození bylo do textu návrhu vneseno až z podnětu poslanců, společnou zprávou výborů ústavněprávního, rozpočtového, hospodářského, zemědělského, pro veřejnou správu, regionální rozvoj a životní prostředí a výboru pro sociální politiku a zdravotnictví Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky během druhého čtení zákonné předlohy.¹⁷ Z tohoto důvodu se také nezachoval žádný písemný materiál objasňující důvody a úvahy předkladatelů

¹² Vydávané podle zákona ze dne 23. dubna 1990 č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci jako nepeněžitá část odškodnění rehabilitovaným poškozeným s úrokem osvobozeným od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. g) ZDP.

¹³ Jedná se o rezervy na sanaci a rekultivace pozemků dotčených těžbou nebo na vypořádání důlních škod, dále o rezervy na zajištění rekultivace a následné péče o skládku a konečně rezervy na zajištění vyřazování jaderného zařízení nebo pracoviště III. nebo IV. kategorie z provozu, to vše podle § 10a odst. 4 zákona ze dne 20. listopadu 1992 č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Osvobození od daně z příjmů právnických osob se na úrokové výnosy z takových státních dluhopisů uplatní podle § 19 odst. 1 písm. zl) ZDP.

¹⁴ Veřejností rezonující pojem „korunové dluhopisy“ je poněkud zavádějící, protože v daném případě se nejedná ani tak o jmenovitou hodnotu dluhopisu (která může být i vyšší než jedna koruna), jako o výši úrokového výnosu z dluhopisu. Na základě zvláštního ustanovení v § 36 odst. 3 ZDP, které bylo do ZDP v původní podobě poprvé zavedeno s účinností od 1. 1. 1995 zákonem ze dne 8. prosince 1994 č. 259/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů, se základ pro srážkovou daň z úrokového výnosu z dluhopisů (pro poplatníky podléhající takové daní, tj. nerezidenty a rezidenty – fyzické osoby) stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, přičemž takto stanovený základ se zaokrouhluje na celé koruny dolů. Z toho tedy vyplývá, že zmíněný poplatník, který je majitelem libovolného počtu dluhopisů, u nichž úrokový výnos z jednoho dluhopisu nedosahuje jedné koruny, bude mít daňový základ pro srážkovou daň po zaokrouhlení nula Kč a takový jeho výnos tedy nebude českou daní z příjmů postižen, byť by poplatníkem od emitenta dluhopisů přijatý úrokový výnos činil miliony či desítky milionů korun.

¹⁵ Zákon ze dne 10. července 1993 č. 196/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 588/1992 Sb., o daní z přidané hodnoty, a zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb. a zákona č. 157/1993 Sb. Tento zákon vnesl do ZDP ustanovení § 4 odst. 1 písm. t) osvobozující úrokové výnosy ze státních dluhopisů od daně z příjmů fyzických osob a ustanovení § 19 odst. 1 písm. i) osvobozující úrokové výnosy ze státních dluhopisů od daně z příjmů právnických osob.

¹⁶ Vláda České republiky. Vládní návrh zákona, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 588/1992 Sb., o daní z přidané hodnoty [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1993, 1. volební období, sněmovní tisk 404 [cit. 2022-08-10]. Dostupné na: https://www.psp.cz/eknih/1993ps/tisky/t0404_01.htm.

¹⁷ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna. Společná zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 588/1992 Sb., o daní z přidané hodnoty (tisk 404) [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1993, 1. volební období, sněmovní tisk 437 [cit. 2022-08-10]. Dostupné na: https://www.psp.cz/eknih/1993ps/tisky/t0437_00.htm.

pozměňovacího návrhu na osvobození. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona k této otázce pochopitelně mlčí.

Osvobození z roku 1993 však nemělo příliš dlouhého trvání. Již s účinností od 1. 1. 1997 bylo zrušeno, a to zákonem č. 316/1996 Sb.¹⁸ Ani v tomto případě se nejednalo o myšlenku obsaženou ve vládním návrhu novely,¹⁹ nýbrž o poslanecký podnět vnesený pozměňovacími návrhy rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky.²⁰ Zástupce předkladatele, tehdejší ministr financí Ivan Kočárník se ovšem s pozměňovacími návrhy ztotožnil.²¹ I v tomto případě však chybí písemný záznam o důvodech, úvahách a motivacích zákonodárce, které ke zrušení osvobození úrokových výnosů ze státních dluhopisů po zhruba třech letech od jeho zavedení vedly.

Po více než 20 letech, kdy obecné osvobození úrokových výnosů ze státních dluhopisů neplatilo, se český zákonodárce k této otázce znovu vrátil v roce 2020. V rámci rozsáhlejší reformy zdanění výnosů z dluhopisů provedené zákonem č. 609/2020 Sb.²² vláda navrhla a parlament schválil osvobození výnosů ze státních dluhopisů, a to jak ve vztahu k poplatníkům daně z příjmů fyzických osob,²³ tak i k poplatníkům daně z příjmů právnických osob,²⁴ ovšem ve výrazně širším rozsahu, než tomu bylo historicky.

Osvobození se po přijetí uvedené novelizace uplatňuje nejen ve vztahu ke státním dluhopisům vydávaným Českou republikou, ale též ke státním dluhopisům vydávaným jiným členskými státy Evropské unie nebo státem tvořícím Evropský hospodářský prostor. Toto rozšíření je ovšem v dnešní době nutné a vyplývá z evropského práva, neboť osvobození jen dluhopisů České republiky jako jednoho z členských států Evropské unie (kterým v době platnosti dřívějšího osvobození, tj. v letech 1993 až 1996 ještě nebyla) by představovalo nerovné zacházení a diskriminační daňovou praxi. Dále bylo osvobození rozšířeno z úrokových výnosů na všechny výnosy ze státních dluhopisů a zahrnuje tedy nově např. též výnos určený slosovatelnou nebo jinou premii

¹⁸ Zákon ze dne 13. prosince 1996 č. 316/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ Vláda České republiky. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1996, 2. volební období, sněmovní tisk 61/0 [cit. 2022-08-10]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/eknih/1996ps/tisky/t006100.htm>.

²⁰ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna. Usnesení rozpočtového výboru z 8. schůze dne 3. prosince 1996 k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (tisk 61) [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1996, 2. volební období, sněmovní tisk 61/1 [cit. 2022-08-10]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/eknih/1996ps/tisky/t006101.htm>.

²¹ Vyjádření ministra financí Ivana Kočárníka k pozměňovacímu bodu A.17 při projednání návrhu zákona ve třetím čtení. Viz Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. Stenografický zápis 7. schůze sněmovny ze dne 13. prosince 1996, bod 38. pořadu schůze – Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (sněmovní tisk 61) – třetí čtení [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1996, 2. funkční období [cit. 2022-08-10]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/eknih/1996ps/stenprot/007schuz/s007029.htm>.

²² Viz pozn. 6.

²³ „*Od daně se osvobozuje [...] za) výnos dluhopisu podle zákona upravujícího dluhopisy a příjem plynoucí z práva na splacení dluhopisu vydaných členskými státy Evropské unie nebo státem tvořícím Evropský hospodářský prostor.*“ Viz paragraf 4 odst. 1 písm. za) ZDP.

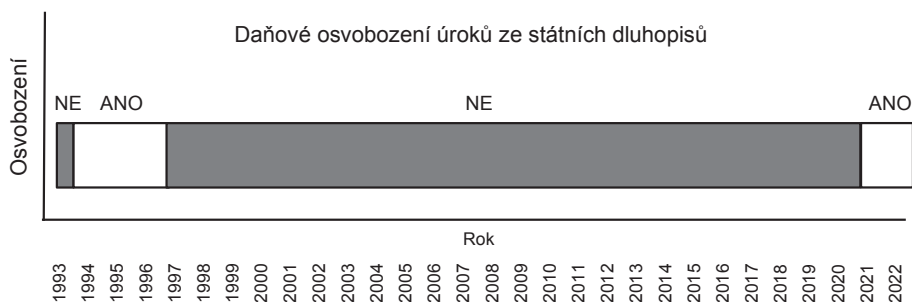
²⁴ „*Od daně jsou osvobozeny [...] i) příjem plynoucí z výnosu dluhopisu podle zákona upravujícího dluhopisy vydaného členskými státy Evropské unie nebo státem tvořícím Evropský hospodářský prostor.*“ Viz paragraf 19 odst. 1 písm. i) ZDP.

a příjem z rozdílu mezi jmenovitou hodnotou a emisním kurzem, resp. nabývací cenou dluhopisu.

Jelikož bylo uvedené osvobození součástí vládního návrhu zákona, existuje k němu poměrně obsírná důvodová zpráva, ve které předkladatel rozvíjí úvahy o důvodech navrhovaného osvobození a hlásí se tak k některým obecně známým teoretickým poznatkům týkajícím se takového osvobození.²⁵

Následné novely ZDP přijaté po roce 2020 se již osvobození výnosů ze státních dluhopisů nedotýkaly, takže lze uzavřít, že po počátečním několikaletém období v polovině let devadesátých, kdy byly úrokové výnosy ze státních dluhopisů osvobozeny, a následněm relativně dlouhém, čtyřiadvacetiletém období, kdy osvobozeny nebyly, se nyní daňový režim výnosů ze státních dluhopisů navrátil zpět k jejich plnému osvobození.

Průběh doby trvání osvobození v historickém přehledu lze znázornit v následujícím grafu.



3. EURODLUHOPISY (ANEŽ „ODVOLÁVÁM, CO JSEM ODVOLAL“²⁶)

Termín eurodluhopisy je mnohem staršího data než jednotná evropská měna euro, se kterou má jen mnoho společného. Obecně se pod tímto termínem rozumí dluhopisy, které jsou vydány v jednom státě emitentem z druhého státu.²⁷ Eu-

²⁵ „Osvobození výnosů dluhopisů a příjmů plynoucích z práva na splacení dluhopisů vydávaných Českou republikou, popř. jinými státy Evropské unie či Evropského hospodářského prostoru, je navrhováno vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o dluhopisy, jejichž výnos (popř. příjem z jejich splacení) je poplatníkovi vyplácen z veřejných rozpočtů, kde toto zdanění nemá plně odpovídající přidanou hodnotu. Osvobození od této daně nepředstavuje rezignaci na výběr daně, ale racionalizaci příjmových a výdajových toků státního rozpočtu s potenciálně neutrálním dopadem na jeho konečné saldo. Vzhledem k povinnosti na straně emitenta/plátce daně je tak proces navíc spojen s administrativními náklady, které rostou s růstem státního dluhu, růstem počtu držitelů státních dluhopisů a s růstem podílu nerezidentů na držbě státního dluhu [...]. Tyto náklady jsou taktéž financovány ze státního rozpočtu.“ Viz Vláda České republiky. Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, s důvodovou zprávou [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2020, 8. volební období, sněmovní tisk 910/0, s. 50–51 [cit. 2022-08-12]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=178778>.

²⁶ *Pyšná princezna* [film]. Režie B. ZEMAN. Československo, 1952.

²⁷ Termín eurodluhopisy je úzce spjat s termínem euroměny, který označuje peněžní prostředky používané zhruba od 60. let 20. století v mezinárodních finančních operacích, které probíhají mimo území státu,

rodluhopisy jsou pak obvykle denominovány v jiné měně, nežli je zákonná měna státu emitenta, a často jsou obchodovány na finančních trzích mimo stát emitenta.

V českém daňovém právu se setkáváme s eurodluhopisy především v souvislosti se zdaňováním úrokových (a případně i jiných) výnosů z dluhopisů vydaných českými daňovými rezidenty v zahraničí, plynou-li tyto výnosy českým daňovým nerezidentům. V dalším textu tedy budeme používat termín eurodluhopisy v zúženém chápání vycházejícím z tohoto pojetí zakotveného v ZDP.²⁸

Standardní zdaňování úrokových výnosů z dluhopisů bylo zmíněno v předcházející kapitole. Podobně jako u státních dluhopisů i u eurodluhopisů vyvstává otázka, zda by měly být úrokové výnosy z nich zdaňovány stejně jako u dluhopisů obecných, anebo zda by takové zdanění mělo být odlišné, případně žádné. Obecnými argumenty pro standardní zdanění jsou stručně řečeno princip daňové spravedlnosti (stejně vysoké příjmy by měly být zdaňovány stejně vysokou daní), požadavek na ekonomickou neutralitu daní (rozdílná výše zdanění by neměla ovlivňovat ekonomické chování a rozhodování hospodářských subjektů, zejména o tom, z jakých činností a jakým způsobem budou dosahovat svých příjmů), jakož i redukce výjimek a odchylek v daňových zákonech, které činí daňovou soustavu nepřehlednou a obtížněji spravovatelnou. Naopak mezi obecné argumenty pro osvobození úrokových příjmů z eurodluhopisů od daní z příjmů ve stručnosti patří fakt, že mnozí zahraniční příjemci takových příjmů (kteří ostatně v převažující většině patří mezi sofistikované institucionální investory) mohou využít sítě mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění a redukovat zdanění ve státě zdroje, tedy v České republice, mnohdy až na nulu.²⁹ Dalším argumentem je skutečnost, že zachování zdanění uvedených úrokových výnosů činí české emitenty eurodluhopisů méně konkurenceschopnými při opatřování kapitálu na světových finančních trzích, neboť emitenti z mnohých cizích zemí nejsou břemenem podobného zdanění zatíženi, a mohou tak investorům nabízet atraktivnější podmínky pro své dluhopisy.

Český zákonodárce se při přípravě daňové reformy z roku 1993 k problematice zdanění úrokových výnosů z eurodluhopisů postavil tak, že žádnou výjimku z obecného režimu nestanovil. ZDP tedy od prvního dne své účinnosti, tj. ode dne 1. 1. 1993 žádné osvobození v tomto smyslu neobsahoval. Důvodem k tomu nejspíš bylo, že praxe umístění dluhových cenných papírů českých emitentů na zahraničních trzích v té době

pro který je tato měna vlastní a který peněžní prostředky v této měně reguluje. Předpona „euro“ v tomto termínu původně reflektovala fakt, že se jednalo o peněžní prostředky, resp. cenné papíry denominované v amerických dolarech, ale obchodované na trzích v Evropě, zejména v Londýně. Následně se však euroměnové i eurodluhopisové transakce rozšířily i na mimoevropské trhy (zejména trhy asijské), čímž předpona „euro“ v tomto mezeitím již ustáleném termínu do značné míry ztratila své opodstatnění. K určité míře zmatení mezi neodbornou veřejností také přispívá, že eurodluhopisy mohou být denominovány v jakékoli měně (třeba i v korunách českých), a zdaleka nikoli jen ve společné evropské měně euro. Blíže k termínu eurodluhopisů i euroměn viz KOTÁB, P. Měna a peněžní oběh. Euroměny a eurotrhy. In: BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktual. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 511–513.

²⁸ A nacházejícího se dlouhodobě v té či oné formulační podobě v § 4 a § 19 ZDP.

²⁹ Ze zhruba 90 smluv o zamezení dvojímu zdanění závazných pro Českou republiku je zákaz zdanění úrokových příjmů (včetně úroků z dluhopisů) ve státě zdroje zakotven zhruba ve třetině z nich, včetně např. smluv s následujícími státy: Rakousko, Kypr, Francie, Německo, Irsko, Itálie, Lichtenštejnsko, Lucembursko, Nizozemsko, Norsko, Rusko, Saudská Arábie, Slovensko, Jižní Afrika, Španělsko, Švýcarsko, Spojené Království, Spojené státy a další. Viz *Global Corporate Tax Handbook 2021*. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 410–411.

prakticky ještě neexistovala (devizové předpisy v té době platné to ostatně bez obtížně dostupného devizového povolení ani neumožňovaly), a tudíž i tlak teprve vznikající podnikatelské sféry i dalších potenciálních emitentů eurodluhopisů na zjednodušení jejich přístupu k zápůjčnímu kapitálu na zahraničních finančních trzích neexistoval.

Situace se ovšem již nedlouho poté změnila, když jednou z první desítky novelizací ZDP provedenou zákonem č. 259/1994 Sb.³⁰ bylo s účinností od 1. 1. 1995 do textu ZDP zařazeno ustanovení o osvobození úrokových příjmů z eurodluhopisů u nerezidentů – poplatníků daně z příjmů právnických osob.³¹ Předkladatel novely (tedy Vláda České republiky, potažmo Ministerstvo financí) odůvodňoval proponovanou změnu takto: „*Osvobození úrokových příjmů veřejně obchodovatelných mezinárodních obligací (Eurobondů) se navrhuje za účelem docílení ‚vzájemnosti ve vztahu k zahraničí‘ a tím zabezpečení jejich prodejnosti na mezinárodních kapitálových trzích, které jsou za současných podmínek zdanění zákonem o daních z příjmů obtížně prodejné zejména, pokud příjemce úroku je rezidentem státu, s nímž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která umožňuje částečné zdanění úroků v České republice (Kanada, Japonsko, Turecko, Řecko), anebo je rezidentem státu, s nímž je bezesmluvní vztah. Řada smluv však neumožňuje zdanění úroků v České republice (např. smlouvy s Německem, Rakouskem, USA), ale umožňuje zdanění úroků pouze ve státě příjemce. Pro zvýšení prodejnosti českých obligací na světových kapitálových trzích by musely být úrokové sazby zvýšeny, čímž by se pro české subjekty výrazně zvýšily náklady financování, anebo by musely daň hradit za příjemce ze svého zisku. Pokud jsou obligace prodávány a úroky vypláceny prostřednictvím zahraničních subjektů, je často i technicky obtížné zjistit, ve kterém státě je příjemce úroku rezidentem a stanovit, zda a v jaké výši má být z úroků sražena daň z příjmů. Konkurenti českých společností, kteří mají sídlo v hlavních průmyslově vyspělých zemích, jsou od zdanění úroků vyplácených cizozemcům osvobozeni. Úroky z dluhopisů tuzemských subjektů placené zahraničním subjektům jsou osvobozeny např. v Německu, Rakousku, Francii, Nizozemsku, Velké Británii, Japonsku, Kanadě s tím, že v některých zemích je osvobození vázáno na minimální dobu splatnosti (Kanada 5 let, Japonsko 4 roky).“³²*

Stejně osvobození měla zmíněná novela přinést i nerezidentům – poplatníkům daně z příjmů fyzických osob. Lze na to usuzovat jednak z logiky věci a rovněž z výše citované pasáže důvodové zprávy, která byla předkladatelem formulovaná jako společná jak pro bod 9, tak i bod 70 Článku I novely.³³ V přijatém textu novely však příslušná

³⁰ Článek I bodu 9 zákona ze dne 8. prosince 1994 č. 259/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ Jednalo se o nově zařazené ustanovení § 19 odst. 1 písm. i) ZDP stanovící, že „[o]d daně jsou osvobozeny [...] úrokové výnosy ze státních dluhopisů a úrokové příjmy poplatníků uvedených v § 17 odst. 4, které jim plynou z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice“.

³² Vláda České republiky. Důvodová zpráva k Vládnímu návrhu zákona, kterým se mění a doplňuje zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon ČNR č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů [online]. Zvláštní část, k Článku I bodu 9 a 70. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1994, I. volební období, sněmovní tisk 1218 [cit. 2022-07-24]. Dostupné na: https://www.psp.cz/eknih/1993ps/tisky/t121800e.htm#_d.

³³ Bod 9 (následně v průběhu změn provedených v Poslanecké sněmovně integrován do bodu 10 schváleného textu zákona) měnil § 4 ZDP a dotýkal se tedy osvobození poplatníků daně z příjmů fyzických osob, zatímco bod 70 měnil § 19 ZDP a dotýkal se tedy osvobození poplatníků daně z příjmů právnických osob.

pasáž osvobozující od daně úrokové výnosy z eurodluhopisů³⁴ patrně nedopatřením odkazovala na poplatníky podle § 2 odst. 2 ZDP, tj. rezidenty,³⁵ namísto správného odkazu na poplatníky podle § 2 odst. 3 ZDP, tedy nerezidenty. Z této doby však nejsou zaznamenány případy, kdy by tento legislativní lapsus měl nějaké dopady v praxi. To je dáno očividně tím, že počet zahraničních emisí dluhopisů tuzemských emitentů byl tehdy ještě velmi malý a počet fyzických osob (ať již rezidentů, či nerezidentů), které by na zahraničním finančním trhu takovéto cenné papíry nabývaly, lze kvalifikovaně odhadnout na limitně se blížící nule. Z dnešního hlediska lze tedy jen akademicky spekulovat, zda by při případné aplikaci tohoto osvobození měla být dána přednost gramatickému výkladu, který je jasný a jednoznačný, byť obsahově nelogický a vadný („*stipida lex sed lex*“), anebo zda by měl být upřednostněn výklad jiný, nejspíš teleologický opírající se mimo jiné o úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě i dalších souvisejících dokumentech a jdoucí proti explicitnímu znění zákona („*interpretatio contra legem*“).

Faktem zůstává, že s účinností od 1. 1. 1996 (tedy po roce účinnosti výše uvedeného sporného znění) byl text osvobození eurodluhopisů od daně z příjmů fyzických osob upraven novelou provedenou zákonem č. 149/1995 Sb.³⁶ a tento text nadále odkazoval na poplatníky podle § 2 odst. 3 ZDP, tedy nerezidenty. Pozoruhodné ovšem je, že předkladatel této novely v jejím odůvodnění nepřiznává, že by se mělo jednat o nápravu dřívější chyby, ale jako důvod ke změně uvádí „sjednocení osvobození“ u poplatníků daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob.³⁷

³⁴ Jednalo se o nově zařazené ustanovení § 4 odst. 1 písm. v) ZDP stanovící, že „[o]d daně jsou osvobozeny [...] úrokové příjmy poplatníků uvedených v § 2 odst. 2, které jim plynou z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice“.

³⁵ Díky ZDP v té době ještě termín „rezident“ nepoužívala a tehdejší ustanovení § 2 odst. 2 ZDP znělo takto: „Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“

³⁶ Článek I bod 9 zákona ze dne 29. června 1995 č. 149/1995 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a mění zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 185/1991 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů.

³⁷ Příslušné ustanovení důvodové zprávy k tomu uvádí následující: „Úprava ustanovení sjednocuje osvobození poplatníků fyzických i právnických osob, kteří jsou daňovými nerezidenty a byly v konečném důsledku ve vztahu ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění osvobozeni ještě před touto úpravou. Cílem je odstranit složitou administrativu při uplatnění smluv o zamezení dvojího zdanění. S ohledem na uvažovanou změnu v systému zdanění dlužných cenných papírů u právnických osob není žádoucí vytvářet rozdílnost v režimu zdanění těchto příjmů u rezidentů.“ Viz Vláda České republiky. Důvodová zpráva k Vládnímu návrhu zákona, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a doplňuje zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů [online]. Zvláštní část, k bodu 9. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1995. I. volební období, sněmovní tisk 1712 [cit. 2022-07-24]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/eknih/1993ps/tisky/t171200b.htm>.

Osvobození úrokových příjmů z eurodluhopisů pro nerezidenty platilo od roku 1996 ve zhruba nezměněné³⁸ podobě stejně pro poplatníky obou daní z příjmů³⁹ po dalších zhruba 25 let. Skoncovat s tímto osvobozením se zákonodárce rozhodl až v roce 2020 v souvislosti s rozsáhlejší novelou daňových a jiných zákonů provedenou zákonem č. 609/2020 Sb.⁴⁰ V důvodové zprávě k tomuto zákonu je zrušení osvobození úrokových příjmů z eurodluhopisů pro nerezidenty odůvodněno jen stručně a relativně obecně potřebou redukce daňových výjimek⁴¹ a ztrátou opodstatnění původního osvobození.⁴² Přestože uvedený zákon nabyl účinnosti dne 1. 1. 2021 (po rekordně krátké legisvakční lhůtě jednoho dne, když částka Sbírký zákonů, v níž byl zákon č. 609/2020 Sb. publikován, byla rozeslána 31. 12. 2020), u osvobození příjmů z eurodluhopisů bylo pamatováno na rozumnější časový plán pro jeho implementaci, když (vedle klasické „dědečkovské klauzule“⁴³ vztahující se na eurodluhopisy vydané přede dnem účinnosti zákona, tj. před 1. 1. 2021) na základě přechodných ustanovení zákona se osvobození mělo uplatňovat ještě další rok a vztahovat se na úrokové příjmy z eurodluhopisů emitovaných do dne 31. 12. 2021.⁴⁴

Před tím, než tato lhůta uplynula, však došlo k další změně v režimu zdanění eurodluhopisů. K tomu byl využit legislativní návrh zákona, který byl posléze schválen pod č. 353/2021 Sb.⁴⁵ V textu vládního návrhu tohoto zákona⁴⁶ nebyla žádná změna ve

³⁸ K menší změně došlo s účinností od 1. 1. 2001 zákonem ze dne 12. prosince 2000 č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Tento zákon do okruhu emitentů eurodluhopisů, na úrokový výnos, z nichž se vztahuje osvobození od daně z příjmů fyzických osob i daně z příjmů právnických osob, zařadil výslovně též Českou republiku. Stalo se tak s ohledem na skutečnost, že výnosy ze státních dluhopisů v té době nebyly od daně z příjmů obecně osvobozeny a že se Česká republika rozhodla, na rozdíl od minulosti, začít umísťovat své státní dluhopisy na zahraničních trzích.

³⁹ U daně z příjmů fyzických osob došlo v průběhu let v důsledku zařazování dodatečných ustanovení o dalších druzích osvobození od daně do § 4 ZDP k posunu příslušné klauzule obsahující osvobození ve vztahu k eurodluhopisům, takže z původního § 4 odst. 1 písm. v) se do roku 2020 stal § 4 odst. 1 písm. za).

⁴⁰ Viz pozn. 6.

⁴¹ „Navrhovaná úprava zdaňování příjmů souvisejících s dluhopisy představuje též další příspěví k redukci daňových výjimek.“ Viz Vláda České republiky. Důvodová zpráva k Vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2020, 8. volební období, sněmovní tisk 910/0, s. 42 [cit. 2022-08-10]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=178778>.

⁴² „Osvobození příjmů plynoucích z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice daňovým nerezidentům je svojí povahou daňovým zvýhodněním směřujícím pouze na dílčí skupinu poplatníků a již nemá v současné době plně opodstatnění. Původní cíl zvýšit konkurenceschopnost českých emitentů tzv. eurobondů na evropském trhu a zjednodušit navazující administrativu a maximálně tak zjednodušit podmínky pro emitenta již nemá plně opodstatnění.“ Viz tamtéž, s. 49.

⁴³ Tzv. „dědečkovská klauzule“ (anglicky „grandfather clause“) je termínem pocházejícím z anglosaského práva a označujícím výjimku umožňující subjektům, vyvíjejícím určitou činnost, která byla doposud povolena, ale od nynějška je novým právním předpisem zakázána, aby tuto činnost vyvíjely i nadále. Termín pochází z právní historie USA, kde na přelomu 19. a 20. století některé jižanské státy ve snaze potlačit volební právo Afroameričanů podmiňovaly výkon hlasovacího práva censem majetku, placených daní nebo vzdělání. Z takového omezení byly však vyjmuty osoby, které buď samy, nebo jejich přímí předci (otcové, dědečkové) požívali hlasovacího práva před rokem 1866. Viz *The New Encyclopaedia Britannica. Volume 5, Micropaedia*. 15th ed. Chicago: Encyclopaedia Britannica Inc., 1994, s. 422.

⁴⁴ Článek XII bod 18 zákona č. 609/2020 Sb.

⁴⁵ Zákon ze dne 14. září 2021 č. 353/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

⁴⁶ Vláda České republiky. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České

vztahu k eurodluhopisům obsažena. Samotný návrh zákona se ostatně týkal transpozice některých ustanovení evropského práva ve vztahu k úvěrovým institucím a daňovou problematikou se vůbec neměl zabývat. V průběhu legislativního procesu v parlamentu se však do textu zákona dostala formou „přílepku“ i nová část jedenáctá, obsahující změny ZDP, jejichž obsahem bylo znovuzavedení, byť v poněkud obměněné dikci, osvobození výnosů z eurodluhopisů.

Zajímavé je, že se tento „přílepek“ do návrhu zákona dostal až v Senátu, a to z podnětu senátního výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu,⁴⁷ byť, jak vyplynulo z rozpravy při opětovném projednání v Poslanecké sněmovně, měl být totožný pozměňovací návrh prezentován již na jednání Poslanecké sněmovny při původním projednávání vládního návrhu, kdy „*byl dokonce i přihlášen do systému, ale bohužel při jednáních nebyl načten v rámci podrobné rozpravy ve druhém čtení*“.⁴⁸ Je rovněž zajímavé, že stanovisko zástupkyně předkladatele vládního návrhu zákona, tehdejší ministryně financí Aleny Schillerové k navrhované změně bylo neutrální.⁴⁹ Ministerstvo financí reprezentované uvedenou ministryní tedy nic nenamítalo ke znovuzavedení osvobození, které necelý rok předtím nechalo z důvodů pro něj nepochybně dostatečných zrušit.

Při opětovném projednání návrhu zákona vráceného Senátem Poslanecká sněmovna vyslovila s pozměněným textem souhlas, a daňové osvobození eurodluhopisů se tak opět stalo součástí českého právního řádu. Zákon č. 353/2021 Sb. tedy vnesl s účinností od 1. 10. 2021 do textu ZDP opět osvobození výnosů z eurodluhopisů, a to jak pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob,⁵⁰ tak i daně z příjmů právnických osob,⁵¹ ovšem s tou odlišností, že oproti minulosti se osvobození nevztahuje jen na úrokový výnos, nýbrž na všechny druhy výnosů z eurodluhopisů, tedy např. také na příjem určený slosovatelnou nebo jinou premii a příjem z rozdílu mezi jmenovitou hodnotou a emisním

republiky, 2021, 8. volební období, sněmovní tisk 903/0 [cit. 2022-08-10]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=178617>.

⁴⁷ Senát Parlamentu České republiky. 79. usnesení výboru pro zemědělství a dopravu z 13. schůze konané dne 14. července 2021 k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony [online]. Praha: Senát Parlamentu České republiky, 2021, 13. funkční období, senátní tisk 122/1 [cit. 2022-08-12]. Dostupné na: <https://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/htmlhled?action=doc&value=100226>.

⁴⁸ Z vystoupení senátora Zdeňka Nytry při opětovném projednání návrhu zákona vráceného Senátem s pozměňovacími návrhy Poslanecké sněmovně. Viz Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. Stenografický zápis 118. schůze sněmovny ze dne 16. září 2021, bod 1. pořadu schůze – Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony /sněmovní tisk 903/5/ – vrácený Senátem [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2021, 8. funkční období [cit. 2022-08-12]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/118schuz/bqbs/b01300101.htm>.

⁴⁹ Vystoupení ministryně financí Aleny Schillerové při opětovném projednání návrhu zákona vráceného Senátem s pozměňovacími návrhy Poslanecké sněmovně. Viz tamtéž.

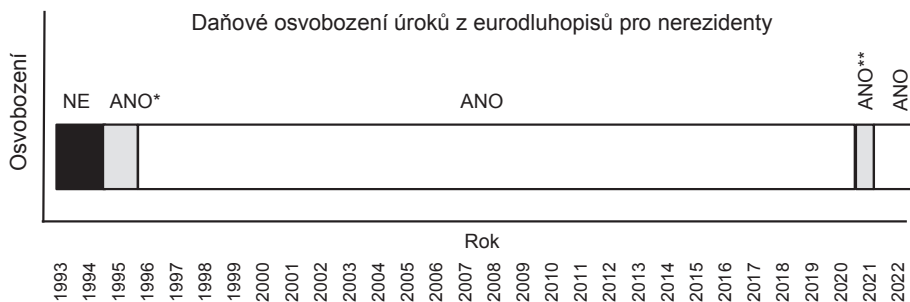
⁵⁰ „*Od daně se osvobozuje [...] výnos dluhopisu podle zákona upravujícího dluhopisy a příjem plynoucí z práva na splacení dluhopisu vydaných v zahraničí poplatníkem se sídlem v České republice, pokud plynou daňověmu nerezidentovi, který není kapitálově spojenou osobou s emitentem dluhopisu, ani s ním nevytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“ Viz paragraf 4 odst. 1 písm. z) ZDP ve znění účinném od 1. 10. 2021.

⁵¹ „*Od daně jsou osvobozeny [...] příjmy plynoucí z výnosu dluhopisu podle zákona upravujícího dluhopisy nebo z práva na splacení dluhopisu vydaných v zahraničí poplatníkem se sídlem v České republice, pokud plynou daňověmu nerezidentovi, který není kapitálově spojenou osobou s emitentem dluhopisu, ani s ním nevytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“ Viz paragraf 19 odst. 1 písm. zn) ZDP ve znění účinném od 1. 10. 2021.

kurzem, resp. nabývací cenou dluhopisu. Z osvobození jsou dále nově stanoveny výluky s cílem zabránit zneužití tohoto zákonného ustanovení. Osvobození se tak nevztahuje na příjemce příjmu, který je kapitálově spojenou osobou⁵² s emitentem dluhopisu, nebo s ním vytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Současný stav je tedy takový, že příjmy daňových nerezidentů z dluhopisů vydaných v zahraničí poplatníkem se sídlem v České republice⁵³ zůstávají osvobozeny od daně z příjmů, byť za poněkud změněných podmínek, kontinuálně od roku 1995 (resp. 1996 pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob) až dosud. Zákonodárná iniciativa z roku 2020, vtělená do zákona č. 609/2020 Sb., kladoucí si za cíl osvobození zrušit, přestože nabyla platnosti i účinnosti, se nikdy na tyto příjmy neuplatnila v důsledku další změny, vtělené do zákona č. 353/2021 Sb. a nabyvší účinnosti ještě před koncem přechodného období.

Průběh doby trvání osvobození v historickém přehledu lze znázornit v následujícím grafu.



*dle gramatického výkladu u DPFO osvobozeno pouze pro rezidenty, a nikoli pro nerezidenty

**přechodné ustanovení zákona umožňující využít osvobození i pro dluhopisy emitované ještě rok po vstupu v účinnost zákona zrušujícího osvobození

4. ZÁVĚR

Daňový režim dluhopisů, a zejména jejich specifických druhů, jako jsou státní dluhopisy a eurodluhopisy, může být různý a může se v něm uplatňovat v různém rozsahu osvobození výnosů takových dluhopisů od daně. Jak bylo naznačeno výše, existují důvody a argumenty jak pro takové osvobození, tak i proti němu. Konečný výběr

⁵² Ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) ZDP se kapitálově spojenými osobami rozumí osoby v situaci, kdy se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob.

⁵³ Vzhledem k použití termínu „sídlo“ ustanovení zákonného osvobození počítá jen s emitenty – právníckými osobami a na případné emitenty – fyzické osoby se nevztahuje. To ovšem není nikterak na závadu, neboť mezi emitenty dluhopisů obchodovaných na světových finančních trzích se fyzické osoby prakticky nevyskytují a právní řady mnoha států světa tuto možnost omezují nebo přímo vylučují. Viz např. u nás historické znění § 3 odst. 1 zákona ze dne 1. dubna 2004 č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění mezi lety 2004 a 2012.

případného osvobození a jeho rozsahu je součástí daňové politiky státu a projevem jeho daňové suverenity. Při tvorbě pravidel daňové politiky a uplatňování daňové suverenity by však zákonodárce měl vždy zohlednit objektivní ekonomické zákonitosti a reálné existující mezinárodní hospodářské a finanční prostředí, jinak mohou jeho legislativní kroky být kontraproduktivní a vést k poškození jak státních zájmů včetně zejména příjmové i výdajové stránky veřejných rozpočtů, tak i zájmů dalších ekonomických subjektů, zejména skutečných či potenciálních emitentů dluhopisů, jakož i investorů do nich.

Jak státní dluhopisy vydané Českou republikou, tak i eurodluhopisy (u nichž je to vlastně jejich inherentní vlastností) jsou obchodovány na mezinárodních trzích a jejich upisovatelé a sekundární nabyvatelé se rekrutují z velké části (u eurodluhopisů téměř výlučně) z řad zahraničních osob – daňových nerezidentů.⁵⁴ Nelze pominout, že v rámci investičních úvah tito nerezidenti srovnávají celou řadu alternativních investičních nástrojů, včetně státních dluhopisů vydávaných cizími státy nebo eurodluhopisů vydávaných zahraničními emitenty. Necitlivost a nezohlednění konkurenčního prostředí panujícího na mezinárodních finančních trzích ze strany českého zákonodárce pak může vést k vytvoření daňových překážek, které tuzemské emitenty dluhopisů (včetně českého státu) na zahraničním trhu znevýhodní a které v extrémních případech mohou působit až prohibitivně.

Jak ukázal výše podaný rozbor vývoje právní úpravy zdanění úrokových výnosů z dluhopisů, lze považovat za potvrzenou hypotézu, že tato právní úprava byla a je v delším i kratším časovém horizontu relativně málo stabilní, a proto z hlediska efektivit práva i právní jistoty suboptimální. Český zákonodárce by měl mít na paměti, že investorská komunita, ať již tuzemská, či mezinárodní, preferuje stabilitu a předvídatelnost daňového prostředí. Z tohoto hlediska lze hodnotit jako principálně nežádoucí zejména takovou fluktuaci v režimu zdanění eurodluhopisů, k jaké u nás došlo v letech 2020–2021 (kdy v rozpětí necelého roku osvobození platilo, bylo zrušeno a opět zavedeno), ale také, byť v menší intenzitě a do delšího časového intervalu roztaženou, fluktuaci v režimu zdanění státních dluhopisů. *Cum grano salis* by tak šlo označit postup tuzemského zákonodárce v tomto ohledu jako „cestu tam, a zase zpátky“.⁵⁵

JUDr. Petr Kotáb, Ph.D.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
kotabp@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0001-7013-298X

⁵⁴ Podle údajů Ministerstva financí podíl nerezidentů na držbě státního dluhu (představovaného téměř výlučně státními dluhopisy – pozn. autora) v posledních letech roste a blíží se 50 %. Viz Vláda České republiky. Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, s důvodovou zprávou [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2020, 8. volební období, sněmovní tisk 910/0, s. 51 [cit. 2022-08-12]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=178778>.

⁵⁵ TOLKIEN, J. R. R. *Hobit aneb Cesta tam a zase zpátky*. Praha: Odeon, 1991.

STIMULAČNÍ MOŽNOSTI STÁTU PŘI FINANCOVÁNÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU DAŇOVÝMI A DOTAČNÍMI NÁSTROJI¹

HANA MARKOVÁ²

Abstract: **Stimulus Possibilities of the State in Financing the Non-profit Sector with Tax and Subsidy Instruments**

The mission of non-business entities is to provide publicly beneficial services. The possibilities of financial support of these entities originate from the system of public finances (subsidies), monetary non-public sources (donations), own resources, and indirect support. All the above-mentioned financial supplies belong to basic streams that can furnish non-profit organizations. In some countries the financial sources are broadened by tax rebates. Taxpayers redirect a share of paid income tax to a selected organization that is not business-based. A State is able to respond to these situations, for instance it can expand or narrow donations either in general or to certain entities. The overall consideration on the effectiveness of the use of individual monetary instruments might differ from the point of view of a State as well as from non-profit organizations.

Keywords: nonprofit organization / non-business entity; subsidy; tax; tax rebate; public support

Klíčová slova: nezisková organizace; dotace; daň; daňová asigance; veřejná podpora

DOI: 10.14712/23366478.2022.47

1. ÚVOD

Zpracovaný příspěvek se zaměřuje na základní možnosti financování neziskových organizací ze strany státu a přístupu dalších subjektů k řešení zajištění finančních zdrojů pro vymezený okruh subjektů. K posouzení stanovených otázek využívá primárně analytický přístup ke zkoumané problematice, který je v některých ohledech doplněn o přístup normativní. Poznatky získané aplikací těchto metod ve vztahu k obec-

¹ Tento článek byl vytvořen v rámci programu Cooperatio/Laws realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v roce 2022. (This paper has been elaborated by the author within the programme Cooperatio/LAWS which is realized in 2022 at the Faculty of Law of the Charles University.)

² Prof. JUDr. Hana Marková, CSc., působí na Právnické fakultě Univerzity Karlovy na katedře finančního práva a finanční vědy a ve své vědecké práci se zabývá zejména otázkami rozpočtového a daňového práva. Je členkou Legislativní rady vlády České republiky a v roce 2020 byla jmenována členkou Rady Národního akreditačního úřadu. Je autorkou či spoluautorkou více než 200 monografií a článků.

né koncepci a právní úpravě financování neziskového sektoru jsou následně prostřednictvím dedukce vztaženy k problematice rozpočtových dopadů zvolených přístupů financování. Analytická metoda představuje vhodný nástroj pro zkoumání dotčené problematiky a dosažení výše stanoveného cíle, jelikož umožňuje vymezit argumenty na podporu závěru, zda je stávající právní úprava českých pravidel v souladu s jinými soubory právních norem, či nikoli. Normativní přístup je použit pro účely vystavení argumentů, které podporují závěr o tom, zda by určité opatření mělo být zakotveno v podobě právně závazné normy, či nikoli. V případech zdrojů, které příspěvek využívá pro účely vystavení argumentace nezbytné pro posouzení výše stanovených otázek, se sleduje obecný doktrinální přístup, využití oficiálních pramenů práva, právně nezávazných dokumentů i prací jiných autorů, kteří se zabývají problematikou rozpočtu, zdanění a financování neziskového sektoru.

Neziskové organizace³ lze teoreticky financovat několika způsoby, z nichž tři můžeme označit za základní způsoby:

- dotace či jiná přímá podpora z veřejných rozpočtů
- dary
- daňové asigance.

Konkrétní dopad volby jednotlivých způsobů závisí nejen na tradicích, ale také na možnostech státu v daném období, a posuzovat se musí nejen z pohledu státu, ale také z pohledu dalších poskytovatelů – fyzických a právnických osob. Také pohled příjemců na různé formy podpory může být významný. Cílem tohoto příspěvku je ukázat na možnosti financování zkoumaného sektoru a hledat odpověď na otázku, které cesty mohou být považovány za vhodnější z pohledu financujícího i financovaného subjektu.

2. PRINCIPY FINANCOVÁNÍ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

Specifika nestátních neziskových organizací (dále jen NNO) při získávání zdrojů se dají shrnout do několika bodů.

NNO získávají prostředky na svoji činnost od různých subjektů, jako jsou státní a samosprávné orgány, nadace tuzemské a zahraniční, jednotliví občané. Získávání různých zdrojů je ovlivněno i tím, že nabízejí produkty, které mají charakter veřejného anebo smíšeného statku. Obecně se v naší legislativě uznává veřejná prospěšnost činnosti těchto organizací. Ve struktuře zdrojů organizací jsou s poměrně nízkým podílem na příjmech zastoupeny příspěvky vlastních členů. Samofinancování organizací je možné realizovat pouze v některých oblastech s tím, že při takovém způsobu financování mohou organizace vykonávat doplňkové činnosti. Přebytky z těchto činností však mohou

³ Neziskové organizace jsou právnickými osobami soukromého práva a patří mezi formalizované struktury občanské společnosti. Aktuálně existují v České republice následující typy neziskových organizací:

- (a) spolky a pobočné spolky
- (b) nadace a nadační fondy
- (c) účelová zařízení církví, zřizovaná církvemi a náboženskými společnostmi
- (d) obecně prospěšné společnosti
- (e) ústavy
- (f) školské právnické osoby.

jít do základu daně z příjmů. Celá filozofie daňového zákonodárství ve vztahu k těmto subjektům je vedena k tomu, že posláním uvedených organizací není tvorba zisku, ale poskytování veřejně prospěšných služeb, a tak se odchylka od poslání projeví ve sféře zdanění příjmů.⁴

V oblasti finančních ukazatelů a díky zvláštní tvorbě zdrojů nemají organizace problémy s likviditou, mohou platit a dovolují si nakupovat jen, mají-li peníze na účtu, což patří ke znakům těchto organizací.

NNO využívají ve velkém dobrovolnou práci, což je možné považovat také za ekonomický zdroj, který jim umožňuje konkurovat v některých oblastech i obchodním organizacím.⁵ V souladu s § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), „je veřejně prospěšným poplatníkem takový poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním“. U těchto poplatníků je také zákonem specifikováno, co u nich není předmětem daně (§ 18a odst. 1). Zákon o veřejné prospěšnosti nebyl dosud přijat, což znamená i oddálení možného zvýhodnění těch, kdo se do činnosti v tomto sektoru chtějí více zapojit, více přispět.⁶

Podstatou činnosti rozebíraných organizací je zajištění činnosti, která je přínosná pro veřejnost a není provozována za účelem zisku. Zisk vytvořený z vedlejší či doplňkové činnosti, respektive z podnikání, je použit k dalšímu naplňování poslání organizace. Získávání prostředků na činnost těchto organizací je jednou ze zásadních činností každé neziskové organizace – zejména těch, které nemají zákonný nárok na příspěvky z veřejných rozpočtů.

Hlavní zdroje, ze kterých NNO mohou být financovány, jsou zejména granty a dotace, které poskytuje státní správa a samospráva, strukturální fondy a některé další subjekty. V České republice se setkáváme s podporou státu ve formě dotací a daňových odpočtů od základu daně z příjmů, které souvisejí s dary. Pokud jde o dary, jsou těmi, kdož mohou prostředky poskytnout, firemní dárci, individuální dárci, ale mohou to být i prostředky z veřejných sbírek apod. Další příjmy NNO mohou být tvořeny příjmy z vlastní činnosti, prodeje vlastních produktů, z využití majetku, dividendy z investic, úroky z bankovních účtů, členské příspěvky či poplatky či nepeněžní příjmy např. z dobrovolné práce členů.⁷ Vícezdrojovost na straně příjmů NNO představuje

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, rozlišuje hlavní a doplňkové činnosti takového subjektu. Je-li v hlavní činnosti dosaženo přebytku, může tento vstupovat do základu daně z příjmu. Do 300 tis. Kč jsou organizace osvobozeny od daně, maximálně to může být až 1 mil. Kč a za podmínky, že takto získaná část je zpětně do tří let použita pro činnost NNO.

⁵ MARKOVÁ, H. Daňové povinnosti veřejně prospěšných poplatníků. *Všehrd* [online]. 2014 [cit. 2022-08-26]. Dostupné na: https://www.vshehrd.cz/clanek/danove-povinnosti-verejne-prospesnych-poplatniku_203732fb-81a5-41eb-ae73-6b50b05d8ec8.

⁶ MARKOVÁ, H. Podpora osob se zdravotním postižením cestou úlev na daních a poplatcích. In: SCHEU, H. CH. – DURAJOVÁ, Z. (eds.). *Lidé s postižením jako „nová menšina“: právní výzvy a souvislosti*. Praha: Kancelář veřejného ochránce práv, Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2021, s. 199–215.

⁷ Podrobněji např. PARÍZKOVÁ, I. – TOMÁŠKOVÁ, E. – BARTES, R. – BUZKOVÁ, R. *Právní a ekonomické aspekty financování neziskových organizací*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. Spisy MU. Edice Scientia, řada teoretická, 643, s. 119 a násled.

kombinaci různých zdrojů financování, což umožňuje eliminovat, respektive zmírnit rizika ohrožení existence organizace z důvodu nedostatku financí.

Jako jedno z hledisek členění zdrojů financování NNO může být charakter plnění (peněžitě a nepeněžitě zdroje), další členění může být podle geografického původu (zahraniční a domácí zdroje) či z pohledu zdroje organizace (jde-li o prostředky z vlastní činnosti či z externích zdrojů). Členění zdrojů může charakterizovat způsob nabytí prostředků (přímé a nepřímé zdroje) nebo typ zdroje (veřejné nebo soukromé zdroje).

Způsob financování určuje vztah mezi poskytovateli a příjemci zdrojů:

- účelové (finanční prostředky se vynakládají pouze na to, co je obsahem schváleného rozpočtu, na konci období proběhne vyúčtování a je sestavena závěrečná zpráva),
- výkonové (financování realizováno až po výkonu),
- globální (předem je poskytnuta finanční částka, která je určena ke komplexní úhradě),
- kombinované.

Základní typy financování neziskových organizací proto můžeme rozlišovat podle toho, zda jsou financovány pouze z veřejných prostředků státu, nebo částečně z veřejných prostředků nebo z vlastních či z cizích zdrojů. Mezi principy, se kterými je možné se setkat u neziskových organizací, se řadí samofinancování, fundraising, neziskovost, daňové úlevy, veřejné zdroje. Veřejné podpory, nesmí zvýhodnit určité odvětví v rámci hospodářské soutěže, ale existují i takové podpory, které jsou slučitelné se Smlouvou o fungování EU, např. ty, které mají podporovat zaměstnanost, ochranu životního prostředí, vědecký a technický pokrok apod. – i tam mohou najít svoje místo NNO.

2. ZÁKLADNÍ FORMY FINANCOVÁNÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU

Institucionální financování je forma financování, která se uplatňuje plně u organizačních složek zřízených státem nebo samosprávami, částečně u příspěvkových organizací tam, kde je zřizovatelem stát nebo samospráva. Peníze jsou poskytnuty na zabezpečení fungování celé instituce v rozpočtovém období. Výdaje na fungování jsou plně pokryty přidělenými penězi.⁸

Další formou je forma účelového financování. Jde o případy, kdy jsou prostředky určeny na přesně vymezený účel, často vypisovaný jako program. Uplatňuje se nejčastěji u nestátních neziskových organizací, je charakterizována i tím, že je vyžadována spoluúčast organizace. Skutečné výdaje na zabezpečení programu jsou většinou pokryty donátorem. V českých podmínkách je tato forma nejčastěji využívána u občanských sdružení a obecně prospěšných společností.

Finance z neveřejných zdrojů znamenají podporu např. od různých firemních dárců – formou sponzorství nebo dárcovství. Tyto formy poskytnutí prostředků je však třeba odlišovat. Sponzorství souvisí většinou s určitou protislužbou, kdy nezisková organizace na oplátku za poskytnutý dar či pomoc propaguje dánce, jeho jméno, případně logo.

⁸ MARKOVÁ, H. Ekonomická východiska rozpočtových vztahů a jejich odraz v rozpočtovém právu. In: TOMÁŠKOVÁ, E. – CZUDEK, D. – VALDHANS, J. (eds.). *Dny práva 2018. Část V., Interakce práva a ekonomie*. Brno: Masarykova univerzita, 2019, s. 199–210.

Dárcovství znamená poskytnutí finanční či jiné hmotné pomoci neziskové organizaci bez požadavku čehokoli na oplátku (hlavní motivací pro poskytovatele je odpočet daru od základu daně – viz dále).

V České republice si daňoví poplatníci mohou dar na vymezený účel a určenému subjektu odečíst ze základu daně z příjmu. Mezi další formy podpory neziskového sektoru ze strany sektoru veřejného patří především různé způsoby daňových úlev (osvobození od daně, preferenční režimy, daňové odpočty a daňové slevy), primárním zdrojem podpory však zůstávají dotace. Rozdíl mezi dotací, nějakou formou daňové úlevy, eventuálně daňovou asignací, je možné nalézt v různé míře vlivu státu či v různé míře zainteresovanosti a daňové stimulaci poplatníka.

Existuje ještě řada dalších možností, jak může nezisková organizace získat finanční prostředky pro svou činnost. Jednou z těchto možností je veřejná sbírka pořádaná podle zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách). Jedná se o získávání peněžních prostředků pro předem stanovený veřejně prospěšný účel. Veřejnou sbírku může organizovat pouze právnická osoba, a to několika způsoby, např. zřízením bankovního účtu speciálně pro účely sbírky, pokladničkami, prodejem symbolických předmětů. Za sbírku se však nepovažuje např. shromáždování finančních prostředků, které konají politické strany nebo politická hnutí, spolky, společnosti, svazy, hnutí, jakož i odborové organizace, registrované podle zvláštních právních předpisů, mezi svými členy za účelem dosažení prostředků k plnění svých úkolů obdobně. Sbírkou může konat obec nebo kraj, v hlavním městě Praze rovněž městská část nebo jiná právnická osoba – ta v případě, že má na území České republiky sídlo, nebo, jde-li o právnickou osobu, jejíž sídlo je na území jiného členského státu Evropské unie, jiného smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo Švýcarské konfederace, má-li na území České republiky umístěnou organizační složku. Sbírkou se konají jedním nebo více ze způsobů, které vymezuje zákon.⁹ Podle § 9 odst. 1 písmene f) citovaného zákona mohou být jednou z forem veřejné sbírky tzv. dárcovské SMS, které jsou formou, kterou může dárcé přispět poměrně malou částkou i na činnost neziskové organizace. U tohoto způsobu dárcovství se však jen těžko uplatňuje odpočet daru od základu daně – jde o anonymní způsob dárcovství a ani zákon o daních z příjmů s touto formou poskytování darů speciálně nepočítá.

Do oblasti vlastních příjmů NNO se řadí zejména příjmy z vlastní hospodářské činnosti, prodej vlastních výrobků (např. z chráněné dílny) a jiná hospodářská činnost organizace (poradenství, kurzy...). Jako další možnosti příjmů uvedených organizací je možné uvést členské příspěvky, které se však týkají organizací založených na členském

⁹ Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách), ve znění pozdějších předpisů – § 9 odst. 1:

- „a) shromáždováním příspěvků na předem vyhlášeném zvláštním bankovním účtu zřízeném pro tento účel u banky, a to po dobu uvedenou v oznámení o konání sbírky,*
b) sběracími listinami,
c) pokladničkami,
d) prodejem předmětů, jestliže je příspěvek zahrnut v jejich ceně,
e) prodejem vstupenek na veřejná kulturní nebo sportovní vystoupení anebo jiné všeobecně přístupné akce pořádané za účelem získání příspěvku, jestliže je příspěvek zahrnut v ceně vstupenek,
f) dárcovskými textovými zprávami prostřednictvím telekomunikačního koncového zařízení, nebo
g) složením hotovosti do pokladny zřízené právnickou osobou“.

základě (občanská sdružení, profesní komory apod.). Jedná se o pravidelný a dopředu známý finanční zdroj.

Možností nepřímé podpory jsou daňová a poplatková zvýhodnění určitých činností nebo rovněž dobrovolná práce pro NNO bez nároku na odměnu.¹⁰

3. POZITIVA A NEGATIVA JEDNOTLIVÝCH NÁSTROJŮ Z POHLEDU ÚČASTNÍKŮ PŘEROZDĚLOVACÍCH VZTAHŮ

3.1 POHLED STÁTU NA DOTACE, DARY A DAŇOVÉ ASIGNACE

Systém veřejného financování je spojen s financováním ze státního a ostatních veřejných rozpočtů. Mezi základní legislativu patří zákon č. 218/200 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, či zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Finanční zdroje z rozpočtů putují do neziskového sektoru většinou v podobě grantů, na základě grantových programů, které vyhláší jednotlivá ministerstva. Při snaze státu stimulovat určitou oblast, určité subjekty, poskytovatel porovnává význam určité oblasti pro společnost s tím, kolik finančních prostředků ze státního rozpočtu uvolní, jaké bude mít dopady na celkové finanční hospodaření státu uplatnění daňových úlev apod.

Stát může ze státního rozpočtu (stejně tak může jednat kraj či obec v rámci svých rozpočtových zdrojů) poskytnout dotaci určitému subjektu na stanovený účel – tj. finanční prostředky mohou přímo směřovat k neziskovým organizacím.

Dotací systém¹¹ má obecně silný vliv na chování těch, kteří dotace dostávají, a proto je třeba hledat jejich optimální výši. Z pohledu státu jsou to nenávratně poskytnuté prostředky ze státního rozpočtu. Pokud příjemce splní podmínky, za kterých mu byly prostředky poskytnuty, nevzniká mu vůči státnímu rozpočtu žádný závazek. O účelu dotace se tak rozhoduje při jejím poskytnutí a poskytovatel i příjemce uzavírají dohodu o tom, kde a s jakým cílem budou prostředky využity. Dotace tak jsou určitým protipólem daní, které jsou také charakterizovány jako nenávratné platby do veřejného rozpočtu. Ale zatímco u daní jde vždy o příjmy veřejného rozpočtu – u dotací jde zpravidla o označení pro výdaje.

Dotací se proto rozumí peněžní transfery uvnitř i vně rozpočtové soustavy. Jedná se o peněžní prostředky, které jsou v důsledku procesu přerozdělování zároveň výdaji ze státního rozpočtu (event. z rozpočtů dalších veřejných rozpočtů), ale mohou být zároveň příjmy jiných veřejných rozpočtů či jiných subjektů.¹² Jsou to peněžní prostředky z veřejného rozpočtu poskytnuté právníckým nebo fyzickým osobám na stanovený účel. Prostředky mohou poskytovat také obce a kraje ze svých rozpočtů, avšak převážná část

¹⁰ MARKOVÁ, H. Integrace menšin z pohledu finančních výdajů státu. *Daně a finance*. 2018, roč. 13, č. 3, s. 22–27.

¹¹ MARKOVÁ, H. Dotací právo – mělo by existovat? *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2018, Vol. LXIV, č. 1, s. 21–26.

¹² MARKOVÁ, H. Dotací právo. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 171 a násl.

prostředků je přerozdělována do neziskových organizací ze státního rozpočtu, jen menší část z rozpočtů územních samosprávných celků.¹³

Dotace mají svoji významnou pozici na straně výdajů veřejného rozpočtu. Jsou to nenávratné přesuny finančních prostředků v tom smyslu, že pokud příjemce splní podmínky, za kterých mu byly prostředky poskytnuty, nevzniká mu vůči veřejnému rozpočtu žádný závazek.

Základní principy poskytování dotací vycházejí z dlouhodobých priorit a znamenají vyloučení střetu zájmů, rovný přístup ke všem příjemcům (např. poskytovatelům sociálních služeb) bez ohledu na jejich právní formu. Výpočet finanční podpory musí být stanovený jednotným nediskriminujícím způsobem. Dotace jsou tak ze své podstaty nenárokové, jsou přidělovány na dobu 1 roku, ve kterém musí být tyto finance spotřebovány a vykázány, což je často problémem u dlouhodobějších projektů, kdy musí neziskové organizace žádat opakovaně o dotace na každý rok zvlášť. Tento aspekt s sebou nese zvýšené administrativní zatížení pro jednotlivé organizace.

Dotací systém má silný vliv na chování těch, kteří dotace dostávají, a proto je třeba hledat jejich optimální výši. Příjemce získává příjmy bez většího vlastního přičinění – stačí zdůvodnit potřebu. Stát posuzuje, zda jsou takto vynaložené prostředky vydány na potřebný účel a je možné zkontrolovat jejich účelnost a efektivnost. Ve své podstatě to jsou veřejné výdaje, které ve svém důsledku zpravidla nevedou ke snížení daňového břemene poskytovatelů, a proto jsou chápány jako nenávratně poskytnuté prostředky, jako určitý protipól daní. V případě dotací stát či jiný poskytovatel rozhoduje, komu je poukáže, rozhoduje o neúčelových výdajích veřejného rozpočtu. Dojde-li ke snížení rozpočtových příjmů, může stát řešit tuto situaci např. snížením státních dotací (pro zachování určitého objemu výdajů ze státního rozpočtu). Dotace jsou však často primárním zdrojem příjmů pro řadu neziskových organizací a změna systému např. na daňovou asignaci by pro ně mohla znamenat značný prvek nejistoty (nebudou vědět, kolik z asignovaných prostředků k nim doputuje).

Stát získává finanční prostředky zejména z daní a může také u daní umožnit určité úlevy, slevy, které mohou mít vliv na rozhodování daňových subjektů, zda a kam věnují vlastní prostředky. V České republice byla zrušena darovací daň, zdanění darů probíhá jako součást daně z příjmů. Bylo však ponecháno daňové zvýhodnění u daně z příjmů pro ty poplatníky, kteří na zákonem stanovený účel poskytnou prostředky ve formě daru. U fyzických osob je možné uplatnit odpočet ze základu daně z příjmů – minimálně pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně nebo činí alespoň 1 000 Kč, maximálně lze odečíst v úhrnu nejvýše 10 % ze základu daně. V úhrnu lze odečíst nejvýše 15 % ze základu daně; to neplatí pro zdaňovací období kalendářních let 2020 a 2021, za která lze v úhrnu odečíst vždy nejvýše 30 % základu

¹³ Ze státního rozpočtu mohou být (podle zvláštního právního předpisu) poskytnuty účelové dotace k financování běžných výdajů souvisejících s poskytováním sociálních služeb např.

- na podporu sociálních služeb, které mají celostátní či nadregionální charakter
- na činnosti, které mají rozvojovou povahu, zejména na vzdělávání pracovníků v sociálních službách, na podporu kvality sociálních služeb a na zpracování střednědobých plánů krajů a plánů obcí v oblasti sociálních služeb,
- v případě mimořádných situací (mimořádnou situací se rozumí zejména živelní pohroma, požár, ekologická nebo průmyslová havárie).

daně. U právnických osob je možné uplatnit odpočet ze základu daně z příjmů minimálně 2 000 Kč (jde o minimální hodnotu jednoho daru) sníženého o odčitatelné položky. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34; to neplatí pro zdaňovací období, která skončila v období od 1. 3. 2020 do 28. 2. 2022, za která lze v úhrnu odečíst vždy nejvýše 30 % základu daně sníženého podle § 34. Tento odpočet nemohou uplatnit veřejně prospěšní poplatníci.

Využití možnosti daňového odpočtu je tak v rukou poplatníka, stát vymezuje pouze hranice možného uplatnění – co do výše a co do účelu, na který může být daňově uznatelný odpočet daru realizován. Rozšíření odpočtů bylo pro daň z příjmů za rok 2021 realizováno v návaznosti na covidová opatření, pro daň za rok 2022 to je dárcovství v souvislosti s válkou na Ukrajině. Materiální pomoc na vymezené oblasti tak prostřednictvím neziskových organizací dostala další vyjádření v úpravě daně z příjmů.

Stát může výpadek daňových či jiných příjmů ve státním rozpočtu kompenzovat i zrušením daňových výhod při poskytnutí darů (např. daňových slev nebo odpočtů), což by mělo také značný dopad do rozpočtů NNO.

Daně jsou charakterizovány jako nenávratné platby, na rozdíl od dotací objevující se na straně příjmů veřejných rozpočtů. Daň, která je definována jako povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu, tj. prostředky takto získané jsou určeny k hrazení potřeb, které vznikají společnosti jako celku. Mohou plnit mnoho funkcí – jako primární se zpravidla uvádí fiskální funkce – schopnost naplnit veřejný rozpočet. Alokovat získané prostředky tam, kde si stát myslí, že je to potřeba, je další z funkcí daní (funkce alokační), kdy prostřednictvím daňových úlev lze usměrnit preference spotřebitelů a jejich chování. Přerozdělovací funkce daní je nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů.

Daně jsou povinnými subjekty ale vnímány jako újma a ti, na které dopadají, jsou ochotni udělat hodně proto, aby svou daňovou povinnost omezili. V daném okamžiku je na státu, aby se snažil poskytnout subjektům různé formy daňových úlev směřující k tomu, že budou mít možnost určitým způsobem svoje chování ovlivnit (např. tím, že se vytvoří vztah směřující k podpoře určitého okruhu financování společenských potřeb, u kterých to stát považuje za vhodné). Vzniká otázka, zda může stát prostřednictvím daní stimulovat veřejnost k podpoře neziskového sektoru, zda jsou stávající nástroje dostatečné, či nikoliv.

V odborné literatuře se uvádějí tři 3 typy daňových zvýhodněných režimů, které se označují jako:

- *tax deduction* (odčitatelné položky) – jedná se o nejrozšířenější způsob podpory neziskových organizací z neveřejných zdrojů. Konkrétně se jedná o dar, který je daňově uznatelnou a odečitatelnou položkou od základu daně. V převážné většině zemí je stanoven jasný limit pro zmíněné zvýhodnění.
- *tax credit* (odpočet od konečné daně) – jedná se o jakýsi mezistupeň mezi *tax deduction* a *tax rebate*, který není příliš rozšířen. Daňový poplatník není sice poskytnutím určité částky dále zatížen, ale neexistuje zde ani přímá vazba mezi občanem a neziskovou organizací. Může mít podobu vratnou, nevratnou či částečně vratnou.

- *tax rebate* (daňová sleva, daňový bonus) – může se jednat také o daňovou asignaci, tj. možnost poukázat část daňové povinnosti přímo konkrétní neziskové organizaci nebo vrácení přeplatku daně s ponecháním na poplatníkově, jak s částkou naloží.

Definici pojmu asignace uvádí např. Slovník cizích slov: „*Asignace = poukázka; příkaz daný nějakou osobou osobě jiné, aby za ni platila osoba třetí.*“¹⁴

Daňová asignace je jeden ze způsobů financování neziskového sektoru, který byl původně zaveden v zemích jižní Evropy, jako způsob financování katolické církve. Jako forma financování neziskového sektoru byl zaveden a zpopularizován v zemích střední a východní Evropy v době, kdy se v těchto zemích začínal neziskový sektor rozvíjet. Nejedná se tedy o daňové úlevy (dary) nebo o další daň (např. tzv. církevní daň v Německu nebo Rakousku), ale přímo o věnování části již zaplacené daně. Daňový výnos státu je v tomto případě nižší než před jejím zavedením. Daňové asignace se v tomhle ohledu podobají dotacím, ale s tím rozdílem, že o využití finančních prostředků rozhodují sami daňoví poplatníci – to jsou fakticky poskytovatelé této „dotace“.

Konkrétní podoba asignací se v jednotlivých zemích liší.¹⁵

Je třeba uvést, že asignace není filantropie, jedná se o daňovou redistribuci, při které se na rozhodování podílejí samotní daňoví poplatníci. Zavádí do systému zastupitelské demokracie prvky přímého rozhodování občanů. Konkrétně se jedná o možnost v daňovém přiznání věnovat stanovené procento daně – z roční výše zaplacené daně z příjmů – konkrétní organizaci. Nejedná se tedy o daňové úlevy nebo o další daň, ale přímo o věnování části již zaplacené daně určitému subjektu, na určitý účel. Daňový výnos u daně z příjmů, u které jediné je možná asignace, je v takovém případě u státu na straně příjmů nižší a rozpočet musí na tuto situaci reagovat úpravou výdajů. Daňové asignace se v tomto ohledu podobají dotacím s tím, že o jejich využití rozhodují sami daňoví poplatníci. Nakládání s asignovanými prostředky rovněž podléhá kontrole ze strany státu. Na rozdíl od dotace nemusí být však tyto prostředky využity na konkrétní účel.

Česká republika je jednou ze zemí, která tento nástroj zaveden nemá, i když již bylo zaznamenáno několik pokusů o jeho zavedení a nadále přicházejí se svými návrhy jednotlivé politické strany – názory se liší zejména v tom, kam by peníze měly odcházet a proč vlastně.¹⁶ Na rozdíl od dotací nemá daňová asignace předepsaný účel, tudíž tyto prostředky může organizace využít jakýmkoliv způsobem, což je pro ni určitě výhodou. Na druhou stranu podléhá daňová asignace kontrole, tedy příjemce musí uvést, jak využil tyto prostředky, což zvyšuje transparentnost a důvěryhodnost neziskového sektoru.¹⁷ Zároveň může mít daňová asignace již zmíněný negativní dopad na příjem

¹⁴ Assignace. In: *ABZ.cz: slovník cizích slov* [online]. 2005–2022 [cit. 2022-08-26]. Dostupné na: <http://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/assignace>.

¹⁵ Daňovou asignaci zavedly především některé země střední a východní Evropy. Mají ji zavedenou v Maďarsku (1+1 %)7, Litvě (2+1 %)8, Polsku (1 %), Rumunsku (2 %) a na Slovensku (1 % / 2 % / 3 %). Tři z těchto pěti zemí zavedly daňové asignace jako náhradu za daňové úlevy na dary (jež ve výsledku mohly přinést neziskovému sektoru více peněz) – citováno dle SMETANKOVÁ, D. – KRČEK, T. Daňová asignace jako nástroj na financování neziskového sektoru. *Srovnávací studie* [online]. 2018, č. 2.106 [cit. 2022-08-26]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=81923>.

¹⁶ MARKOVÁ, H. Dary a daňová asignace – stimulace státu v oblasti zdaňování. In: BABČÁK, V. – POPOVIČ, A. – SÁBO, J. (eds.). *Pozitivní a negativní stimulácia štátu v oblasti zdaňovania*. Košice: Právnická fakulta UPJŠ, 2019, s. 275–284.

¹⁷ OTAVOVÁ, M. Daňové asignace. *Daně a právo v praxi*. 2017, roč. 22, č. 4, s. 32–34.

veřejných rozpočtů a stát s jejím zavedením přichází o část rozhodovací pravomoci. Jako nevýhoda se u daňové asignace poukazuje také na to, že je to cizorodý nesystémový prvek v daňovém systému a v případě České republiky by mohlo její zavedení ještě více zkomplikovat již tak komplikovaný daňový systém a také zvýšit administrativní náklady.

Asignace je cesta, která umožňuje daňovému poplatníkovi postoupit zákonem stanovené procento daně z příjmu neziskovému sektoru. Daňový poplatník poskytne ze zaplacené daně z příjmů její část nadaci, občanskému sdružení, neziskové organizaci (v některých státech také církvi nebo politické straně). Assignace činí zpravidla jedno až dvě procenta a zákonem je přesně stanoveno, kterým subjektům může daňový poplatník daň poukázat. Nejedná se tak o další daň či dodatečné zdanění, ale pouze redistribuci daně z příjmu. Státu je odvedeno méně. Předpokládá se, že asignace by měla být dodatečným zdrojem příjmů pro neziskové organizace či církve a stát by již neměl na tuto oblast vynakládat další prostředky. O tom, komu půjde část peněz, rozhoduje daňový poplatník – nikoliv stát. Assignace je tak možnost daňového poplatníka rozhodnout o směřování části své daňové povinnosti (tj. určitého podílu jím odváděné daně) jiným příjemcům než státu, přičemž okruh těchto jiných příjemců stát vymezuje. Daňové asignace však znamenají přerozdělení pro poplatníka již cizích prostředků – daň byla odvedena státu, a již se proto nejedná o prostředky poplatníka, ale jedná se o přerozdělení cizích prostředků. Také zainteresovanost poplatníka je zpravidla u této formy podpory nižší než v případě poskytnutí přímého daru, kdy musí sám ze svých peněz organizaci podpořit, tudíž musí opravdu považovat danou organizaci za prospěšnou.

Při daňové asignaci má stát vyšší kontrolní pravomoc než při daňové úlevě z titulu darů, více méně stejnou jako v případě dotací, avšak u dotací stát rozhoduje, komu je poukáže. Stát může u tohoto způsobu financování určit podmínky využití poukázaných peněz např. stanovením lhůt pro jejich využití, stanovením okruhu příjemců apod. Jedná se však o prostředky pro určitou právnickou osobu. Fyzické osoby přes tento nástroj podporu nemohou získat, pokud se ocitnou v nouzi, mohou být následně podpořeny prostřednictvím neziskových organizací a dalších právnických subjektů, které finanční prostředky formou daňové asignace získají. Rozhodnutí, jakou formu podpory neziskových organizací v daném státě využít, je politickým rozhodnutím s ohledem ke sledovaným cílům. Z jiného pohledu může být asignace také považována za určitý druh nepřímé veřejné dotace, jelikož se ve své podstatě jedná o veřejné finance, vybrané na daních a následně, dle preferencí občanů přerozdělené mezi neziskové organizace.

Hlavní rozdíl mezi státní dotací a daňovou asignací je tedy v tom, že o udělení dotace rozhodují politikové jako reprezentanti státu, v případě daňové asignace rozhoduje občan, kam bude část jeho daně směřovat a zda vůbec možnost asignace uplatní.

Daň nebo její část, o jejímž použití rozhoduje někdo jiný než stát, přestává být daní, protože neplní svůj účel, tj. financovat statky, o nichž se rozhoduje politickou volbou. Z hlediska teorie daňového systému je proto daňová asignace chápána jako postup v rozporu s podstatou daní, které jsou charakteristické svou povinností, nedobrovolností, neúčelovostí, neekvivalentností, nenávratností a pravidelností platby. Občan není povinen daňovou asignací využít, i když by byla zavedena, jedná se tak o platbu dobrovolnou. Když už tato forma přerozdělování daňového výnosu ve státě existuje a poplat-

ník rozhoduje, kam část jeho zaplacené daně poputuje a na jaké účely, jedná se o postup, kdy tato forma podpory NNO nabývá povahy státních dotací ze strany poplatníků daně. Na rozdíl od klasického daru, který putuje od dáorce přímo k obdarované organizaci, by takto poskytnutá část peněz, putujících do neziskového sektoru přes rozhodování občanů a přerozdělovací mechanismus státu, měla více povahu financí pod kontrolou státu, než je tomu u daru. Je otázkou, zda by tento postup nevedl k postupnému omezování poskytovaných dotací státem, který se tímto způsobem může snažit kompenzovat ztrátu příjmů z asignací.

Za pozitiva daňové asignace oproti dotacím lze považovat to, že prostředky z daňové asignace se stanou dalším příjmem pro NNO. Na rozdíl od dotací, které v převážné většině plynou do velkých organizací a velkých regionů, se očekává, že by měly být prostředky z daňových asignací rovnoměrněji rozděleny. Je totiž pravděpodobné, že občané budou preferovat subjekty v blízkosti bydliště a poskytující služby, které jsou pro ně prioritní. Při rozhodování o zavedení daňových asignací se předpokládá, že dojde ke zvýšení účasti občanů na financování NNO, tj. těch, kteří jsou aktuálními nebo potenciálními klienty NNO – nejsou však k dispozici údaje, které by tento předpoklad podporovaly.

Je možné konstatovat, že u daňových asignací jde o nástroj, který umožní větší participaci občanů na rozhodování, když budou moci rozhodnout, zda své 1 % odvedené daně z příjmů svěří státu či poukáží nějaké konkrétní NNO. Občané svým asignováním projeví své preference a tím naznačí, která část neziskového sektoru a jaké služby jsou pro ně klíčové. Je možné také uvést ten argument, že se posílí zájem občanů o dění ve společnosti, dojde k větší propojenosti občana a vybraných subjektů, které budou muset více informovat o svých činnostech a službách, aby získaly co nejvíce financí z daňových asignací. Lidé si tím uvědomí, jak moc jsou veřejně prospěšné organizace pro životaschopnost státu důležité. Za zásadní pozitivum daňových asignací bývá označováno to, že prostředky nejsou účelově vázány, což umožní neziskovým organizacím financovat z těchto zdrojů i platy zaměstnanců, školení, vlastní rozvoj. Nemusí tedy dopředu uvést, na co peníze použijí, jen musí pravdivě zveřejnit účel, pro který byly finance použity.

Hlavní výhrady vůči daňovým asignacím oproti dotacím směřují k cizorodosti prvku daňové asignace v daňové soustavě, jakož i to, že tento prvek popírá základní principy daní. Dalším negativním prvkem může být to, že se ještě u mocní složitá daňová soustava, prohloubí její komplikovanost. Existuje také reálné riziko, že stát v reakci na tento nástroj sníží poskytované dotace do NNO právě o částku, kterou ztratí v případě daňové asignace. Potom by zavedení institutu daňové asignace neznamenal nové zdroje pro NNO, ale pouze nahrazení části státních dotací, protože zpravidla dochází k zrušení nebo omezení dárcovství, které se odráží v dani z příjmů. V neposlední řadě je nutné uvést, že u daňové asignace existuje hrozba neúměrného nárůstu administrativních a časových nákladů, a to jak na straně státu, tak na straně NNO. Určitý problém by mohl nastat i v případě rozdělování prostředků z daňových asignací, kdy malé organizace zpravidla nemají tolik možností propagovat své činnosti a tím získávat nové sympatizanty – daňové poplatníky, kteří podpoří činnost dané organizace svou daňovou asignací. To by potom znamenalo, že tu bude existovat riziko, že finance nebudou sprá-

vedlivě rozděleny a polepší si jen velké a vlivné NNO. Úsilí NNO vyvíjené k získání co nejvíce prostředků z asignací by mohlo převážít snahy a energii vyvíjené na činnosti, které souvisí s jejich posláním.

Opominout nelze ani to, že problémem by mohlo být narušení horizontální spravedlnosti, která vychází ze vztahu stejný příjem = stejná daň. V situaci dvou daňových poplatníků se stejnými zdanitelnými příjmy, kdy daňovou asignaci uplatňuje pouze jeden z nich, dochází k tomu, že ten, který asignuje, přispívá na veřejné statky menší částí než ten, který daňovou asignaci neuplatňuje.

Zajímavým prvkem u daňové asignace může být to, že dává ve srovnání s dotacemi větší možnost daňovému poplatníkovi ovlivnit veřejné finance. Sám může rozhodnout o alokaci části daně, tedy o přerozdělení prostředků, které již odvedl, a jeho daňová stimulace je tudíž vyšší. Na druhou stranu, jelikož se jedná o přerozdělení fakticky cizích prostředků, je zainteresovanost poplatníka na účelu použití asignovaných prostředků nižší než v případě poskytnutí přímého daru, kdy musí sám ze svých peněz organizaci podpořit, tudíž musí opravdu považovat danou organizaci za prospěšnou. Na rozdíl od daru si u daňové asignace stát může určit podmínky při využití poukázaných peněz např. stanovením lhůt pro jejich využití, stanovením okruhu příjemců apod. Samozřejmě pozitivní či negativní dopad zavedení daňových asignací nakonec závisí na tom, jak budou upraveny a jaké další změny spolu s nimi by byly zavedeny.

Daňová asignace je ze strany státu faktickým omezením jeho rozpočtových výdajů, protože o části daňového výnosu rozhoduje poplatník daně. Je tak omezena možnost státu rozhodovat o celém rozpočtovém příjmu (ve stanovené části). Když se ve státě daňová asignace zavádí, stát musí vymezit pravidla, jak bude postupovat. Shrnout význam daňové asignace z pohledu státu lze také tak, že se jedná o daňovou redistribuci, která představuje určitý výpadek daňových příjmů pro stát, má však také vliv na propojení občana a neziskového sektoru, tedy na vytvoření jakéhosi vztahu dané konkrétní organizace a jejích dárců. Je proto na zvážení, co je pro stát rozhodující, kterému prvku dá přednost.

3.2 POHLED PŘÍJEMCE – NEZISKOVÉHO SUBJEKTU

Pohled příjemce nelze opominout, neboť i on se může dívat na různé formy podpory různě. U dotací jde o příjmy, které získává subjekt bez většího vlastního přičinění – stačí zdůvodnit potřebu, a pokud dotaci získá, tak i plnit podmínky, za kterých mu byla poskytnuta. Vzhledem k tomu, že u dotací jde o finanční prostředky z veřejného rozpočtu, musí subjekt, který dotaci získal, respektovat právní úpravu – tj. musí se řídit rozpočtovými pravidly.¹⁸ Poskytovatel dotace stanoví, na co dotaci poskytuje, a také kontroluje, jak se s těmito prostředky hospodaří. Při porušení pravidel dochází k porušení rozpočtové kázně a nastupují sankce, které zákon pro tyto případy zná.

¹⁸ Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Na straně podpory daňových odpočtů je možné uvést, že dárcovství podporuje rozvoj společenské soudržnosti a ochoty pomáhat. Jedná se o tradiční a prověřený způsob podpory, kdy lidé jsou zvyklí tímto způsobem pomáhat NNO. Podpora je ve většině případů směřována na neziskové organizace v okolí jejich bydliště a tím dárce napomáhají rozvoji veřejně prospěšného sektoru i v menších regionech.

Argumenty proti daňovým odpočtům se vztahují např. k tomu, že jsou stanovené procentní limity, které si maximálně lze odepsat od základu daně, zákonem jsou dané minimální částky, které lze odepsat ze základu daně, či to, že je zpravidla složité oceňování věcných darů, což i komplikuje daňový systém, který by měl být co nejjednodušší. Tato skupina argumentů se dá uzavřít tím, že v současné podobě nejsou odpočty dostatečným stimulem pro dárce, příjemci je však vítají.

Dar¹⁹ je charakterizován v občanském zákoníku²⁰ jakožto bezúplatné nabytí majetku, odlišné od dědictví. Dárce má právo stanovit cíl a účel, na který jím poskytnutý dar bude použit, a obdarovaný je povinen tyto podmínky splnit. Při obdržení daru jde opět o plnění, které je vázáno na určitý účel. V tomto případě to může být dárce, který na základě darovací smlouvy může kontrolovat využití finančních prostředků (což se zpravidla neděje). Stát tuto oblast kontroluje v okamžiku, kdy dárce uplatní svůj odpočet od daňového základu v daňovém přiznání. Dárce finančnímu orgánu dokládá výši a účel poskytnutého daru a obdarovaný, který je oprávněným příjemcem, potvrzuje (zpravidla ve smlouvě), že prostředky na stanovený účel dostal. Veřejně prospěšná organizace jako příjemce daru může dárce veřejně poděkovat, avšak musí dbát na to, aby tímto poděkováním nerealizovala reklamu, jelikož pak by se jednalo o sponzorství, pro které platí jiná ustanovení. Za dárce považujeme takovou osobu, která daruje peněžní nebo věcný dar konkrétní neziskové organizaci a nic za to nežadá, tj. žádnou protislužbu. V této rovině je nutno rozlišit dar a sponzorský dar. Sponzoring je spojen s protislužbou, naopak je tomu u daru, nicméně je termín sponzorský dar běžně používán. Podstatou takového daru je poskytnutí prostředků organizaci, která na oplátku poskytne danému sponzorovi reklamu a propagaci, např. na benefiční akci, kampaň. Tento sponzoring pak může dárce-sponzor uplatnit jako uznatelný náklad v plné výši. Pro příjemce-NNO se výnos z reklamy stává předmětem daně a neplatí pro něj jakékoli osvobození či úlevy. K takovému příjmu musí organizace přiřadit odpovídající výdaje na realizaci této reklamy a propagační služby pro sponzora. Výdaje však většinou tvoří jen malou část příjmů a rozdíl těchto dvou veličin vstupuje do základu daně.

NNO v převážné většině poskytují služby určené konkrétní úzké skupině občanů (seniorům, zdravotně postiženým apod.), z čehož plyne nutnost hledat rozmanité a stále nové zdroje financování. Daňová asignace může představovat další příjem financí pro neziskový sektor, jedná se tedy o další typ příjmu tohoto subjektu.²¹ Zavedení daňové asignace by si vyžádalo změnu některého stávajícího zákona zřejmě z oblasti daní nebo rozpočtu či přijetí nového zvláštního zákona. Skutečný finanční přínos je však disku-

¹⁹ Dar je souhrn hmotných i nehmotných statků, které dárce dává a obdarovaný přijímá. Nemusí jít nezbytně o finanční dar, ale například o dovednost nebo výrobek.

²⁰ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 2055 a násl.; MORÁVEK, Z. Dary (bezúplatná plnění) u nestátních neziskových organizací. *Účetní a daně*. 2015, roč. 18, č. 5, s. 23–28.

²¹ SMETANKOVÁ – KRČEK, c. d.

tabilní, jelikož závisí na tom, jak bude na zavedení asignací, a tedy i způsobený výpadek příjmů do rozpočtů reagovat stát, tedy jestli dojde ke snížení dotací nebo zrušení daňových úlev spojených s dary.

Rozdíl mezi dotací, nějakou formou daňové úlevy nebo daňovou asignací je tak možné nalézt v různé míře vlivu státu, či v různé míře zainteresovanosti a daňové stimulaci poplatníka. U příjemce jde o to, jak získané prostředky využije a zda získané pomohou naplnit účel, ke kterému byla organizace zřízena. Stejně jako na straně státu, existují i pro příjemce plusy a mínusy.

Existují rozdíly v získávání prostředků příjemce a v rozhodnutí, jak může finanční prostředky využít. Daňová asignace znamená, že poplatník zákonem stanovené procento z odvedené daně z příjmu poukáže určitému subjektu, na který stát příslušnou částku převede. Na rozdíl od daru, kdy je na dobrovolném rozhodnutí osoby, zda dar poskytne, či ne, je asignace rozhodování o tom, komu bude část daně připsána.

Způsob poukázání asignace či daru je rovněž rozdílný. V případě daru je sepsána darovací smlouva se všemi náležitostmi a poté zaplacen dar v hotovosti nebo bankovním převodem. Daňová asignace by byla poukazována prostřednictvím daňových příznání, která by pro tyto účely obsahovala speciální kolonku, a teprve následně by příjemce prostředky získal. Daňové asignace by nebyly účelově vázané, na rozdíl od darů, u kterých musí být jejich účel jasně stanoven, i když i zde existuje určitá možnost, kdy dárci může nechat zapsat do darovací smlouvy, že ponechává plně na organizaci, na jakou činnost dar použije, pokud tato činnost bude v souladu s jejím posláním. V současné době příjemcem darů mohou být všechny vymezené organizace bez podmínky určité doby existence. U asignací bývá pravidlem, že příjemcem mohou být jen organizace s určitými specifiky, např. dobou existence minimálně 2 roky, prokázanou bezdlužností vůči státu apod., což v případě přijímání daru není zapotřebí. Bezdlužnost zpravidla musí být splněna i na straně toho, kdo chce asignovat.

3.3 DÁRCE ČI ASIGNUJÍCÍ SUBJEKT

V přehledu subjektů, kterých se dotýká problematika financování NNO, nelze opominout dárce nebo osoby, které mohou provádět daňovou asignaci.²²

Zatímco dotace je záležitost zpravidla veřejného rozpočtu a jeho pravidel pro poskytování finančních prostředků, u darování možnost určitého snížení daňového základu závisí na právní úpravě daně z příjmů. V rukou poplatníka je rozhodování o tom, komu a kolik prostředků (v rámci stanoveného limitu) je ochoten poskytnout. Stát vymezuje rozsah a okruh daňového zvýhodnění darů. Zda tuto možnost poplatník využije, je na jeho rozhodnutí. Vydání jeho vlastních prostředků určitému subjektu, které se projeví ve snížení daňového základu, vyžaduje aktivní přístup poplatníka, ochotu vzdát se části vlastních prostředků ve prospěch jiného subjektu.

U daňové asignace je pozice poskytovatele prostředků odlišná a záleží na přijaté koncepci v daném státě. Pokud jsou možné takové varianty, kde je dána možnost výběru poskytovatele, jak bude postupovat – např. zda zvolí dar i asignaci nebo jen

²² Dotace se této skupiny osob netýkají, jejich pozice je spojena s možností darování a jeho daňovým režimem nebo může být spojena s daňovou asignací.

jeden z těchto způsobů – může být podpora neziskového sektoru značně široká ze strany poplatníků. Pokud však není dána možnost snížit darem daňový základ, ale jen rozhodovat o tom, komu půjde část výnosu daně cestou asignace, může být situace vztahu poplatníků k neziskovým subjektům spíše oslabena. Třetí možností je nezavádět daňovou asignaci a ponechat možnost snížení základu daně pouze darem subjektu, který je vymezen zákonem, což je stávající situace v České republice.²³

4. ZÁVĚR

Cílem tohoto příspěvku bylo ukázat na možnosti financování zkoumaného sektoru a hledat odpověď na otázku, které cesty mohou být považovány za vhodnější z pohledu financujícího i financovaného subjektu.

Rozhodnutí o způsobu podpory NNO závisí na tom, v jaké míře chce stát podporovat soukromé dárcovství, rozhodovat o poskytování dotací z veřejných zdrojů či zda je ochoten přenechat rozhodování o části daňových příjmů těm, kteří daně platí. Na základě přijatých opatření je možné posoudit případný dopad na daňové poplatníky, stát a neziskové organizace. Jde tedy i o hledání politického řešení v souvislosti s ekonomickými možnostmi státu nejen v daném období, ale i o zkoumání důsledků rozhodnutí pro budoucí období. V praxi jsou různé možnosti řešení, volba různých stimulačních nástrojů státu v oblasti podpory neziskového sektoru, která povede k co nejpříjemnějšímu řešení v daném čase.

Prvním případem může být situace, kdy po zavedení daňové asignace je vše ponecháno ve stávajícím rozložení – na straně dotací, kde jde o poskytování prostředků ve stejné výši a na stanovený účel jako před zavedením asignace. Může být rovněž jen ponechána možnost daňových výhod pro dary (daňová sleva či daňový odpočet).

Další situace může být ta, že se stát může rozhodnout, že při zavedení daňových asignací omezí poskytování dotací, ale daňové zvýhodnění pro dary zachová.

Třetí variantou je při zavedení daňových asignací kompenzovat výpadek financí ve státním rozpočtu omezením nebo zrušením daňového zvýhodnění darů.

Cest k podpoře neziskového sektoru může být několik a výběr konkrétní cesty závisí nejen na státu, daňovém poplatníkovi, ale i příjemci finančních prostředků. Rozhodnutí, jakou formu podpory neziskových organizací využít, je politickým rozhodnutím vlády a zastupitelských sborů s ohledem ke sledovaným cílům.

Daňová asignace je ve světě chápána jako jedna z forem podpory pro neziskový sektor, cesta, jak podpořit neziskový sektor sektorem veřejným. Úlohou státu je v tomto případě přizpůsobit rozpočtové výdaje tak, aby umožnění asignace (je to v podstatě rozpočtová dotace), bylo společností pozitivně přijímáno. Její využití pro veřejně prospěšné účely pak sice bude státem také kontrolováno, ale nepůjde o účelovou dotaci.

²³ MARKOVÁ, H. Možnosti státu při řešení problémů veřejných rozpočtů po pandemii. In: ŠTRKOLEC, M. – VARTAŠOVÁ, A. – STOJÁKOVÁ, M. – SIMIČ, S. (eds.). *IV. Slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb: COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo* [e-kniha]. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 235–245.

Na daňové asignace je však potřeba se také dívat jako na součást daňového systému, tedy např. ve vztahu k typu zdanění (progresivní nebo lineární). Země, které nemají zavedenou možnost daňové asignace, mohou mít také zavedeny jiné nástroje ve svém daňovém systému, pomocí kterých je financován neziskový sektor. Daňová asignace není filantropie, jedná se o daňovou redistribuci, při které se na rozhodování o využití finančních prostředků, získaných státem na základě povinnosti platit daň, podílejí samotní daňoví poplatníci. Při jejím zavedení se tak do systému zastupitelské demokracie dostávají prvky přímého rozhodování občanů. Každý stát si dle svých možností volí nástroje, pomocí kterých bude zapojovat neziskové subjekty do veřejného dění tak, aby mu tyto subjekty pomohly plnit úkoly zejména v sociální oblasti, ale nejen v ní.

Klady a záporné zkušenosti daňových asignací (jak byly výše popsány) nepovedou zřejmě v České republice k zavedení tohoto nástroje do financování neziskového sektoru, nebudou tou cestou, kterou se stát vydá. Na úseku podpory neziskových organizací tak spíše půjde o legislativní nastavení nástrojů stávajících – dotací či daňových úlev pro dary.

prof. JUDr. Hana Marková, CSc.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
markova@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-0204-4571

SPRÁVNE TRESTANIE NA FINANČNOM TRHU (VYBRANÉ PROBLÉMY TRESTANIA PORIADKOVÝCH DELIKTOV SUBJEKTOV FINANČNÉHO TRHU)

EUBOMÍR ČUNDERLÍK¹

Abstract: **Administrative Punishment in the Financial Market (Selected Challenges of Punishing Procedural Offenses Committed by Financial Market Participants)**

The submitted article concerns the topic of administrative punishment in the field of Slovak financial market regulations, placing emphasis on punishing the so-called “administrative procedural offences”. The article stems from the main hypothesis that the respective substantive legal regulation in the insurance sector in Slovakia, that is to say, the Slovak Insurance Act, allows the supervisory authority to impose sanctions for violations of a purely procedural nature (which – in effect – constitute administrative procedural offences), even in the decisions on merits. In the event that such hypothesis is confirmed, the author puts forward legal observations that should guide the supervisory authority towards the optimal choice of the sanctioning regime, i.e., to choose either to impose a procedural fine pursuant to procedural sanctioning provisions or to impose a meritorious sanction. At the same time, the aim of the article is to outline the differences in theory and practice between a substantive offence and a procedural offence and to highlight associated problematic areas of punishing procedural offences in the financial market.

Keywords: administrative punishment; categories of administrative offenses; administrative procedural offense; procedural fine; sanctioning regimes

Kľúčové slová: správne trestanie; kategórie správnych deliktov; správny poriadkový delikt; poriadková pokuta; sankčné režimy

DOI: 10.14712/23366478.2022.48

ÚVOD

Ako uvádza Milučký, „mohlo by sa zdať, že všetko v oblasti správneho trestania je v Slovenskej republike jednoduché a jasné, avšak tých sporných vecí je veľmi veľa a vyplývajú zrejme, a podľa môjho názoru hlavne, z dôvodu, že správne sankcionovanie v Slovenskej republike nie je skodifikované a upravené v jednej zákonnej

¹ Autor sa špecializuje na právnu reguláciu finančného trhu a dohľad nad ním na Slovensku, na úrovni EÚ a vo vybraných členských štátoch EÚ. V júni 2020 bol vládou SR vymenovaný za člena Legislatívnej rady vlády SR.

úprave.² Uvedené konštatovanie si možno osvojiť pre všetky oblasti, kde sa správne trestanie aplikuje. Nazdávame sa, že aj problematické okruhy v aplikácii správneho trestania na finančnom trhu vyplývajú práve z absencie kodifikácie právneho režimu správneho trestania na finančnom trhu a navyše i z nejednoznačnej interpretácie existujúceho legislatívneho vyjadrenia procesných ustanovení v praxi.

V nadväznosti na vyššie uvedené bude predmetom nášho záujmu v ďalšom texte správne trestanie v regulácii finančného trhu Slovenskej republiky, a to s akcentom na interpretačno-aplikačné problémy postihu konkrétneho typu protiprávneho konania – poriadkových deliktov.

Hypotézou článku je, že príslušná hmotnoprávna legislatíva Slovenskej republiky v poisťnom sektore (t. j. zákon č. 39/2015 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ďalej len „zákon o poisťovníctve“) umožňuje sankcionovať porušenia procesnej povahy (poriadkové delikty) aj v meritórnom rozhodnutí. V prípade potvrdenia tejto hypotézy budeme formulovať právne úvahy, ktorými by sa mal orgán dohľadu riadiť pri optimálnej voľbe sankčného režimu, a teda sa rozhodnúť, či uloží poriadkové opatrenia alebo hmotnoprávnu sankciu. **Cieľom** článku je súčasne vymedziť teoreticko-aplikačné rozdiely medzi hmotnoprávnym deliktom a procesnoprávnym deliktom a poukázať na súvisiace problematické oblasti trestania poriadkových deliktov na finančnom trhu.

Vedeckými metódami, ktoré uplatníme pri verifikovaní hypotézy a dosahovaní cieľa článku, sú najmä analýza, syntéza, indukcia a dedukcia. Rozsah ich aplikácie sa bude líšiť v závislosti od zamerania príslušnej časti textu/kapitoly. Metódou indukcie formulujeme hypotézu, ktorá môže smerovať k viacerým záverom, dedukciou testujeme stanovenú hypotézu vo vzťahu k optimálnemu/správnemu záveru. Analytická metóda je použitá priebežne v jednotlivých kapitolách, pričom sa ňou skúma stav *de lege lata* v právnej úprave finančného trhu za pomoci deskripcie. Zároveň vykonávame internú komparáciu tohto stavu medzi jednotlivými sektormi finančného trhu. Metóda syntézy sa prejavuje vo formulovaní subjektívnych úvah a záverov vo vzťahu k potenciálnemu postupu orgánu dohľadu v ťažiskovej (tretej) kapitole, resp. v závere článku aj vo vzťahu k návrhu *de lege ferenda*. Východiskom spracovania článku sú pretrvávajúce kazuistické potreby aplikačnej praxe, ktorých riešenie autor vníma optikou teórie správneho trestania a vlastnými skúsenosťami z praxe v tejto oblasti.

1. VŠEOBECNE K SPRÁVNEMU TRESTANIU NA FINANČNOM TRHU A OBJEKTU DELIKTU NA FINANČNOM TRHU

Teória správneho práva hmotného sa osobitne nevenuje administratívno-právnej zodpovednosti vo finančnom práve (s dôrazom na jej špecifiká) ani ju ako osobitný druh zodpovednosti nezmieňuje. Vyvodzovanie právnej zodpovednosti normami finančného práva s prihliadnutím na jej špecifiká je však vo svojej podstate vyvodzovaním administratívno-právnej zodpovednosti označovanej ako správne trestanie, keďže

² MILUČKÝ, J. Vybrané otázky administratívneho sankcionovania v praxi. *Správni právo*. 2019, roč. LII, č. 7, s. 368.

ide o jeden z verejnoprávnych mechanizmov postihu za mimosúdne delikty uplatňovaný orgánmi verejnej správy, napríklad orgánmi finančnej správy.³ V tejto rovine ide teda o zodpovednostný právny vzťah v osobitnej (finančnej) oblasti verejnej správy, pričom uplatnením právnej zodpovednosti sa má zabezpečiť ochrana riadneho výkonu verejnej správy v právnej úprave akumulácie a redistribúcie peňažných fondov (napr. správa daní, rozpočtová disciplína). Objekt „finančnoprávneho“ deliktu nie je väčšinou explicitne vymedzený, ale je potrebné vychádzať z cieľa, prípadne predmetu relevantnej finančnoprávnej regulácie.

Vzhľadom na štruktúru finančného práva možno pristupovať k skúmaniu administratívnoprávnej zodpovednosti vo finančnom práve osobitne vo vzťahu k rozpočtovému právu, daňovému právu, poplatkovému právu, colnému právu, devízovému právu, menovému právu a právu finančného trhu. V prípade regulácie finančného trhu nemožno jednoznačne konštatovať, že všeobecným objektom je riadny výkon verejnej správy, keďže povaha orgánu, ktorý zodpovednosť vyvodzuje (centrálne banky), vylučuje jeho označenie za orgán verejnej správy, a činnosť, v rámci ktorej k vyvodzovaniu dochádza (dohľad nad finančným trhom), nie je typickým výkonom verejnej správy, aj keď o určitú administratívnoprávnú činnosť ide.

Uvedené konštatoval aj Ústavný súd SR vo vzťahu k parciálnej časti dohľadu nad finančným trhom – bankovému dohľadu, keď uviedol, že „z podstaty bankového dohľadu vyplýva, že ide o činnosť koncepčnú, priam (ekonomicko) politickú, nie činnosť tradične správnu – administratívnu, na akú myslí zákon č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý konkretizuje označený čl. 46 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky“.⁴ Odhliadnuc od toho je potrebné aj v tomto prípade plne aplikovať zásady správneho trestania⁵ a rešpektovať príslušné medzinárodné a európske štandardy (čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, rezolúcie a odporúčania Výboru ministrov Rady Európy, judikatúru Súdneho dvora EÚ), pretože konanie pred Národnou bankou Slovenska (ďalej len „NBS“) je administratívnoprávnym konaním *sui generis* a zákonnosť jej právoplatných rozhodnutí a postupu vo veciach dohľadu je podľa § 33 zákona č. 747/2004 Z. z. o dohľade nad finančným trhom a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dohľade“) preskúmateľná v správnom súdnictve.

³ V tejto súvislosti sa v teórii finančného práva objavujú názory o terminologickej emancipácii zodpovednosti vo finančnom práve. Napríklad prof. Babčák uvádza daňovú zodpovednosť ako zodpovednosť daňových subjektov v daňovo-právnych vzťahoch, pričom pripúšťa, že tento termín je ojedinelým aj na stránkach odbornej spisby. Zároveň považuje za vhodnejšie označenie „(daňové) delikty pri správe daní“, alternatívne „daňové delikty“ namiesto označenia „správne delikty“ pre skutkové podstaty v tejto oblasti. K tomu a k argumentácii na podporu uvedeného názoru pozri BABČÁK, V. *Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva)*. Ružomberok: Vydavateľstvo EPOS, 2022, s. 794. Podobne vo vzťahu k označovaniu deliktov v colnom práve a menovom práve ako subsystémoch finančného práva pozri DAUDRIKH, Y. – SZAKÁCS, A. *Colné právo a menové právo*. Bratislava: Wolters Kluwer SR, 2022, s. 81 a nasl. a 132 a nasl. Staršia literatúra dokonca rozlišuje finančné právo trestné, pozri MRKÝVKA, P. – PAŘÍZKOVÁ, I. *Základy finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2009, s. 55.

⁴ Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 9. mája 2017, sp. zn. II ÚS 295/2017.

⁵ Respektíve analogicky základné zásady trestného konania podľa Trestného poriadku a zásady ukladania trestov podľa Trestného zákona, ktorých dodržiavanie sankcionujúcim orgánom *ex lege* preskúmava správny súd podľa § 195 písm. c) a d) Správneho súdneho poriadku.

Všeobecne procesnoprávne je postup pri výkone dohľadu nad jednotlivým sektormi finančného trhu vrátane administratívnoprávneho konania upravený zákonom o dohľade (*lex specialis*), pričom hmotnoprávne NBS postupuje podľa veľkého množstva zákonov alebo právne záväzných aktov EÚ regulujúcich jednotlivé sektory finančného trhu (bankový, poisťovací sektor, sektor kapitálového trhu, dôchodkového sporenia atď.) s určitými vzájomnými odchýlkami medzi príslušnými sektorovými reguláciami (napr. vo vzťahu ku kritériám správneho uváženia).

Do všeobecného objektu deliktov na finančnom trhu je podľa nášho názoru potrebné zaradiť také chránené záujmy, ktoré sú zlučiteľné s cieľmi dohľadacej činnosti vymedzenej v § 1 ods. 1 zákona o dohľade.⁶ Konkrétne, v závislosti od predmetu zákonnej regulácie pôjde najmä o stabilitu finančného (bankového) systému, ochranu finančného spotrebiteľa, integritu a transparentnosť kapitálového trhu, zdravé a bezpečné fungovanie finančnej inštitúcie a podobne, pričom tieto záujmy je potrebné dedukovať.⁷

Aj keď v prípade administratívnych deliktov na finančnom trhu, ktoré majú svoje paralelné trestnoprávne vyjadrenie (napríklad v Trestnom zákone § 265 – zneužívanie informácií v obchodnom styku, § 265a – manipulácia s trhom), možno pozitívne hodnotiť prelomenie zásady *societas delinquere non potest* v trestnom práve (keďže ide o delikty, ktoré sú páchané v mnohých prípadoch právnickými osobami). Prelomenie individuálnej trestnej zodpovednosti (zodpovednosti fyzickej osoby) sa tu vzhľadom na výšku potenciálnych peňažných sankcií za správny delikt (ktoré tým dosahujú kvalitu tretieho Engelovho kritéria „trestnej“ sankcie)⁸ javí ako redundantné, prípadne robí z trestnoprávneho postihu reguláciu v praxi nepoužívateľnú, bez ohľadu na skúmanie teoretických koncepcií trestnej zodpovednosti právnických osôb, avšak so súhlasom, že nejde (ani na finančnom trhu) o zodpovednosť kolektívnu.⁹

2. KATEGORIZÁCIA SPRÁVNÝCH DELIKTOV NA FINANČNOM

⁶ Podľa druhej vety tohto ustanovenia je cieľom dohľadu nad finančným trhom prispievať k stabilite finančného trhu ako celku, ako aj k bezpečnému a zdravému fungovaniu finančného trhu v záujme udržiavania dôveryhodnosti finančného trhu, ochrany finančných spotrebiteľov a iných klientov na finančnom trhu a rešpektovania pravidiel hospodárskej súťaže.

⁷ Ľahšie je chránený záujem identifikovateľný v predmete regulácie právne záväzných aktov EÚ, kde sa pomenúva priamo v recitáloch príslušného aktu. Napríklad ochrana investorov a zachovanie integrity trhu podľa recitálu 8 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 596/2014 zo 16. apríla 2014 o zneužívaní trhu (nariadenie o zneužívaní trhu) a o zrušení smernice Európskeho parlamentu a Rady 2003/6/ES a smerníc Komisie 2003/124/ES, 2003/125/ES a 2004/72/ES v platnom znení, ochrana sporiteľa podľa recitálu 90 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/1238 z 20. júna 2019 o celoeurópskom osobnom dôchodkovom produkte (PEPP). Administratívne delikty ustanovené nariadeniami EÚ v jednotlivých sektoroch finančného trhu nie sú vzhľadom na svoju špecifickú konštrukciu a zameranie predmetom tohto článku.

⁸ MILUČKÝ, J. – MILUČKÝ, S. *Správne trestanie na Slovensku a v európskom priestore: judikatúra*. Žilina: Eurokódex, 2021, s. 617.

⁹ K tomu pozri BERAN, K. Teoretická koncepcie trestní zodpovednosti právnických osôb v ČR. In: GERLOCH, A. – BERAN, K. a kol. *Funkce a místo právní odpovědnosti v recentním právním řádu*. Praha: Leges, 2014, s. 67–108.

TRHU A METÓDA ICH LEGISLATÍVNEHO VYJADRENIA

V národnej regulácii finančného trhu možno v nadväznosti na zaužívané členenie správnych deliktov v správnom práve hmotnom¹⁰ identifikovať tieto správne delikty (iné ako priestupky):

1. *Správne delikty právnických osôb a podnikajúcich fyzických osôb, ktoré sú postihované bez ohľadu na skúmanie zavinenia (tzv. hybridné, zmiešané správne delikty).* Podľa niektorých názorov¹¹ je tento prielom do pravidla o skúmaní zavinenia v prípade deliktov fyzických osôb vyvolaný tým, že do popredia tu vystupuje predovšetkým charakter podnikateľskej činnosti, v prípade finančného trhu osobitne verejnoprávne regulovanej činnosti, na ktorej výkon sa vyžaduje udelenie individuálneho správneho aktu (príslušného povolenia) NBS alebo vznik iného oprávnenia na základe určitej právnej skutočnosti (zápis subjektu do verejnoprávneho registra). V praxi pôjde najmä o špeciálne subjekty, ktorými sú podnikajúce dohliadané subjekty podľa § 1 ods. 3 písm. a) zákona o dohľade (napr. banky, poisťovne, dôchodkové správcovské spoločnosti, samostatní finanční agenti, obchodníci s cennými papiermi atď.), ale aj o dohliadané subjekty, ktoré podnikateľskú činnosť nevykonávajú a ktoré plnia na finančnom trhu osobitné funkcie ako súčasť jeho infraštruktúry (Slovenská kancelária poisťovateľov, Fond ochrany vkladov, Garančný fond investícií) alebo fyzické osoby a právnické osoby, ktorým osobitné predpisy v oblasti bankovníctva, kapitálového trhu, poisťovníctva alebo dôchodkového sporenia ukládajú povinnosti. Uvedeným správnym deliktom na finančnom trhu dominujú správne delikty právnických osôb. Z hľadiska systematiky jednotlivých právnych predpisov je zodpovednosť právnických osôb za správne delikty upravená spoločne so zodpovednosťou podnikajúcich fyzických osôb, pričom sa príslušná časť predpisu označuje nadpisom „sankcie a opatrenia na ozdravenie“, „opatrenia na nápravu a pokuty“, „sankcie“ a pod. Takéto označenie nielenže nesprávne súhrnne pomenúva ustanovenia o vyvodzovaní právnej zodpovednosti v konkrétnom sektore finančného trhu, ale v niektorých prípadoch zmätočne pod sankcie subsumuje aj nápravné opatrenia. Často je z teoretického hľadiska veľmi zložitá rozlíšiť, či konkrétny inštitút je opatrením na nápravu alebo sankciou.¹² Zoznam potenciálnych sankcií a nápravných opatrení je pritom veľmi široký.
2. *Správne delikty fyzických osôb, ktoré majú špecifické postavenie (napr. člen predstavenstva alebo dozornej rady banky, správca na výkon nútenej správy, vedúci pobočky zahraničnej banky), pričom nie je vylúčené, že podľa príslušnej hmotnoprávnej úpravy môže ísť aj o subjekt pod dohľadom.* V tomto prípade sa zavinenie skúma aspoň v rámci diskrečných kritérií, na ktoré je NBS povinná prihliadať pri určovaní druhu a výmere správnej sankcie v zmysle jednotlivých sektorových zákonov. Sank-

¹⁰ Pozri napríklad MACHAJOVÁ, J. a kol. *Všeobecné správne právo*. Bratislava: Eurokódex, 2007, s. 198.

¹¹ Napríklad HORVAT, M. *Administratívnoprávna zodpovednosť právnických osôb*. Bratislava: Wolters Kluwer SR, 2017, s. 60.

¹² BOHÁČ, R. Zvláštni sankce za porušení finančního práva. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 113.

ciou za tieto delikty sú výlučne tzv. osobné pokuty vymerané zo základu (odvíja sa od výšky príjmu vyplateného dohliadaným subjektom) percentuálnou sadzbou. V právnom „ekosystéme“ regulácie finančného trhu nachádzame z pohľadu legislatívneho vyjadrenia vo všetkých sektorových zákonoch pomerne *jednoduchú konštrukciu objektívnej stránky hmotnoprávneho deliktu*, ktorá odkazuje na nedostatky spočívajúce v nedodržiavaní/obchádzaní prakticky akýchkoľvek povinností vyjadrených v celom normatívnom texte príslušného sektorového zákona z oblasti finančného trhu alebo ustanovení iných osobitných právnych predpisov, ktoré sa vzťahujú na výkon regulovanej činnosti (vrátane právne záväzných aktov EÚ), podmienok výkonu činnosti alebo nedodržiavaní povinností ustanovených v individuálnom správnom akte (rozhodnutí NBS), prípadne v nedodržiavaní povinností ustanovených interným predpisom dohliadaného subjektu. Výnimkou sú ustanovenia o odobratí povolenia na výkon povolenej činnosti alebo ustanovenia o zavedení nútenej správy nad dohliadaným subjektom, ktoré explicitne vymenúvajú prípady konkrétnych porušení príslušného zákona, kedy môže alebo naopak kedy musí orgán dohľadu (NBS) vo veci konať.¹³ Takáto konštrukcia objektívnej stránky skutkovej podstaty v sebe zahŕňa tzv. zvyškovú formuláciu (všeobecne a neurčito odkazom na „*nesplnenie iných povinností ustanovených zákonom*“), ktorá sa podľa odbornej literatúry¹⁴ nepovažuje za vhodnú, pretože môže viesť k trestaniu akýchkoľvek povinností vrátane tých, ktoré nemusia mať čisto normatívny obsah, a súčasne môže byť v rozpore s požiadavkou presného vymedzenia povinností, ktorej porušenie sa trestá (rozpor so zásadou *nullum crimen sine lege certa*). Na druhej strane z hľadiska praxe zmienený konštrukt na prvý pohľad značne zjednodušuje právnu kvalifikáciu skutku zo strany orgánu aplikujúceho právo. V zmysle správnej judikatúry výrok rozhodnutia o postihu za (nielen) iný správny delikt musí obsahovať popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, poprípade i evidencie iných skutočností, ktoré sú potrebné na to, aby nemohol byť zamienený s iným skutkom. Nestačí, ak sú tieto náležitosti uvedené len v odôvodnení rozhodnutia.¹⁵ V sankčnom konaní musí teda orgán dohľadu vynaložiť úsilie na objasnenie skutku, ktorého vykonaním došlo k deliktu, a to už aj vo fáze začatia konania (v oznámení o začatí konania). Konštrukt deliktu na finančnom trhu preto vytvára pre orgán dohľadu „dvojsečnú zbraň“, keďže vyžaduje od NBS vyššiu mieru vnímania kontextu ustanovenia právneho predpisu.

3. *Delikty procesnoprávnej povahy (správne poriadkové delikty)*, ktoré sú na rozdiel od predchádzajúcich skupín hmotnoprávnych deliktov upravené v § 38 ods. 1 zákona o dohľade ako prevažne procesného predpisu. Ide o protiprávne konanie alebo nečinnosť fyzickej osoby alebo právnickej osoby, ktoré spočívajú v nesplnení (porušení) procesnej povinnosti uloženej procesnoprávnym predpisom. Účelom trestania správ-

¹³ Obdobne ČUNDERLÍK, E. Kodifikácia sankčných ustanovení v oblasti finančného trhu – realita alebo ilúzia? In: SEHNÁLEK, D. – VALDHANS, J. – DÁVID, R. – KYNCL, L. (eds.). *Dny práva – 2009 – Days of Law*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2009, s. 1346–1347.

¹⁴ Pozri MACHAJOVÁ, c. d., s. 232. Domnievame sa však, že výhodou zvyškovej klauzuly je pokrytie takých situácií, ktoré zákonodarca neanticipoval.

¹⁵ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo 6. marca 2008, sp. zn. 8 Sžo 28/2007. Obdobne k vymedzeniu nezameniteľnosti skutku v odbornej literatúre pozri SEMAN, T. *Verejná správa v správnom súdnictve*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 88–91.

nych poriadkových deliktov je zabezpečenie riadneho priebehu procesov (konaní), ktorý predstavuje objekt tohto deliktu (na rozdiel od objektu hmotnoprávných deliktov, ktorý bol uvedený vyššie v texte). Ich aplikáciou sa presadzujú porušené alebo nesplnené procesné povinnosti.¹⁶ Poriadkové delikty ako sankcia za tieto delikty na finančnom trhu slúžia pritom nielen na zabezpečenie riadneho postupu správneho (licenčného alebo sankčného) konania pred NBS, ale aj iného (nedecízneho) procesu podľa zákona o dohľade (výkonu dohľadu na mieste alebo dohľadu na diaľku, alebo iného explicitne nepomenovaného postupu pri výkone dohľadu podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov v oblasti finančného trhu). Subjektívna stránka (zavinenie) sa síce výslovne nevyžaduje, ale jeho skúmaním by sa orgán dohľadu mal zaoberať aspoň v rámci kritérií správnej úvahy v určení výšky pokuty.

3. SANKCIONOVANIE PORUŠENÍ PROCESNEJ POVAHY NA FINANČNOM TRHU – ROZHODNUTIE O PORIADKOVEJ POKUTE VERZUS MERITÓRNE ROZHODNUTIE O SANKCII

Procesné delikty (porušenia procesnej povahy), ako bolo zmienené vyššie, sú na finančnom trhu (všeobecne) upravené v § 38 ods. 1 písm. a) až c) zákona o dohľade. Na základe individuálneho výskumu realizovaného štúdiom relevantnej právnej úpravy v sektorových zákonoch finančného trhu¹⁷ sme dospeli k zisteniu, že právny poriadok umožňuje sankcionovať porušenia procesnej povahy na finančnom trhu aj v rámci ostatných druhov deliktov na finančnom trhu (t. j. ako hybridné delikty, delikty fyzických osôb so špecifickým postavením) upravených v hmotnoprávných ustanoveniach,¹⁸ a teda vydať za takýto delikt sankčné meritórne rozhodnutie, ktorým sa ukončuje konanie vo veci samej. Uvedenú zákonnú možnosť pozná výlučne zákon o poisťovníctve v § 139 ods. 1 a 6 (pre ilustráciu uvádzame v poznámke pod čiarou relevantnú časť normatívneho textu oboch odsekov¹⁹). Vyplýva to z konštrukcie skutkovej

¹⁶ HORVAT, M. – RADOSA, M. – BLEHO, Š. Správne poriadkové delikty. In: HAVELKOVÁ, M. – GREŠOVÁ, L. – BLEHO, Š. (eds.). *Nová právna úprava správneho trestania: zborník z vedeckej konferencie*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2021, s. 45.

¹⁷ Za referenčný rámec pre zoznam skúmaných národných právnych úprav možno považovať zákony citované v poznámke pod čiarou k odkazu 1 v zákone o dohľade.

¹⁸ Toto zistenie autor článku prvýkrát bez detailnejšej analýzy uviedol v publikácii ČUNDERLÍK, Ľ. *Finančno-právna zodpovednosť, finančno-právne delikty a sankcie (sankcie v normách finančného práva)*. In: PAPOUŠKOVÁ, Z. a kol. *Finančné právo – veda, pedagogická disciplína a praxe*. Olomouc: Iuridicum Olomouense, 2012, s. 155.

¹⁹ Podľa § 139 ods. 1: „*Ak Národná banka Slovenska zistí nedostatky v činnosti poisťovne, zaistovne, pobočky zahraničnej poisťovne alebo pobočky zahraničnej zaistovne spočívajúce v nedodržiavaní podmienok určených v povolení podľa § 7 alebo § 9 až 11 alebo v rozhodnutí o predchádzajúcom súhlase, podmienok alebo povinností vyplývajúcich z iných rozhodnutí Národnej banky Slovenska alebo orgánu dohľadu nad skupinou uložených poisťovní, zaistovní, pobočke zahraničnej poisťovne alebo pobočke zahraničnej zaistovne, v nedodržiavaní alebo v obchádzaní iných ustanovení tohto zákona, osobitných predpisov⁶⁷) alebo iných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré sa vzťahujú na výkon dohľadu, alebo na vykonávanie poisťovacej činnosti alebo zaistovacej činnosti, alebo ak Národná banka Slovenska zistí, že činnosť vykonávaná poisťovňou, zaistovňou, pobočkou zahraničnej poisťovne alebo pobočkou zahraničnej zaistovne môže viesť k ohrozeniu záujmov jej klientov, môže podľa závažnosti, rozsahu, dĺžky trvania, následkov a povahy zistených nedostatkov...*“ V demonštratívnej poznámke pod čiarou k odkazu 67

podstaty hmotnoprávneho deliktu, v ktorej sa za súčasť objektívnej stránky protiprávneho konania považuje aj porušenie ustanovení, resp. procesných povinností z právneho predpisu, ktorý sa vzťahuje na výkon dohľadu, t. j. zo zákona o dohľade. Objektívna stránka tu odkazuje tak ako v regulácii sankčného mechanizmu na celom finančnom trhu na povinnosti vyjadrené v celom normatívnom texte príslušného zákona, pričom citované dve ustanovenia v objektívnej stránke navyše zahŕňajú aj porušenie povinností vyplývajúcich z iných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré sa vzťahujú nielen na príslušnú regulovanú činnosť (vykonávanie poisťovacej alebo zaisťovacej činnosti), ale aj na výkon dohľadu. V skutkových podstatách týchto správnych deliktov je páchatelom špeciálny subjekt: poisťovňa, zaisťovňa, pobočka zahraničnej poisťovne, pobočka zahraničnej zaisťovne (v odseku 1) alebo fyzická osoba so špecifickým postavením, napr. člen predstavenstva, člen dozornej rady poisťovne (v odseku 6).

V iných sektorových zákonoch finančného trhu táto možnosť nie je upravená, a teda v súlade so zásadami *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege a nullum crimen sine lege scripta* nie je možné pristúpiť k postihu procesného deliktu upraveného v § 38 ods. 1 zákona o dohľade, keďže znaky skutkovej podstaty môžu byť stanovené len zákonom, nie aplikačnou praxou. Nie je však vylúčené, aby podľa sektorových zákonov bolo možné sankcionovať meritórne nepredloženie informácií, ak je takáto povinnosť pre zodpovedný subjekt *de lege lata* ustanovená.

V aplikačnej praxi v poisťnom sektore tak môže dochádzať k právne významnej dileme, ktorý zo sankčných mechanizmov má orgán dohľadu pri postihu procesných porušení uplatniť. Podľa nášho názoru je potrebné na účely správnej právnej kvalifikácie (subsumovania) protiprávneho konania a voľby toho-ktorého sankčného mechanizmu **podrobiť analýze rozdiely medzi takýmto hmotnoprávnym deliktom a procesnoprávnym deliktom** podľa zákona o dohľade v ich vybraných znakoch, **ako aj rozdiely ich sankčných režimov.**

Individuálnym objektom procesných deliktov v zákone o dohľade je nerušený priebeh a zabezpečenie účelu dohľadacieho procesu alebo správneho konania pred NBS, pričom miera závažnosti porušenia závisí od intenzity protiprávneho konania.

Objektívnu stránkou je protiprávne konanie spočívajúce v nesplnení procesnej povinnosti, ktorá je ustanovená v zákone o dohľade (ide o porušovací, nie ohrozovací delikt). Ustanovenie § 38 zákona o dohľade priamo príkladmo uvádza aj konkrétny spôsob neplnenia procesnej povinnosti (napr. neposkytnutie požadovaných dokladov). NBS uložením poriadkového opatrenia (poriadkovej pokuty) núti zodpovednú osobu riadne (dodatočne) splniť procesnú povinnosť podľa zákona o dohľade.

je uvedený aj zákon o dohľade. Podľa § 139 ods. 6: „*Národná banka Slovenska môže uložiť za porušenie povinností vyplývajúcich z tohto zákona alebo iných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré sa vzťahujú na výkon dohľadu, alebo na vykonávanie poisťovacej činnosti alebo zaisťovacej činnosti na individuálnom základe, v rámci skupiny a v rámci finančného konglomerátu, zo stanov poisťovne alebo zaisťovne alebo za porušenie podmienok alebo povinností uložených rozhodnutím vydaným Národnou bankou Slovenska podľa závažnosti, rozsahu, dĺžky trvania, následkov a povahy zistených nedostatkov a) členovi predstavenstva alebo členovi dozornej rady [...] prokuristovi pokutu až do výšky 12-násobku mesačného priemeru jeho celkových príjmov [...], b) fyzickým osobám iným ako uvedeným v písmene a), ktoré riadia poisťovníu alebo zaisťovníu, alebo fyzickým osobám, ktoré majú kľúčové funkcie, pokutu do výšky 50 % dvanásťnásobku mesačného priemeru jeho celkových [...].*“

Subjekt poriadkového deliktu je formulovaný veľmi široko formuláciou „kto bez závažného dôvodu sťažuje“, avšak vždy vo väzbe na uloženie povinnosť priamo zákonom alebo požiadavkou NBS v konkrétnom vyžiadaní formulovanom na základe zákona (napr. vo vzťahu k zamestnancovi dohliadaného subjektu).

Pokiaľ ide o sankčný mechanizmus, sankciou za poriadkový delikt je napriek nariadeniu § 38 („Poriadkové opatrenia“) výlučne poriadková pokuta do 5 000 voči fyzickým osobám, do 50 000 voči právnickým osobám a predstavuje príjem NBS. Poriadková pokuta plní funkciu obnovujúcu (reparačnú), keďže jej účelom je primárne subjekt spolupracovať, vynucovať jeho požadovanú súčinnosť, a teda doceliť právne nerušený priebeh príslušného procesu. Represívna funkcia síce zostáva v úzadí, ale vzhľadom na jej legislatívne navýšenie hornú sadzbu u oboch druhov osôb od polovice roku 2009 zostáva diskutabilné, či by mohlo ísť o (ne)trestnú správnu sankciu v zmysle judikatúry ESLP k „Engelovým kritériám“. Konanie o uložení poriadkovej pokuty je riadené výlučne zásadou oportunity (NBS môže, ale nemusí pristúpiť k jej uloženiu), so začatím v dvojročnej subjektívnej a trojročnej objektívnej lehote, pričom kritériá správneho uváženia zákon o dohľade vymedzuje pre NBS demonštratívne slovami „*pri rozhodovaní o výške poriadkovej pokuty prihliada najmä na*“.²⁰ Napriek sekundárnej úlohe represie zastávame názor, že aj v prípade poriadkovej pokuty nesmie byť jej výška likvidačná, a teda považujeme za potrebné i v konaní o jej uložení za poriadkový delikt skúmať majetkové pomery účastníka konania, hoci to zákon orgánu dohľadu priamo neukladá.

Podľa správnej judikatúry je potrebné povinne prihliadať práve na majetkové pomery,²¹ ak by malo ísť o neprimerane vysokú pokutu, v zmysle zásady proporcionality ukladanej sankcie a možnosti porušenia ústavou garantovaných práv (práva podnikateľ a práva vlastníť).

Konanie o jej uložení možno začať aj doručením rozhodnutia o uložení pokuty, pričom doručenie rozhodnutia sankcionovanej osobe sa považuje za prvý úkon v tomto konaní. V prípade poriadkového deliktu sa neuplatňuje zásada *ne bis in idem*, a teda existuje možnosť opakovaného uloženia poriadkovej pokuty (na rozdiel od hmotnoprávneho deliktu), čo vyplýva aj z účelu, ktorým je dosiahnuť čo najrýchlejšiu nápravu v procesných vzťahoch medzi povinnou osobou a orgánom dohľadu v rámci príslušného procesu. Zákon o dohľade v § 38 ods. 2 druhej vete výslovne opakované uloženie pokuty pripúšťa. Je potrebné zdôrazniť, že opakované možno poriadkovú pokutu uložiť (resp. začať konanie o uložení ďalšej poriadkovej pokuty) až v situácii, ak predchádzajúca právoplatne uložená poriadková pokuta nevedla k náprave, a teda až potom, ako mohla táto predchádzajúca sankcia zasiahnuť do majetkovej sféry účastníka konania (delikventa). Pri ukladaní poriadkových pokút (na rozdiel od hmotnoprávných sankcií, kde ide o prekážku rozhodnutej veci) je osobitne potrebné dbať na dodržiavanie zásady

²⁰ V praxi sa možno stretnúť s dvomi názormi na demonštratívne vymedzenie kritérií správnej úvahy. Podľa jedného názoru takéto legislatívne vyjadrenie spôsobuje riziko, že orgán aplikujúci právo opomenie vziať do úvahy pri zdôvodňovaní sankcie niektorú právne významnú skutočnosť vyplývajúcu zo situácie účastníka konania. Podľa druhého názoru takéto situácia nemôže nastať, pretože orgán aplikujúci právo sa musí vysporiadať so všetkými skutočnosťami, na ktoré účastník konania poukáže v priebehu celého sankčného konania.

²¹ KRÁL, J. Legitímní očekávání při ukládání sankcí. In: KOTÁSEK, J. a kol. (eds.). *Dny práva – 2012 – Days of Law*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2013, s. 950.

nemo tenetur se ipsum accusare, aby dožiadaný subjekt nebol opakovane donucovaný poskytnúť orgánu dohľadu na jeho autoritatívne vyžiadanie pod hrozbou poriadkovej pokuty také zostavy údajov, ktoré pri svojej prevádzke bežne nevytvára a ktoré by predstavovali dôkaz proti nemu.²² Na druhej strane, predpokladom uloženia poriadkovej pokuty je vždy uvedená „poučovacia povinnosť“, ktorá má charakter hrozby. V zmysle judikatúry orgán dohľadu (NBS) pritom nie je povinný konkrétne zdôvodňovať dohliadanému subjektu (poisťovní), z akého dôvodu dohľad u neho vykonáva (*mutatis mutandis* prečo vyžaduje určité informácie vo svojom vyžiadaní), pretože taká povinnosť NBS zo žiadneho ustanovenia zákona o dohľade alebo zákona o poisťovníctve nevyplýva.²³

V zmysle § 38 ods. 6 druhej vety ak skutok, ktorý je poriadkovým deliktom podľa § 38 zákona o dohľade, je zároveň nedostatkom, na ktorý sa vzťahuje ukladanie opatrenia na nápravu, pokuty alebo inej sankcie podľa osobitného (sektorového) zákona, za tento nedostatok sa poriadková pokuta podľa zákona o dohľade neuλοží, ak zaň bolo uložené opatrenie na nápravu, pokuta alebo iná sankcia podľa takého osobitného zákona. Zmienené ustanovenie síce zakladá prekážku *res iudicata* voči možnosti uloženia poriadkovej pokuty, ak bol uložený iný typ sankcie v meritórnom rozhodnutí podľa hmotnoprávneho sektorového predpisu, nerieši ale prístup k voľbe toho-ktorého sankčného mechanizmu (obdobne ide o *res iudicata* v prípade uloženia pokuty za tzv. kvázi poriadkový delikt na finančnom trhu, o ktorom sa zmienime nižšie). Poriadkové pokuty môžu viesť k odňatiu príslušného povolenia podľa hmotnoprávneho sektorového predpisu (napr. podľa § 158 ods. 2 písm. f) zákona o poisťovníctve, ak poisťovnía „opakovane alebo aj po uložení poriadkovej pokuty mári výkon dohľadu“, alebo podľa písm. g) „sankcie uložené podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu [rozumej aj zákona o dohľade v zmysle príslušného odkazu nad slovom predpisu] *nevedli k náprave zistených nedostatkov*“, alebo podobne napríklad § 156 ods. 2 písm. f) a g) zákona č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o cenných papieroch, v znení neskorších predpisov).

Správne delikty s hybridnou konštrukciou (s inkorporovaním procesných povinností v skutkovej podstate v zákone o poisťovníctve) mali svojho predchodcu v predšom zákone pre poisťný sektor – v zákone č. 8/2008 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v § 67 ods. 1 (právnické osoby v poisťovníctve a zaistovníctve) a ods. 5 (pre fyzické osoby so sankciou tzv. osobných pokút). Túto možnosť zaviedla prvý raz jeho novela č. 552/2008 Z. z. (novelizačný článok VIII, bod 34) s účinnosťou od 1. 1. 2009 (novelou sa zároveň do demonštratívnej poznámky pod čiarou doplnil aj odkaz na zákon o dohľade). Svojou podstatou je tak súčasťou tohto deliktu na prvý pohľad aj **delikt „skryté“ procesný**, ktorý je daný na úroveň hmotnoprávneho deliktu, keďže je upravený v sektorovom zákone. Zámer zákonodarcu pri tejto novele nie je zrejmy. Z osobitnej časti dôvodovej správy nemožno vyčítať žiadne konkrétne aplikačné zdôvodnenie. Navyše zostali

²² Ku kritériám, za ktorých nedochádza k porušeniu zásady sebaobvinenia, formulovaným v práve EÚ a európskej judikatúre, pozri LACIAK, O. *Nemo tenetur se ipsum accusare* z európskeho pohľadu. *Bulletin slovenskej advokácie*. 2020, roč. 26, č. 7–8, s. 42–46.

²³ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 15. marca 2011, sp. zn. 3 Sž 40/2009.

opomenuté iné sektorové zákony, do ktorých príslušná novela vôbec nezasiahla týmto spôsobom a v poisťnom sektore tak *pro futuro* vytvorila raritu.

Objekt deliktu s hybridnou konštrukciou možno považovať za čiastočne identický ako u poriadkového deliktu, pretože rovnako sleduje bezporuchový priebeh výkonu dohľadu (nie ale správne konanie pred NBS). Miera závažnosti je vysoká, determinovaná jednak systematickou zaradenia práve do hmotnoprávnej úpravy (rozhoduje sa meritórne vo veci), jednak výškou potenciálnej peňažnej pokuty alebo kombináciou (súbehom) s ďalšími sankciami, alebo aj nápravnými opatreniami.

Objektívnu stránku je okrem nesplnenia hmotnoprávnych povinností v právnych predpisoch vzťahujúcich sa na výkon poisťovacej/zaistovacej činnosti a nedodržovania podmienok/povinností v rozhodnutiach NBS aj porušenie procesnej povahy (protiprávne konanie spočívajúce v nesplnení procesnej povinnosti pri výkone dohľadu).

Subjektom je poisťovňa, zaistovňa alebo pobočky zahraničných subjektov s obdobným predmetom činnosti, alebo fyzické osoby so špecifickým postavením k týmto subjektom. V nasledujúcom texte sa zameriame ďalej na právnu úpravu sankčného mechanizmu vo vzťahu k protiprávnemu konaniu právnických osôb.

Z pohľadu účelu **sankčného mechanizmu** je primárnym cieľom represívna, preventívna a výchovná funkcia ukladanej sankcie, pričom súbežne uložené nápravné opatrenie môže sledovať aj nápravu.

Právne významné skutočnosti u deliktu s hybridnou konštrukciou a jeho rozdiely od procesného deliktu sme na základe existujúcej právnej úpravy sumarizovali nasledovne:

1. Ide o natoľko závažné porušenie, že postih je potrebné riešiť meritórne rozhodnutím vo veci, nie procesne prostredníctvom ukladania poriadkových pokút (ich predchádzajúce uplatnenie nie je síce vylúčené, ale môže mať skôr právne relevantný význam pri zvažovaní odobratia príslušného povolenia). V takom prípade meritórne rozhodnutie bude predstavovať prekážku *res iudicata* (viď § 38 ods. 6 zákona o dohľade), ak bude poriadkovej pokute predchádzať (samozrejme iba v prípade trestania sťažovania výkonu dohľadu, nie administratívneho konania pred NBS); môže však nasledovať po právoplatnom uložení poriadkovej pokuty (ako *ultima ratio*).
2. Preferencia meritórneho rozhodnutia pred procesným rozhodnutím o poriadkovej pokute môže byť východiskom zo situácie, keď nie je možné ukončiť proces dohľadu na mieste meritórne, s komplexným a jednoznačným konštatovaním identifikovania nedostatkov (výsledkom dohľadu na mieste je spracovanie priebežného protokolu,²⁴ t. j. napr. ak nemožno konštatované hmotnoprávne zistenia doložiť písomnými dôkazmi, uvedie sa opis sťažovania dohľadu na mieste; priebežný protokol môže pritom obsahovať kombináciu zistení nedostatkov procesnej aj hmotnoprávnej povahy).
3. Na sankcionovanie deliktu s hybridnou konštrukciou je ustanovená dlhšia (desať-ročná) objektívna lehota pre zánik zodpovednosti (dvojiročná subjektívna lehota je

²⁴ Podľa § 10 ods. 4 tretej vety zákona o dohľade: „*Priebežný protokol obsahuje opis dôležitých skutočností a zistení o skutkovom stave predmetu dohľadu na mieste počas výkonu dohľadu na mieste alebo o priebehu výkonu dohľadu na mieste, ktoré nemožno doložiť písomnými dokladmi ani inými písomnosťami a ktoré majú význam pre vykonávaný dohľad na mieste, vrátane opisu dôležitých skutočností a zistení o sťažovaní výkonu dohľadu na mieste; priebežný protokol sa spravidla vyhotovuje priamo na mieste výkonu dohľadu.*“

identická ako u poriadkového deliktu), čím sa legislatívne vyjadruje vyšší stupeň závažnosti tohto deliktu.

4. Z hľadiska definovania príjmu je výnos z pokuty (ak je uložená) príjmom do štátneho rozpočtu.
5. Horná sadzba peňažnej pokuty je výrazne vyššia (od 1 000 eur do 1 000 000 eur). Jej možným uložením v hornom rozpätí teda páchatel'ovi vznikne citeľná majetková ujma, čo opäť zdôrazňuje vyššiu mieru závažnosti tohto deliktu. Najvyššiu prípustnú sumu pokuty možno odôvodniť rôzne v závislosti od konkrétnej skutkovej situácie: a) obzvlášť závažnými procesnými porušeniami (nemožno totiž ustáliť skutkový stav pri dohľade), b) recidívou (dohliadaný subjekt v poisťovníctve sa dopúšťa závažných deliktov opakovane, pričom miernejšie sankcie – predchádzajúce poriadkové pokuty – nevedli k náprave, resp. boli neúčinné); v tomto prípade je meritórne rozhodnutie určitou alternatívou k možnosti odobrať príslušné povolenie.²⁵
6. Z hľadiska možnosti voľby pre NBS je počet sankčných nástrojov veľmi rozsiahly a záleží na jej správnom uvážení, k akej hmotnoprávnej sankcii pristúpi. Do úvahy prichádzajú napríklad aj iné druhy správnych netrestných sankcií alebo ich súbeh, čo má prirodzene význam pri dodržiavaní zásady *ne bis in idem*, a preto možno odporučiť voľbu konkrétneho sankčného nástroja dôsledne premyslieť.
7. Otázka prechodu administratívnoprávnej zodpovednosti právnickej osoby na právneho nástupcu už v súčasnosti nie je sporná,²⁶ a to napriek tomu, že zásada administratívnoprávnej zodpovednosti právneho nástupcu právnickej osoby nie je v právnych predpisoch Slovenskej republiky riešená.²⁷ Zastávame názor, že meritórne rozhodnutie vo veci podľa zákona o poisťovníctve má povahu *in rem*, kdežto rozhodnutie o procesnej poriadkovej pokute by malo mať povahu *in personam*, pretože procesný nedostatok spočíva v individualizovanom protiprávnom konaní, ktoré by nemalo mať systematický dosah na obozretné podnikanie dohliadaného subjektu. V nadväznosti na to by poriadkové pokuty nemali prechádzať na právneho nástupcu pôvodného rušiteľa procesu.

Pochopením a interpretáciou vyššie menovaných rozdielov možno pristúpiť k formulovaniu jednotlivých riešení konkurencie (súbehu) procesného a hmotnoprávneho deliktu s prvkami procesných nedostatkov a na základe toho odporučiť vhodnú právnu kvalifikáciu skutku a voľbu sankčného mechanizmu orgánu dohľadu nad finančným trhom (NBS).

Pri hľadaní odpovede na voľbu sankčného režimu je potrebné stanoviť, aký účel sa má dosiahnuť: bezporuchovosť výkonu dohľadu alebo potrestanie nesplnenia povinnosti (či už hmotnoprávnej alebo procesnej). Do úvahy tak prichádzajú tri opcie:

A. Sankcionovanie procesných nedostatkov (bezporuchový priebeh dohľadu na mieste/na diaľku) uplatnením režimu poriadkového deliktu podľa zákona o dohľade

²⁵ Obdobne pozri prípustné výnimky zo zákazu likvidačného charakteru pokút formulované v uznesení Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 20. apríla 2010, sp. zn. 1 As 9/2008-133.

²⁶ K tomu HAMULÁKOVÁ, Z. *Správne delikty právnických osôb – vybrané inštitúty a problémy*. Bratislava: Wolters Kluwer SR, 2017, s. 254 a nasl.

²⁷ HORVAT, M. *Administratívnoprávna zodpovednosť právnických osôb*, s. 115. Podobne HORVAT, M. Prechod administratívnoprávnej zodpovednosti na právneho nástupcu právnickej osoby. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 2020, roč. XXVIII, č. 1, s. 109.

de (v príslušnom predchádzajúcom písomnom vyžiadaní NBS je potrebné požadovať splnenie príslušnej procesnej povinnosti s výlučným odkazom na konkrétne ustanovenie zákona o dohľade,²⁸ súčasne je potrebné upozorniť, že nesplnenie tejto povinnosti môže mať za následok uloženie poriadkovej pokuty podľa zákona o dohľade, až následne možno pristúpiť k začatiu konania o uložení poriadkovej pokuty).

B. Potrestanie nesplnenia hmotnoprávnej povinnosti (porušenie informačných povinností podľa sektorového zákona) uplatnením režimu hmotnoprávneho deliktu meritórnym rozhodnutím vo veci (bez toho, aby rozhodnutie sankcionovalo porušenie niektorého z procesných ustanovení zákona o dohľade). Vzhľadom na to, že väčšinou bude porušenie hmotnoprávnej povinnosti, ktorá má svoj ekvivalent v procesnom predpise (najmä nepredloženie požadovaných informácií), menej závažnej povahy (napr. nejde o opakované porušenie, nemá trvácú podobu sťažovania výkonu dohľadu), možno odporučiť uplatniť skôr režim poriadkového deliktu podľa písmena A. (V takom prípade v príslušnom predchádzajúcom písomnom vyžiadaní NBS je potrebné požadovať splnenie príslušnej povinnosti kombináciou odkazu na konkrétne ustanovenie zákona o dohľade a na konkrétne hmotnoprávne ustanovenie.) Prípadne možno **odporučiť sankcionovanie takejto povinnosti ustanovenej v hmotnoprávnom ustanovení v súbehu s iným protiprávnym konaním** podľa sektorového zákona, ktoré má závažnejšiu povahu (za prirodzeného uplatnenia absorpcnej zásady ukladania trestov²⁹).

C. Potrestanie procesných nedostatkov (výkon dohľadu na mieste/na diaľku) uplatnením režimu hmotnoprávneho deliktu meritórnym rozhodnutím vo veci. Tento postup možno orgánu dohľadu odporučiť vo výnimočne závažných prípadoch, napr. ak ide o opakované/trvajúce porušenie alebo ak za protiprávne konanie už boli právoplatne uložené poriadkové pokuty, ktoré nevedli k náprave (uplatní sa subsidiarita meritórnej sankcie).³⁰ V opačnom prípade by to nemuselo zodpovedať zásade proporcionality sankcie, ktorá je v zákone o poisťovníctve značne vyššia ako pri poriadkovej pokute. Možno ho teda aplikovať iba na veľmi závažné procesné porušenia. **Hmotnoprávne sankcionovanie procesných nedostatkov je potrebné vnímať ako ultima ratio.**

Výber konkrétnej opcie bude v nadväznosti na to závisieť od všetkých skutkových okolností prípadu a sledovaného cieľa ukladanej sankcie, ako je indikovaný pri každej z uvedených možností.

²⁸ Ak ide o povinnosť, ktorá má aj svoje ekvivalentné hmotnoprávne vyjadrenie, možno odkázať aj na takéto ustanovenie.

²⁹ K jej judikovaniu v rozhodovacej praxi súdov napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo 6. marca 2008, sp. zn. 8 Sžo 28/2007; rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 22. augusta 2013, sp. zn. 8 Sžo/40/2012; rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 24. júla 2019, sp. zn. 6 Asan/16/2018.

³⁰ S možnosťou predchádzajúceho ukladania poriadkových pokút a zásadou subsidiarity meritórnej sankcie počítalo aj ustanovenie 38 ods. 6 zákona o dohľade v znení do 30. 11. 2011 (do účinnosti novely č. 394/2011 Z. z.), podľa ktorého: „*Uložením poriadkovej pokuty nie je dotknutá zodpovednosť podľa osobitných predpisov. Ak uložená poriadková pokuta nevedla k bezodkladnej náprave a osoba postihnutá poriadkovou pokutou naďalej alebo opakovane hrubo sťažuje postup v konaní, výkon dohľadu na mieste alebo výkon dohľadu na diaľku, tak uložená poriadková pokuta nie je prekážkou pre uloženie opatrenia na nápravu, pokuty alebo inej sankcie tejto osobe podľa osobitného zákona.*“

4. KVÁZI PORIADKOVÉ DELIKTY NA FINANČNOM TRHU

V súvislosti so sankcionovaním porušení procesnej povahy možno za zaujímavé považovať aj delikty podľa § 139 ods. 5 (subjektom je právnická osoba, ktorá je zahrnutá do dohľadu nad skupinou) a podľa § 140 ods. 1 (subjektom je zmiešaná holdíngová spoločnosť, ktorá je súčasťou finančného konglomerátu) zákona o poisťovníctve. V týchto prípadoch podľa nášho názoru môžeme vo vzťahu k všeobecne upraveným poriadkovým deliktom v § 38 ods. 1 zákona o dohľade usudzovať o určitých **osobitných poriadkových deliktoch** v hmotnoprávnej úprave. Zmienené osobitné poriadkové delikty spočívajú v a) neumožnení vykonať dohľad na mieste, b) neposkytnutí požadovaných výkazov, hlásení a iných správ na účely výkonu dohľadu alebo c) poskytnutí nesprávnych, nepravdivých alebo neúplných výkazov, hlásení a iných správ alebo nedodržaní termínov na ich predloženie, a možno ich považovať jednoznačne za procesné povinnosti, ku ktorých vynucovaniu sa majú uplatniť primárne sankcie v týchto špeciálnych ustanoveniach sektorovej regulácie, nie všeobecné poriadkové opatrenia podľa procesného predpisu.

Ich špecifiká sú dané viacerými skutočnosťami. Na rozdiel od poriadkového deliktu v zákone o dohľade nepatrí do objektu špeciálneho poriadkového deliktu sťažovanie správneho konania, výlučne len marenie kontrolného procesu. Ukladanie sankcií za tento druh deliktu má vlastné kritériá správnej úvahy, výrazne vyššiu sadzbu pre peňažnú pokutu (od 1000 do 1 000 000 eur), ktorá je ekvivalentná so sadzbami za hmotnoprávne delikty, výnos pokuty je príjmom štátneho rozpočtu, nie príjmom NBS ako u poriadkovej pokuty podľa zákona o dohľade. Napokon, rozhoduje sa o nich meritórne podľa hmotnoprávnych ustanovení, čím sa u nich zakladá prekážka rozhodnutej veci (nemožno ich sankcionovať opakovane za rovnaký skutok, ako je to v prípade ukladania poriadkových pokút podľa zákona o dohľade). Uvedené skutočnosti oprávňujú ich teoreticko-právnu kvalifikáciu aj ako **kvázi poriadkových deliktov**, ktoré spočívajú v sťažovaní dohľadu, ale bez odkazu na procesné povinnosti v zákone o dohľade (aj keď dohľad možno realizovať výlučne prostredníctvom procesných oprávnení v tomto zákone). Určitou výnimkou môže byť právna kvalifikácia informačnej povinnosti, ktorá môže mať aj hmotnoprávnu povahu, ak je takáto povinnosť ustanovená v hmotnoprávnom predpise. Nemožno vylúčiť ani opačný názor o prevalencii hmotnoprávnej povahy skutkovej podstaty týchto deliktov, aj v kontexte sankčného režimu a charakteru rozhodnutia (napr. výnosy pokút sú príjmom štátneho rozpočtu, meritórne rozhodovanie).

Spomenutá špeciálna deliktuálna úprava sa vyskytuje i v iných sektorových zákonoch finančného trhu³¹ a je dôsledkom transpozície právne záväzných aktov EÚ (o doplnkovom dohľade nad úverovými inštitúciami, poisťovňami a investičnými spoločnosťami vo finančnom konglomeráte), napriek tomu ostáva zatiaľ bez aplikačného využitia.

Vzťah prednosti špeciálnej právnej úpravy k poriadkovým deliktom v zákone o dohľade vychádza s účinnosťou novely zákona o dohľade č. 394/2011 Z. z. od 1. 12. 2011

³¹ Napríklad § 51 ods. 1, § 51a ods. 1 zákona č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

aj z § 38 ods. 6 zákona o dohľade, ktorý zakladá procesnú prekážku rozhodnutej veci (*res iudicata*) v prospech sankčného rozhodnutia vydaného podľa sektorového zákona o takomto „osobitnom“ poriadkovom delikte.³² Tomuto uloženiu však môže prirodzene predchádzať aj právoplatné uloženie poriadkových pokút podľa všeobecnej úpravy zákona o dohľade tak, ako to bolo explicitne legislatívne riešené do 30. 11. 2011, čo iba podčiarkuje stupeň nebezpečnosti procesného deliktu marenia výkonu dohľadu.

ZÁVER

V článku sme predostreli problematiku správneho trestania na finančnom trhu, pričom sme teoreticky vymedzili druhy správnych deliktov *de lege lata* a ich legislatívny konštrukt v národnej právnej úprave v Slovenskej republike. V ďalšom texte sme sa sústredili na vybrané interpretačno-aplikačné problémy administratívno-právneho postihu poriadkových deliktov, resp. porušení procesnej povahy na finančnom trhu. Vo vzťahu k stanovenej hypotéze sme dospeli k potvrdzujúcemu záveru, že príslušná hmotnoprávna legislatíva Slovenskej republiky v poisťovníctve) umožňuje sankcionovať porušenia procesnej povahy (poriadkové delikty) aj v meritórnom rozhodnutí prostredníctvom tzv. deliktov s hybridnou konštrukciou. Vzhľadom na integráciu porušenia procesných povinností do hmotnoprávneho deliktu (systematiku zaradenia týchto porušení) a z toho vyplývajúcich dôsledkov (aplikácia rovnakej počtu sankcií a nápravných opatrení, rovnaké kritériá na ukladanie sankcie) sme presvedčení, že ide o delikt hmotnoprávny, a nie o špeciálny poriadkový delikt.

Súčasne sme identifikovali v celej hmotnoprávnej regulácii finančného trhu ako špecifický výsledok transpozície európskeho práva určité kvázi poriadkové delikty, ktoré vzhľadom na špeciálnu právnu úpravu svojho subjektu (a otáznu využiteľnosť v praxi v kontexte národných ekonomických reálií) nespôsobujú výraznejšie aplikačné a interpretačné problémy.

Zatiaľ čo v tradičnej oblasti správneho trestania sa absentujúce kvázi poriadkové delikty vyskytujú vo viacerých regulovaných sektoroch finančného trhu, hmotnoprávne sankcionovanie porušení povinností procesnej povahy ustanovených v zákone o dohľade deliktmi s hybridnou konštrukciou predstavuje unikát aj na finančnom trhu.

Na základe analýzy znakov a sankčných mechanizmov poriadkových deliktov a deliktov s hybridnou konštrukciou sme sa napokon pokúsili formulovať právne úvahy, ktorými by sa mal orgán dohľadu riadiť pri optimálnej voľbe právneho režimu postihu za nedostatky procesnej povahy. Možno usudzovať, že riešením tejto konkurencie (súbehu, kolízie) procesného a hmotnoprávneho deliktu a nadväznej voľby príslušného sankčného režimu je determinovanie účelu, ktorý sa má sankciou dosiahnuť, a teda zodpovedanie otázky, ako bude rovnaký objekt (bezporuchovosť priebehu dohľadu)

³² Podľa § 38 ods. 6 druhej vety: „Ak skutok, ktorý je sťažovaním výkonu dohľadu podľa odseku 1, je zároveň nedostatkom, na ktorý sa vzťahuje ukladanie opatrenia na nápravu, pokuty alebo inej sankcie podľa osobitného predpisu, za tento nedostatok sa neukladá poriadková pokuta podľa odsekov 1 až 5, ak zaň bolo uložené opatrenie na nápravu, pokuta alebo iná sankcia podľa osobitného predpisu.“

chránený. Alternatívne možno zvážiť legislatívne vypustenie procesných nedostatkov z hmotnoprávnych deliktov, keďže rovnaký objekt má predovšetkým chrániť poriadkový delikt podľa § 38 zákona o dohlade.

prof. JUDr. Lubomír Čunderlík, PhD.
Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave
lubomir.cunderlik@flaw.uniba.sk
ORCID: 0000-0002-2173-7605

VIRTUÁLNE MENY (PRÁVNA PODSTATA, REGULAČNÝ RÁMEC A ZDAŇOVANIE)

MIROSLAV ŠTRKOLEC¹

Abstract: **Virtual Currencies (Legal Nature, Regulatory Framework, and Taxation)**

Virtual currencies have been part of economic reality for more than a decade but have only become the subject of legal regulation at European and national level in recent years. This is in a sense natural, since law as a normative system reacts only with a certain time lag to already existing facts, circumstances, and relations which, due to their impact, require legal regulation. The author deals with the legal nature of virtual currencies and their relationship to categories such as money, currency, crypto assets. The article then defines their regulatory framework and taxation in terms of *de lege lata* and *de lege ferenda*. The paper concludes with thoughts towards the future of virtual currencies in financial and tax law.

Keywords: virtual currencies; currency; cryptoassets; taxation of virtual currencies

Kľúčové slová: virtuálne meny; mena; kryptoaktíva; zdanenie virtuálnych mien

DOI: 10.14712/23366478.2022.49

ÚVOD

Virtuálne meny sú jedným z fenoménov, ktoré môžeme pokojne nazvať novými javmi v ekonomike.² Pokiaľ v počiatkoch ich vzniku boli relatívne bezvýznamnou kategóriou bez výraznejšieho záujmu regulátorov a normotvorcov, dnes sa ich trhová kapitalizácia počíta rádovo v stovkách miliárd amerických dolárov, čo prirodzene vyvoláva otázky potreby (či?) a rozsahu (ako?) ich regulácie. Uvedené je pritom potrebné vnímať interdisciplinárne, keďže otázka ich právnej regulácie má výrazne prierezový charakter tak z pohľadu noriem verejného práva (najmä trestného, finančného, daňového), ako aj noriem súkromného práva (najmä občianskeho a obchodného).

¹ Autor pôsobí na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach. Prednáša a publikuje najmä v oblasti daňového práva a práva finančného trhu. Je členom viacerých medzinárodných vedeckých inštitúcií, napr. EATLP (Amsterdam) a International Center of Public Finance and Tax Law Research (Białystok).

² Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124 a v podstatnej časti vychádza z inauguračnej prednášky autora prednesenej pred Vedeckou radou Právnickej fakulty Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach dňa 26. 4. 2022.

Na úvod považujeme za vhodné poukázať na stručnú a zatiaľ veľmi krátku históriu tohto fenoménu, a to na príklade Bitcoinu, ktorý je nielen prvou, ale v súčasnosti aj najvýznamnejšou virtuálnou menou (z hľadiska trhovej kapitalizácie). Vznik Bitcoinu³ sa datuje do roku 2008, kedy ho vytvorila osoba, resp. skupina osôb pod pseudonymom Satoshi Nakamoto. Vopred známy celkový počet Bitcoinov je stanovený na 21 miliónov, pričom je deliteľný na menšie jednotky Satoshi (1 Satoshi = 0,00000001 Bitcoin). Aj preto sa považuje za digitálne zlato, a to najmä vzhľadom na jeho obmedzený počet. Aktuálne (ku dňu 24. 6. 2022) je vytváraných 19 075 793 Bitcoinov,⁴ teda približne 91 % z celkového počtu. Ťažba Bitcoinov je pritom (zjednodušene povedané) proces, pri ktorom tisíce počítačov na celom svete súťažia o zaznamenávanie a overovanie transakcií v sieti. Tieto špecializované počítače známe ako „ťažobné súpravy“ vykonávajú za odmenu⁵ riešenie rovnice potrebnej na overenie a zaznamenanie novej transakcie.⁶ Predpokladá sa pritom, že Bitcoin by mal byť vytváraný približne v roku 2140, pričom jeho aktuálna trhovú kapitalizácia je na úrovni 378 mld. USD, čo predstavuje 35 % podiel na všetkých virtuálnych menách.⁷ Na ilustráciu aktuálneho objemu a kapitalizácie Bitcoinu možno poukázať na celkové príjmy štátneho rozpočtu Slovenskej republiky na rok 2022, ktoré sa rozpočtujú sumou 19,974 mld. EUR,⁸ teda aktuálna „hodnota“ Bitcoinu predstavuje takmer devätnásť násobok plánovaných daňových a nedaňových príjmov štátneho rozpočtu. Ak by sme na tento pomer nahliadali cez prizmu trhovej kapitalizácie všetkých obchodovaných virtuálnych mien (viac ako 1 080 mld. USD), tento násobok by bol ešte výrazne vyšší. Už týchto niekoľko číselných údajov na úvod zreteľne naznačuje, že ide o fenomén, ktorý podľa nášho názoru nemôže ostať mimo právnej regulácie, a to z mnohých dôvodov, ktoré načrtne nižšie.

Primárnym cieľom príspevku je vymedzenie právnej podstaty virtuálnych mien, a to vychádzajúc z ich vzťahu k základným ekonomickým a právnym kategóriám (peniaze, mena), ale aj z ich aktuálneho regulačného rámca. Sekundárnym cieľom je vychádzajúc z aktuálnej právnej úpravy načrtnúť možný budúci vývoj regulácie virtuálnych mien vo finančnom práve a daňovom práve.

Za účelom dosiahnutia týchto cieľov budú použité štandardné vedecké metódy, najmä deskripcia, analýza a syntéza. Deskripcia smeruje k úvodnému vymedzeniu podstaty peňazí, meny a virtuálnej meny na pozadí poznatkov ekonomickej a právnej vedy. Analýza povedie k rozboru ich pojmových znakov a funkcií a následná syntéza poznatkov k vymedzeniu právnej podstaty virtuálnych mien, ich charakteristických prvkov, ale aj možného budúceho vývoja ich regulácie. V príspevku bude využitá aj komparatív-

³ Popri Bitcoinu patria medzi najvýznamnejšie virtuálne meny napr. Ethereum (ETH), Tether (USDT), Binance Coin (BNB), USD Coin (USD). Celkovo sú ich však stovky až tisíce.

⁴ Bitcoin BTC. In: *CoinMarketCap* [online]. [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://coinmarketcap.com/currencies/bitcoin>.

⁵ V súčasnosti je odmena 6.25 Bitcoinu. Odmena klesá každých 210 000 blokov, teda približne každé 4 roky o polovicu. Odmena je jediný spôsob, akým môžu pribúdať, resp. „byť vytvárané“ nové bitcoiny. CONWAY, L. Bitcoin Halving: What You Need to Know. In: *Investopedia* [online]. 29. 11. 2021 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.investopedia.com/bitcoin-halving-4843769>.

⁶ Bitcoin BTC: About. In: *conbaise* [online]. 2009 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.coinbase.com/price/bitcoin>.

⁷ Tamtiež.

⁸ Zákon č. 534/2021 Z. z. o štátnom rozpočte na rok 2022.

na metóda pri porovnaní spoločných a odlišných znakov virtuálnych mien s peniazmi a menou, ale aj pri porovnaní ich regulačného rámca na európskej a vnútroštátnej úrovni.

I. ZÁKLADNÉ KATEGÓRIE A ICH POJMOVÉ ZNAKY: PENIAZE – MENA – VIRTUÁLNA MENA

Vymedzenie, alebo aspoň pokus o vymedzenie, právnej podstaty virtuálnych mien je mimoriadne zložitá⁹, čo je dané viacerými faktormi. V prvom rade ide o ich relatívne krátku existenciu v ekonomických vzťahoch, následne o vnútorne nie úplne homogénnu štruktúru a napokon ich nehmotný (neuchopiteľný) charakter. Domnievame sa však, že vzhľadom na ich charakter a účel použitia, je vhodné začať vymedzením tradičných kategórií, ako sú peniaze a mena, a následne, na základe analýzy ich podstaty a funkcií, hľadať spájajúce, ale aj odlišujúce znaky.

Peniaze predstavujú ekonomickú kategóriu a ich podstata a základné funkcie spočívajú v tom, že sú:

- **univerzálne meradlo ostatných hodnôt**, ktoré umožňuje určovať hodnotu ostatných statkov v spoločnosti,
- **všeobecný prostriedok výmeny** – obeživo, umožňujúci nákup a predaj tovarov, služieb a ostatných statkov, pričom jednotlivé subjekty realizujúce výmenu peniaze ako výmenný prostriedok generálne akceptujú,
- **univerzálny platobný prostriedok** slúžiaci na úhradu záväzkov pri súčasnom protiplnení druhej strany alebo aj bez takéhoto protiplnenia (neekvivalentné platby ako napríklad dane, pokuty a pod.),
- **nositeľ a uschovávatel' hodnôt**, čo však bolo charakteristické skôr pre minulé obdobia, kedy sa používali tzv. plnohodnotné peniaze (razené z drahých kovov – zlata či striebra). Dnes, keď sa používajú tzv. neplnohodnotné peniaze (hodnota materiálu, z ktorého sú vyrobené, nezodpovedá ich nominálnej hodnote) však peniaze plnia funkciu nositeľa hodnôt v obmedzenej miere.¹⁰

Na rozdiel od peňazí, mena je kategóriou právnou a vyjadruje **konkrétnu formu peňazí**. Mena je tak definovaná ako konkrétna sústava peňazí zavedená v určitom štáte

⁹ V tomto smere možno poukázať na viaceré zdroje, ktoré sa pokúšajú objasniť podstatu a charakter Bitcoinu, či iných virtuálnych mien vo všeobecnej rovine, napr.: KUBÁT, M. Virtual currency bitcoin in the scope of money definition and store of value. *Procedia Economics and Finance*. 2015, No. 30, s. 409–416; RICHTER, CH. – KRAUS, S. – BOUNCKEN, R. Virtual Currencies like Bitcoin as a Paradigm Shift in the Field of Transactions. *International Business & Economics Research Journal*. 2015, Vol. 14, No. 4, s. 575–586; TUMPEL, M. – KOFLER, J. Tax Treatment of Digital Currencies. In: HASLEHNER, W. – KOFLER, G. – PANTAZATOU, K. – RUST, A. (eds.). *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposal for Reform*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2019, s. 177–188; alebo COFFIE, C. P. K. – TETTEH, E. D. – EMURON, A. – DARKWAH, J. A. COVID-19 and Mobile Payment Diffusion: Lessons for Future Mass Diffusion and Continual Usage. *Journal of Innovation Management*. 2022, Vol. 10, No. 1, s. 20–40.

¹⁰ BABČÁK, V. – ČAKOCI, K. – ŠTRKOLEC, M. *Základy slovenského finančného práva*. Ružomberok: Vydavateľstvo EPOS, 2022, s. 442. Bližšie k podstate peňazí napr. SAMUELSON, P. A. – NORDHAUS, W. D. *Ekonomía I*. Bratislava: BRADLO, 1992, s. 227 a nasl.; alebo aj SPÁČIL, B. *Teorie finančního práva ČSSR*. Praha: ORBIS, 1970, s. 13.

a systematicky upravená právnym poriadkom tohto štátu.¹¹ Obdobná definícia charakterizuje menu ako sústavu peňažných prostriedkov, teda peňazí a prostriedkov bezhotovostných platieb (šeky, platobné karty), ktoré skutočne obiehajú na určitom území a ktoré sa používajú na plnenie záväzkov na tomto území.¹² Zjednodušene možno menu definovať ako národnú (alebo aj nadnárodnú) formu peňazí. Mena je spravidla výsledkom činnosti štátu, ktorý ako autorita na štátnom území rozhoduje o ustanovení meny a jej náležitostiach. Štát ako autorita zároveň svojou normotvorbou riadi peňažný obeh na svojom území. V menovom práve platí zásada *Lex monetae*, teda zásada menovej suverenity, ktorou disponujú len štáty, ktoré však túto suverenitu môžu preniesť aj na nadnárodnú organizáciu, typicky Európsku úniu. Jej dôsledkom je vytvorenie eurozóny a využívanie meny EURO v únii.¹³ Výrazom menovej suverenity je existencia súboru právnych predpisov, ktorými štát upravuje svoju menu.¹⁴

Na pozadí obsahu pojmov a funkčného vymedzenia peňazí a meny sa približujeme k obsahu pojmu a znakov **virtuálnej meny**. Tento pojem sa tak v normotvorbe, ako aj v reálnej ekonomike, začal intenzívne skloňovať najmä v posledných rokoch, a to aj napriek tomu, že v skutočnosti nejde o menu tak, ako bola táto právna kategória vymedzená vyššie.

Teoretické, ako aj legislatívne vymedzenie virtuálnej meny iba následne reagovalo na vznik a rozšírenie zvláštneho druhu platidiel v rámci prudkého technologického rozvoja, ktorým je charakterizovaná priemyselná (digitálna) revolúcia 4.0. V posledných pár rokoch nové technológie výrazne zmenili spôsoby, v akých sa uvažuje o skutočnom trhu a ekonomike.¹⁵ Javy, ktoré digitálne hospodárstvo so sebou prináša, predstavovali niečo, na čo právne poriadky jednotlivých štátov nepamätali,¹⁶ a aj preto sa digitálna revolúcia začína vnímať aj ako materiálny prameň práva.¹⁷

Pre tieto platidlá je pritom charakteristické, že na ich označenie sa používajú rôzne pojmy, z ktorých najčastejšie sa môžeme stretnúť s pojmami virtuálne meny, digitálne meny, kryptomeny alebo kryptoaktíva. Každý z týchto pojmov pritom vystihuje určitý atribút, ktorý je pre ne typický:

- pojem **virtuálna mena** vyjadruje fakt, že nejde o skutočnú menu, ale o špecifický statok, schopný vo väčšom či menšom rozsahu plniť niektoré funkcie peňazí ako mena skutočná,
- pojem **digitálna mena** akcentuje neoddeliteľnosť tohto druhu platidiel od uchovávaní dát v digitálnej podobe,

¹¹ BAKEŠ, M. – KARFÍKOVÁ, M. – KOTÁB, P. – MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 336.

¹² TOMÁŠEK, M. *Evropské menové právo*. 2. aktual. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 36.

¹³ HRABČÁK, L. a kol. *Blockchain technológia ako činiteľ (faktor) ovplyvňujúci súčasnú podobu práva*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 38.

¹⁴ MRKÝVKA, P. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova Univerzita, 2012, s. 188.

¹⁵ URICCHIO, A. A Few Ideas for Reforming Internet Taxation. In: BOCCIA, F. – LEONARDI, R. (eds.). *The Challenge of the Digital Economy*. Cham: Palgrave MacMillan, 2016, s. 84.

¹⁶ ŠTRKOLEC, M. – HRABČÁK, L. Digital Currency in Broader Sense, Status, Regulation and Development Trends. *Financial Law Review*. 2021, Vol. 21, No. 1, s. 64.

¹⁷ HRABČÁK, *Blockchain technológia ako činiteľ (faktor) ovplyvňujúci súčasnú podobu práva*, s. 12.

- pojem **kryptomena** stavia do popredia fakt, že pre vznik, existenciu a používanie týchto platidiel hrajú zásadnú rolu kryptografické postupy, teda šifrovacie algoritmy zaručujúce autenticitu, nenapadnuteľnosť a nezneužiteľnosť operácií s nimi,¹⁸
- pojem **kryptoaktíva** vyjadruje fakt, že ide o súkromné aktíva založené na kryptografii a DLT¹⁹ či obdobnej technológii, ktorá tvorí inherentnú hodnotu tohto aktíva, pričom môže predstavovať aktíva ako mena, komodita či cenný papier, alebo môže ísť o derivát komodity či cenného papiera.²⁰ Pokiaľ ide o kryptoaktíva, ide zatiaľ len o teoretické vymedzenie, právnym pojmom sa však pravdepodobne stanú už čoskoro po prijatí nariadenia MiCA.²¹

Digitálne platidlá nemajú žiadnu centrálnu autoritu, ktorá by sa za ne zaručovala alebo mala možnosť vytvárať a regulovať tieto platidlá.²² V nadväznosti na skoršie vymedzenie peňazí ako ekonomickej kategórie a meny ako právnej kategórie je namieste bližšie objasniť, či digitálne platidlá možno považovať za napĺňajúce ich pojmové znaky a funkcie.

Vo vzťahu k mene možno konštatovať, že digitálne platidlá nespĺňajú základné kritériá a znaky mien. Digitálne platidlá z povahy vecí môžu byť používané prakticky na celom svete, a to aj bez právnej regulácie za predpokladu, že dôjde ku konsenzu zúčastnených strán na ich použití. Vo vzťahu k pojmu mena však nateraz platí, že absentuje ich právna úprava ako meny, teda konkrétnej sústavy peňazí používanej v peňažnom obehú na konkrétnom území.²³

Vo vzťahu k peniazom platí, že digitálne platidlá spĺňajú len v obmedzenej miere niektoré charakteristické znaky a funkcie peňazí:

- **univerzálne meradlo ostatných hodnôt** – vzhľadom na vysokú mieru volatility²⁴, digitálne platidlá napĺňajú tento znak len v obmedzenom rozsahu, keď sa v relatívne krátkom čase vzhľadom na rôzne vplyvy rýchlo dokáže zmeniť ich hodnota. Tým sa výrazne oslabuje ich schopnosť objektívne a univerzálne merať ostatné hodnoty;
- **všeobecný prostriedok výmeny (obeživo)** – digitálne platidlá sú síce na mnohých miestach prijímané ako prostriedok výmeny, absentuje tu však znak všeobecnosti;

¹⁸ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 191.

¹⁹ DLT – distribuovaná účtovná kniha (z anglického „distributed ledger technology“).

²⁰ PUTERA, M. Finančnoprávne aspekty kryptoaktív. In: ŠTRKOLEC, M. – VARTAŠOVÁ, A. – STOJÁKOVÁ, M. – SIMIČ, S. (eds.). *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb: COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 307. Pozri aj Board of the International Organization of Securities Commissions. *Issues, Risks and Regulatory Considerations Relating to Crypto-Asset Trading Platforms: Consultation Report* [online]. 2019 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD627.pdf>.

²¹ Aktuálne je na európskej úrovni v legislatívnom procese návrh Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady o trhoch s kryptoaktívami a o zmene smernice (EÚ) 2019/1937, COM/2020/593 final.

²² POPOVIČ, A. – SÁBO, J. – ŠTRKOLEC, M. Bitcoin a jeho finančno-právne východiská. In: SUCHOŽA, J. – HUSÁR, J. – HUČKOVÁ, R. (eds.). *Právo – obchod – ekonomika*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2020, s. 222.

²³ Uvedený záver je aktuálne čiastočne relativizovaný, keď Salvádor s účinnosťou od septembra 2021 schválil Bitcoin ako oficiálne platidlo. Všetky trhové subjekty v Salvádore sú povinné prijímať Bitcoin ako formu platby za produkty a služby a použitý môže byť aj na platbu daní. K obdobnému procesu došlo v apríli 2022 aj v Stredoafrickej republike, kde sa Bitcoin stal oficiálnou menou popri západoafrickom CFA franku.

²⁴ Kolísavosť, nestálosť hodnoty.

- **univerzálny platobný prostriedok** – digitálne platidlá aktuálne aj napriek tomu, že určité osoby ich prijímajú ako prostriedok platby v kyberpriestore,²⁵ zjavne nie sú univerzálne použiteľné na úhradu verejnoprávných a súkromnoprávných záväzkov;
- **nositeľ a uschovávateľ hodnôt** – prílišné stúpanie a klesanie ich hodnoty²⁶ nie je vlastné tradičným peniazom, ktoré sú regulované a touto reguláciou možno ovplyvňovať hodnotu, ktorej sú nositeľom.²⁷

Na účely tohto príspevku budeme v ďalšom texte používať pojem **virtuálne meny**, keďže tento (ako bude uvedené v ďalšom texte) sa stal zaužívaným na označenie digitálnych platidiel na úrovni regulačných a dohľadových orgánov, a následne s určitým časovým odstupom aj v európskej a vnútroštátnej legislatíve.

II. REAKCIA REGULÁTOROV A NORMOTVORCOV NA EXISTENCIU A VYUŽÍVANIE VIRTUÁLNYCH MIEN

V počiatkoch existencie a v prvej polovici druhej dekády dvadsiateho prvého storočia sa cena Bitcoinu (a podobne aj iných virtuálnych mien) pohybovala na úrovni desiatok či maximálne stoviek amerických dolárov. Pravdepodobne aj z tohto dôvodu ostávali virtuálne meny mimo pozornosti regulačných, dohľadových a normotvorných orgánov. Národná banka Slovenska (NBS) prvýkrát reagovala v novembri 2013, keď vydala tlačovú správu pod názvom Upozornenie NBS – Bitcoin.²⁸ V takmer rovnakom čase, v decembri 2013, vydal Európsky orgán pre bankovníctvo (EBA) varovanie vo vzťahu k virtuálnym menám.²⁹ Len pripomíname, že hodnota 1 Bitcoinu bola v tom čase stále pod úrovňou 1 000 amerických dolárov. Z ďalších reakcií možno spomenúť ešte spoločné varovanie európskych orgánov dohľadu **ESMA**,³⁰ **EBA**, **EOIPA**³¹ na vysoké riziká spojené s kúpou a držbou virtuálnych mien.³² Spoločnými menovateľmi týchto varovaní a upozornení boli faktory ako extrémna volatilita, riziko vzniku bubliny,

²⁵ FARRI, F. *Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy*. New York: Routledge, 2021, s. 19.

²⁶ Na ilustráciu uvádzame najnižšiu hodnotu digitálneho platidla Bitcoin v období jún 2021 až jún 2022 – 18 974,83 USD a jeho najvyššiu hodnotu – 67 528,70 USD. Viz Bitcoin – hodnota bitcoinu: vývoj 2022 v USD. In: *kurzy.cz* [online]. 2022 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.kurzy.cz/bitcoin/vyvoj-hodnoty>.

²⁷ ČUNDERLÍK, E. – KATKOVČIN, M. – RAKOVSKÝ, P. Právne a ekonomické aspekty digitálnych platidiel ako alternatívnych prostriedkov výmeny. In: PAZDEROVÁ, S. – JANOVEC, M. (eds.). *Cofola 2018. Část II., Peníze, měna a právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, s. 19 a nasl.; POPOVIČ – SÁBO – ŠTRKOLEC, c. d., s. 217 a nasl.; KAČALJAK, M. – KATKOVČIN, M. Kryptoaktíva ako finančné účty. In: ŠTRKOLEC, M. – VARTAŠOVÁ, A. – STOJÁKOVÁ, M. – SIMIČ, S. (eds.). *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb: COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 195 a násl.

²⁸ Upozornenie NBS – bitcoin. In: *Národná banka Slovenska* [online]. 26. 11. 2013 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://nbs.sk/upozornenie-nbs-bitcoin/>.

²⁹ EBA. Warning to Consumers on Virtual Currencies [online]. 12. 12. 2013 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.eba.europa.eu/sites/default/documents/files/documents/10180/598344/b99b0dd0-f253-47ee-82a5-c547e408948c/EBA%20Warning%20on%20Virtual%20Currencies.pdf?retry=1>.

³⁰ Európsky orgán pre cenné papiere a trhy.

³¹ Európsky orgán pre poisťovníctvo a dôchodkové poistenie zamestnancov.

³² ESMA, EBA and EIOPA warn consumers on the risks of Virtual Currencies [online]. [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.iosco.org/library/ico-statements/Europe%20-%20ESA%20-%20ESMA,%20>

absencia ochrany, regulácie a dohľadu, absencia fyzickej protihodnoty vo forme zákonného platidla a obchodovanie na vlastné riziko bez kompenzácie náhrad za prípadné straty. Objavili sa však aj menej rigidné názory, z ktorých možno poukázať na vyjadrenie Mojmira Hampla, viceguvernéra Českej národnej banky, ktorý v decembri 2017 vo vzťahu k virtuálnym menám uviedol: „*Nepomáhat, nechrániť, neškodit, nevodit za ruku, [...] nechat byť, at' si každý zkušší, co chce, ale zároveň at' potom nečeká, že stát nějak zasáhne, když se lidé spálí.*“³³

Právo (ako normatívny systém) prirodzene až s určitým časovým odstupom reaguje na už jestvujúce právne relevantné skutočnosti a vzťahy, ktoré vzhľadom na ich dosahy vyžadujú právnu reguláciu. Ústavnými a zákonnými normami dané požiadavky legislatívneho procesu v spojení s princípom zákazu retroaktivity potom prirodzene vedú k tomu, že nové, prípadne meniace sa spoločenské vzťahy, sa určitú dobu realizujú aj bez zodpovedajúcej právnej regulácie.³⁴

Právnu reguláciu virtuálnych mien nachádzame tak v práve EÚ, ako aj vo vnútroštátnom práve jej členských štátov. Je prirodzené, že nemožno v rámci tohto príspevku poukázať na všetky normatívne ukotvenia tohto inštitútu, poukážeme však na tie, ktoré považujeme za zásadné pre ďalšie uvažovanie nad ich podstatou, a tie, ktoré ovplyvnili ich ďalší právny vývoj.

Na úrovni EÚ možno odkázať na **Smernicu Európskeho parlamentu a Rady EÚ č. 2018/843, ktorou sa mení smernica 2015/849 o predchádzaní využívaniu systému na účely prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu a smernica 2013/36/EÚ**, ktorá definovala virtuálne meny ako „*digitálny nositeľ hodnoty, ktorý nie je vydávaný ani zaručený centrálnou bankou ani orgánom verejnej moci, nie je nutne naviazaný na menu etablovanú v súlade so zákonom a ktorý nemá právny status meny ani peňazí, ale je akceptovaný fyzickými alebo právnickými osobami ako výmenný prostriedok, ktorý možno elektronicky prevádzať, uchovávať a elektronicky s ním obchodovať*“.

Spomenutá smernica bola v Slovenskej republike implementovaná **zákonom č. 279/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu (AML zákon)**, ktorý nadobudol účinnosť 1. novembra 2020. Pri pojmovom vymedzení virtuálnych mien zákonodarca reflektoval na definície obsiahnuté v pracovných dokumentoch európskych inštitúcií, ako je Európska centrálna banka (ECB) a EBA,³⁵ ktoré sa následne premietli do predmetnej smernice Európskeho parlamentu a Rady EÚ

EBA%20and%20EIOPA%20warn%20consumers%20on%20the%20risks%20of%20Virtual%20Currencies.pdf.

³³ HAMPL, M. Náš postoj ke kryptomenám? Nepomáhat, nechrániť, neškodit, nevodit za ruku. In: *Lupa.cz* [online]. 21. 12. 2017 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.lupa.cz/clanky/mojmir-hampl-cnb-nas-postoj-ke-kryptomenam-nepomahat-nechranit-neskodit-nevodit-za-ruku/>.

³⁴ ŠTRKOLEC, M. Daňové právo a jeho reflexia na nové javy v ekonomike. In: ŠTRKOLEC, M. – VARTAŠOVÁ, A. – STOJÁKOVÁ, M. – SIMIČ, S. (eds.). *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb: COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 370.

³⁵ ČUNDERLÍK, E. Interakcia (inštitútov) daňového práva a (inštitútov) práva finančného trhu (štúdia vybraných ustanovení). In: ŠTRKOLEC, M. – VARTAŠOVÁ, A. – STOJÁKOVÁ, M. – SIMIČ, S. (eds.). *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb: COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 126.

č. 2018/843. Slovenský zákonodarca tak definoval virtuálnu menu takmer identicky s európskou reguláciou ako „*digitálny nositeľ hodnoty, ktorý nie je vydaný ani garantovaný centrálnou bankou ani orgánom verejnej moci, nie je nevyhnutne naviazaný na zákonné platidlo, a ktorý nemá právny status meny ani peňazí, ale je akceptovaný niektorými fyzickými osobami alebo právnickými osobami ako nástroj výmeny, ktorý možno elektronicky prevádzať, uchovávať alebo s ním elektronicky obchodovať*“.

Na úrovni vnútroštátnej legislatívy Slovenskej republiky sa však s pojmom virtuálna mena stretávame aj vo viacerých iných právnych predpisoch spadajúcich do rôznych právnych odvetví verejného aj súkromného práva:

- v **restnom práve** možno nájsť reguláciu virtuálnych mien tak v Trestnom zákone (zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon), ako aj v Trestnom poriadku (zákon č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok). Trestný zákon definuje virtuálnu menu obdobne ako AML zákon. Trestný poriadok upravuje inštitút zaistenia virtuálnej meny, ak je nástrojom alebo výnosom z trestnej činnosti. O zaistení rozhoduje príkazom predseda senátu a v prípravnom konaní prokurátor. Súčasťou príkazu je zákaz vykonávať akékoľvek dispozície s virtuálnou menou a príkaz na jej vydanie vrátane vydania hesla, prístupového kódu alebo podobných údajov umožňujúcich nakladanie s virtuálnou menou. Právne úkony urobené v rozpore so zákazom podľa predchádzajúcej vety sú neplatné;
- vo sfére **obchodného práva** sa s pojmom virtuálna mena stretávame v Živnostenskom zákone (zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní), ktorý upravuje dve nové viazané živnosti: Poskytovanie služieb zmenárne virtuálnej meny a Poskytovanie služieb peňaženky virtuálnej meny;³⁶
- reguláciu virtuálnych mien prirodzene nachádzame aj v **daňovom práve**, konkrétne v zákone o dani z príjmov (zákon č. 595/2003 Z. z.), ktorý príjmy z predaja virtuálnej meny subsumuje pod ostatné zdaniteľné príjmy. Zákon o dani z príjmov definuje len predaj virtuálnej meny, nie však virtuálnu menu samotnú.

Z uvedeného je zrejme, že regulácia a pojmové vymedzenie virtuálnych mien v Slovenskej republike (a rovnako i v iných členských štátoch EÚ) sa odvíja od európskej úrovne regulácie, čo robí z virtuálnych mien vec spoločného záujmu členských štátov.³⁷ Na strane druhej, takýto prístup môže kolidovať s inou vnútroštátnou reguláciou, typicky v oblasti menového práva, na čo možno poukázať aj v slovenských realiách, kde nachádzame viaceré ustanovenia súvisiace s ochranou meny.³⁸ Zákonné ustanovenie obsiahnuté v § 16a zákona č. 566/1992 Zb. o NBS totiž existenciu iných mien, ako je mena euro na území Slovenskej republiky (a s ňou spojenú povinnosť realizácie platobných transakcií v mene euro) *de iure* neumožňuje.³⁹ Podľa citovaného ustanovenia platí, že: „*Okrem vydávania eurobankoviek a eurominci v súlade s osobitnými predpismi*

³⁶ V prípade služieb zmenárne ide o subjekty, ktoré poskytujú služby vo forme sprostredkovania na úseku výmeny virtuálnej meny za inú virtuálnu menu a výmeny virtuálnej meny za fiat menu. Peňaženka virtuálnej meny plní viacero úloh a je to softvérový nástroj, ktorý umožňuje: vytvorenie súkromného a verejného kľúča (adresy, na ktorú môžu byť pripisované virtuálne meny); zadávanie požiadaviek na zápis transakcie virtuálnej meny do siete; evidovanie stavu/množstva virtuálnej meny na účte vlastníka takejto peňaženky.

³⁷ DAUDRIKH, Y. *Regulácia ochrany pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a financovaním terorizmu v korelácii uplatnenia zvýšenej starostlivosti o klienta*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022.

³⁸ DAUDRIKH, Y. – SZAKÁCS, A. *Colné a menové právo*. Bratislava: Wolters Kluwer SR, 2022, s. 132.

³⁹ ČUNDERLÍK – KATKOVČIN – RAKOVSKÝ, c. d., s. 22.

a vydávania obchodných mincí nesmie žiadna právnická osoba ani žiadna fyzická osoba v Slovenskej republike vydávať bankovky ani mince. Pri označení alebo opise žetónu, medaily, **platobného prostriedku** alebo obdobného technického prostriedku a ani iných hmotných predmetov alebo nehmotných predmetov v súvislosti s ich vyhotovením, ponúkaním, predajom alebo rozširovaním **nesmie nikto použiť slová** ‚minca‘, ‚bankovka‘ alebo ‚mena‘, ich cudzojazyčné preklady ani slová, v ktorých základe sa tieto slová alebo ich cudzojazyčné preklady vyskytujú.“

Aby sme zvýraznili problematické používanie samotného pojmu virtuálna mena (vrátane obsahu tohto pojmu prevzatého do vnútroštátnej legislatívy z úrovne EÚ), možno poukázať aj na všeobecné požiadavky vzťahujúce sa na tvorbu práva. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a Zbierke zákonov Slovenskej republiky platí, že „na označenie rovnakých právnych inštitútov sa používajú rovnaké právne pojmy v rovnakom význame. Jeden právny pojem s vymedzeným významom sa v tomto význame používa jednotne v celom právnom poriadku.“ Uvedené zákonné ustanovenie je vyjadrením všeobecných požiadaviek vzťahujúcich sa na sémantické vlastnosti právneho jazyka, ktoré vyžadujú, aby pojmy mali jasný obsah a význam, nevyvolávali pochybnosti, a aby boli používané v presnom normovanom význame. Tento cieľ sa dá dosiahnuť nielen vymedzením právnych pojmov v právnej vede, ale aj prostredníctvom legálnej definície. Právny poriadok má byť teda v ideálnom prípade vnútorne konzistentný a bezrozporný, z čoho vyplýva, že rovnaké pojmy by mali mať aj rovnaký význam.

Vo vzťahu k virtuálnym menám sme teda v istej **legislatívnej „pasci“**, keď platná zákonná regulácia (AML zákon, Trestný zákon) používa pojem virtuálna mena a túto definuje okrem iného aj ako nástroj výmeny (teda platobný prostriedok), a iná zákonná regulácia (v hierarchii právnych predpisov na totožnej úrovni), zakazuje použitie pojmu mena na označenie platobného prostriedku, a to pod hrozbou sankcie za menový delikt.⁴⁰ Čo však v prípade, ak pojem virtuálna mena na označenie nástroja výmeny používa samotný zákonodarca, dokonca legalizuje obchodovanie s virtuálnou menou prostredníctvom živnostenského zákona upravujúceho živnosti súvisiace s virtuálnymi menami? Čo v prípade, ak vnútroštátny zákonodarca v podstate prevzal definíciu virtuálnej meny z právne záväzného aktu EÚ, ktorý má prednosť pred zákonom?⁴¹

Domnievame sa, že v tejto súvislosti nemožno použiť formalistický výklad (ktorý by mohol viesť vo vzťahu k virtuálnym menám k vyvodeniu administratívnej zodpovednosti za menový delikt), naopak je potrebné vychádzať nielen z účelu, ale aj zmyslu a významu kolidujúcich noriem. Účelom citovaného ustanovenia zákona o NBS je ochrana meny, resp. zákonných platidiel. Naopak legálna definícia virtuálnej meny

⁴⁰ Podľa § 45 ods. 1 zákona o NBS: „Tomu, kto porušil týmto zákonom uloženú povinnosť poskytnúť NBS informácie, ktoré NBS potrebuje na zabezpečenie vykonávania svojich úloh podľa zákona, alebo kto porušil inú povinnosť uloženú týmto zákonom, môže NBS podľa závažnosti, rozsahu, času trvania, následkov a povahy protiprávneho konania a zistených nedostatkov uložiť opatrenie na odstránenie a nápravu protiprávneho stavu a peňažnú pokutu až do hodnoty 30 000 eur a pri opakovanom alebo závažnom nedostatku až do hodnoty 60 000 eur; ak bol v dôsledku porušenia takejto povinnosti získaný majetkový prospech prevyšujúci hodnotu 60 000 eur, tak možno uložiť pokutu až do výšky získaného majetkového prospechu.“

⁴¹ Čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

výslovne uvádza, že virtuálna mena nemá právny status meny ani peňazí, čo podľa nášho názoru výrazne oslabuje možnosť vyvodenia zodpovednosti podľa zákona o NBS. Uvedené platí o to viac, že samotný štát, reprezentovaný zákonodarnou mocou definuje a legitimizuje používanie pojmu virtuálna mena ako nástroja výmeny.

III. PRÁVNA PODSTATA VIRTUÁLNYCH MIEN

Vychádzajúc z úvodných úvah o základných ekonomických a právnych kategóriách a ich vzájomných vzťahoch, ako aj z legálnych definícií, sa možno pokúsiť o hľadanie odpovede na otázku, aká je vlastne právna podstata virtuálnych mien v ich dnešnom ponímaní. Na virtuálne meny pritom možno nahliadať tak z hľadiska súkromnoprávneho, ako aj verejnoprávneho. Súkromné právo vo svojich kódexoch (Občiansky zákonník, Obchodný zákonník) virtuálne meny nedefinuje, ale nepriamo ich uznáva ako predmet súkromno-právnych vzťahov, keď umožňuje podnikanie v tejto oblasti. Predmetom občianskoprávnych vzťahov môžu byť veci, a pokiaľ to ich povaha pripúšťa aj práva a iné majetkové hodnoty (§ 118 ods. 1 Občianskeho zákonníka). V zmysle doktríny možno povedať, že právnym predmetom (objektom) môže byť všetko, na čo sa môžu upínať subjektívne práva, a čo objektívne právo z tejto možnosti nevylučuje, pričom nie je rozhodujúca priama, úžitková ani nepriama, zámenná majetková hodnota.⁴² *De lege lata* možno podľa nášho názoru subsumovať virtuálne meny pod **iné majetkové hodnoty**, ktoré nie sú vecou ani právom, majú však určitú majetkovú hodnotu, a nepochybne sú spôsobilým predmetom právnych vzťahov nielen z hľadiska obchodnoprávneho, ale aj z daňového, keď príjem z ich predaja zákonodarca považuje za zdaniteľnú transakciu. V uvedenom smere však prirodzene vyvstáva otázka, či v rámci rekodifikácie súkromného práva v Slovenskej republike je namieste špecifické vyjadrenie statusu virtuálnych mien ako predmetu občianskoprávnych vzťahov, alebo postačí ich súčasná subsumpcia pod iné majetkové hodnoty. V súkromnom práve pritom virtuálne meny môžu mať značný význam napríklad v súvislosti s výživným, vysporiadaním bezpodielového spoluvlastníctva manželov, alebo civilnou exekúciou.

Verejné právo, ako už bolo uvedené, virtuálne meny definuje vo viacerých právnych predpisoch a zdaňuje príjem z ich predaja. Napriek uvedenému ostáva ich právna podstata nejasná a jednoduchšia odpoveď smeruje k ich **negatívne mu vymedzeniu** (nie sú menou, peniazmi ani finančným nástrojom) ako k **pozitívne mu vymedzeniu**, teda čím vlastne sú. Vychádzajúc z kombinácie pojmových znakov ich legálnej definície a načrtnutých teoretických východísk, sme názoru, že ich právnu podstatu determinuje súbor charakteristických prvkov, za ktoré považujeme:

- **nehmotný charakter,**
- **hodnota, resp. aktívum v digitálnom prostredí,**
- **decentralizovaný a len čiastočne regulovaný status,**
- **základ v kryptografických postupoch a DLT technológii,**
- **transakčná spôsobilosť,**

⁴² ŠTEVČEK, M. – DULAK, A. – BAJÁNKOVÁ, J. – FEČÍK, M. – SEDLAČKO, F. – TOMAŠOVIČ, M. a kol. *Občiansky zákonník I: § 1–450: komentár*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 796.

- *spôsobilosť slúžiť ako platidlo na základe konsenzu zúčastnených strán,*
- *prevažujúca absencia väzby na zákonné platidlá.*⁴³

IV. VIRTUÁLNE MENY V OBLASTI PRIAMEHO ZDAŇOVANIA

Daňovými aspektmi virtuálnych mien sa možno *de lege lata* zaoberať najmä v oblasti zdaňovania príjmov, keďže platná právna úprava nepriamych daní zatiaľ súvisiace otázky nereguluje. Na strane druhej však nemožno opomenúť judikátorny prístup, kde vo vzťahu k DPH formuloval určité východiská vnímania virtuálnych mien Súdny dvor EÚ. Tieto však mali viac teoretický význam pre objasnenie podstaty virtuálnych mien a až sekundárne pre samotné zdaňovanie daňou z pridanej hodnoty. V rozsudku Súdneho dvora EÚ C-264/14 z 22. októbra 2015 vo veci Skatteverket proti David Hedqvist tento konštatoval, že transakcie, ktoré spočívajú vo výmene tradičnej meny za virtuálne menové jednotky Bitcoin, a naopak, a uskutočňujú sa za platbu sumy zodpovedajúcej rozdielu medzi cenou, za ktorú dotknutý poskytovateľ kúpil menu, a cenou, za ktorú ju predáva svojim objednávateľom, predstavujú poskytovanie služieb za protihodnotu a sú zdaniteľným obchodom, keďže však ide finančné služby, tieto sú od DPH oslobodené. Z nášho pohľadu má rozhodnutie SD EÚ zásadnejší definičný význam tým, že ustálil, že virtuálna mena Bitcoin nemá iný účel, ako je účel platidla, a je na tento účel akceptovaná určitými subjektmi. Toto účelové určenie virtuálnej meny však treba vnímať cez prizmu doby vydania tohto rozsudku SD EÚ, keďže v tom čase ešte nebola ustálená legálna definícia tohto pojmu v práve EÚ.

Na rozdiel od nepriamych daní, v oblasti priameho zdaňovania už boli prijaté ustanovenia týkajúce sa virtuálnych mien. Novelou zákona o dani z príjmov (zákon č. 595/2003 Z. z.) vykonanou zákonom č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov účinnou od 1. januára 2019 sa **predaj virtuálnej meny stal zdaniteľnou transakciou a príjem z jej predaja zdaniteľným príjmom**. Predajom virtuálnej meny sa pritom na účely zákona o dani príjmov rozumie výmena virtuálnej meny za majetok, výmena virtuálnej meny za inú virtuálnu menu, výmena virtuálnej meny za poskytnutie služby alebo odplatný prevod virtuálnej meny. Zákon upravil aj pravidlá zisťovania základu dane, uplatňovania daňových výdavkov a spôsob určovania vstupnej ceny virtuálnych mien.

Významným nedostatkom tejto právnej úpravy je však podľa nášho názoru absencia legálnej definície virtuálnej meny na účely zákona o dani príjmov, keďže táto je obsiahnutá iba v **Metodickom usmernení Ministerstva Slovenskej republiky č. MF/10386/2018-721 k postupu zdaňovania virtuálnych mien**, ktoré nemá charakter všeobecne záväzného právneho predpisu. Právna istota na strane daňových subjektov, ako aj na strane správcom dane, tak môže byť v istom zmysle narušená, keďže otázka vymedzenia predmetu dane pre absenciu legálnej definície virtuálnych mien môže byť sporná. Aj keď predmetné metodické usmernenie preberá definíciu virtuálnych mien z AML smernice a slúži na zabezpečenie jednotného uplatňovania zákona o dani

⁴³ Táto charakteristika nie je absolútna, keďže niektoré virtuálne meny sú naviazané na zákonné platidlo, napr. Tether USD, Binance USD, USD coin. Označujú sa ako stablecoiny.

príjmov, stále platí, že nejde o prameň práva a zaväzuje len orgány vykonávajúce správu daní.⁴⁴ Zároveň treba uviesť, že definície virtuálnych mien v AML zákone a Trestnom zákone majú účelový charakter a sú používané len v súvislosti s predmetom regulácie v týchto zákonoch. Využitelnosť týchto definícií bez systematickej úpravy v oblasti zdaňovania je preto diskutabilná, a túto (daňovú) oblasť zatiaľ nerieši ani legislatíva EÚ.⁴⁵

Uvedené naráža aj na základný princíp zdaňovania, ktorým je princíp jednoduchosti a jednoznačnosti zdaňovania,⁴⁶ ktorý je v literatúre ponímaný aj ako princíp zrozumiteľnosti⁴⁷. Ten vyjadruje požiadavku na jednoduchosť, jednoznačnosť a prehľadnosť daňových predpisov umožňujúcich nesporný výklad a dosahuje sa spravidla aj prostredníctvom legálnej definície pojmov, čo je typické pre hmotnoprávne, ako aj procesné daňové predpisy. Legálne definície v daňovom práve obmedzujú možnosti rozdielného výkladu tak zo strany správcu dane, ako aj daňových subjektov. Princíp jednoznačnosti predpokladá jasné, prehľadné zákony s jednotným výkladom, čo je úzko späté s princípom právnej istoty ako prvku právneho štátu. V tomto kontexte vyznieva paradoxne, že zákonodarcu upustil od pojmového vymedzenia virtuálnych mien priamo v zákone o dani z príjmov a tento nedostatok „odstraňuje“ metodické usmernenie orgánu výkonnej moci bez normotvornej právomoci.

Pokiaľ ide o základné pravidlá zdaňovania príjmov z predaja virtuálnej meny, je potrebné rozlíšiť, či ide o príjem fyzických osôb – nepodnikateľov alebo o príjem podnikateľov. Príjem fyzickej osoby z predaja virtuálnej meny je **ostatným zdaniteľným príjmom** podľa § 8 zákona o dani z príjmov. Do základu dane z príjmov z predaja virtuálnej meny sa zahrňuje príjem znížený o výdavky preukázateľne vynaložené na jeho dosiahnutie. Medzi tieto možno zahrnúť **skutočné výdavky preukázateľne vynaložené** na ťažbu (úhrady za energie, softvér, hardvér) alebo **cenu** zaplatenú za nadobudnutie virtuálnej meny pri jej nadobudnutí kúpou. Iná je situácia u podnikateľov, ktorí predávajú virtuálnu menu, ktorá je ich obchodným majetkom. V takomto prípade sa príjmy z predaja virtuálnej meny považujú za súčasť základu **dane z príjmov z podnikania** podľa § 6 zákona o dani z príjmov. Do daňových výdavkov fyzickej osoby podnikateľa sa zahrňujú výdavky vo výške úhrny vstupných cien virtuálnych mien podľa § 25b zákona o dani z príjmov v tom zdaňovacom období, v ktorom dôjde k ich predaju. Daňovým výdavkom je **obstarávacía cena**, ak bola virtuálna mena nadobudnutá kúpou, alebo **reálna hodnota**, ak bola virtuálna mena nadobudnutá výmenou za inú virtuálnu menu.

Uvedený spôsob zisťovania (čiastkového) základu dane nevyvoláva interpretačné nejasnosti len za situácie, keď v jednom zdaňovacom období dôjde k jednorazovému obstaraniu virtuálnej meny a jej predaju v tom istom množstve. Virtuálne meny však

⁴⁴ ŠTRKOLEC, M. a kol. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 35.

⁴⁵ POPOVIČ, A. – SÁBO, J. Zdaňovanie kryptoaktív v EÚ a v Slovenskej Republike – metodologické východiská systému zdaňovania. In: SZAKÁCS, A. – HLINKA, T. – MYDLIAROVÁ, M. – SENKOVÁ, S. – KAHOUNOVÁ DUREC, M. (eds.). *Bratislavské právnické fórum 2021: aktuálne výzvy pre finančné právo: zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej online konferencie*. Bratislava: Univerzita Komenského, 2021, s. 46.

⁴⁶ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 55.

⁴⁷ KARFÍKOVÁ, c. d., s. 145.

majú deliteľný charakter a obchodujúcimi subjektmi sú spravidla obstarávané a predávané s väčšou či menšou pravidelnosťou, čo často vedie k reálnej nemožnosti „spárovať“ predmet obstarania a predmet predaja. V týchto situáciách upravuje postup daňovníka § 25 ods. 5 zákona o účtovníctve (zákon č. 431/2002 Z. z.), podľa ktorého možno použiť spôsob ocenenia virtuálnej meny váženým aritmetickým priemerom alebo tzv. FIFO metódou (*first in – first out*), keď prvá cena na ocenenie prírastku príslušného druhu majetku sa použije ako prvá cena na ocenenie úbytku tohto majetku.

V. BUDÚCNOSŤ VIRTUÁLNYCH MIEN VO FINANČNOM PRÁVE

Z doposiaľ uvedeného je zrejmé, že virtuálne meny sú relatívne novým a vyvíjajúcim sa fenoménom v ekonomických a platobných vzťahoch v rámci digitálnej ekonomiky. Aj keď sme boli v posledných rokoch svedkom mnohých varovaní dohľadových orgánov a následných reakcií európskych a vnútroštátnych normotvorcov, je zrejmé, že vývoj v oblasti regulácie virtuálnych mien nie je ukončený, naopak je len na začiatku. Uvedené napokon možno ilustrovať aj na aktuálnom varovnom pohľade prezidentky ECB Christine Lagardeovej, ktorá v máji 2022 konštatovala potrebu ich regulácie, a to najmä v záujme ochrany investorov: „*Moje veľmi skromné hodnotenie je, že kryptomeny nemajú žiadnu hodnotu, nie sú na ničom založené, neexistuje žiadne podkladové aktívum, ktoré by fungovalo ako záchranná kotva.*“⁴⁸

Samozrejme platí, že nie je vylúčené ani zachovanie súčasného *status quo*, teda obmedzenej a účelovej regulácie virtuálnych mien vo vybraných právnych oblastiach s explicitným vylúčením ich chápania ako meny alebo peňazí. Skôr sa však domnievame, že pokiaľ nedôjde ku krajnému scenáru úplného pádu trhu s virtuálnymi menami⁴⁹ či ich zákazu,⁵⁰ prichádzajú do úvahy viaceré možnosti vývoja regulácie virtuálnych mien vo finančnom (menovom) práve a práve finančného trhu:

Ukotvenie virtuálnych mien ako zákonné platidlo. Tento scenár považujeme v európskom právnom prostredí za takmer vylúčený. V iných štátoch, najmä s odlišným stupňom ekonomického rozvoja a vyznačujúcich sa nestabilitou vnútroštátnej meny, je však tento scenár nielen možný, ale v niektorých už aj reálny (Salvádor, Stredoamerická republika). Uvedené sa však nestretlo s porozumením Medzinárodného menového fondu, ktorý vyzval Salvádor, aby odňal Bitcoinu štátút zákonného platidla, keďže

⁴⁸ Kryptomeny nestoja za nič, mali by byť regulované, vyhlásila Lagardeová. In: *TREND.sk* [online]. 21. 5. 2022 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.trend.sk/spravy/kryptomeny-nestoja-nic-mali-byt-regulovane-vyhlasila-lagardeova>.

⁴⁹ V posledných mesiacoch došlo k strmému pádu viacerých virtuálnych mien. Na ilustráciu možno uviesť virtuálnu menu Luna, ktorá v máji 2022 stratila 99,9 % svojej hodnoty. Pred prepadom bolo v tejto virtuálnej mene vložených 18 miliárd USD. Viz VÝCHA, D. Pády kryptomien v dejinách. Mnohí na krypte už prerobili. In: *peniaze.sk* [online]. 23. 6. 2022 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.peniaze.sk/investicie/9568-pady-kryptomien-v-dejinach-mnohi-na-krypte-uz-prerobili>.

⁵⁰ K zákazu došlo napr. v Číne ešte v roku 2017. Viz Public Notice of the PBC, CAC, MIIT, SAIC, CBRC, CSRC and CIRC on Preventing Risks of Fundraising through Coin Offering. In: *The People's Bank of China* [online]. 8. 9. 2017 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <http://www.pbc.gov.cn/en/3688110/3688181/3712144/index.html>.

vzhľadom na vysokú volatilitu je veľkým rizikom pre spotrebiteľov, finančnú integritu a finančnú stabilitu.⁵¹

Ich budúca koexistencia s digitálnym eurom (inými digitálnymi menami) ako zákonným platidlom v eurozóne (resp. v inom štáte/štátoch). Na vlnu digitalizácie meny zareagovala ako prvá Čína, ktorá zaviedla tzv. digitálny jüan, aj keď v tomto smere sa objavujú úvahy o tom, či ide o menu alebo nástroj na ovplyvňovanie ekonomiky a politiky.⁵² Európska centrálna banka (ECB) podľa dostupných informácií vykonáva v súčasnosti interné testy týkajúce sa zavedenia digitálneho eura, v roku 2023 by mal byť predstavený legislatívny rámec. Koexistencia virtuálnych mien a digitálnej meny ako zákonného platidla môže mať alternatívne (i) pozitívny vplyv na stabilitu a kredibilitu virtuálnych mien z dôvodu pôsobenia psychologického efektu, (ii) čo však môže rovnako odradiť centrálnu banku od implementácie digitálnych mien, keďže by tým nechcene dodali do značnej miery špekulatívnu dôveryhodnosť trhu s virtuálnymi menami.⁵³ Podľa nášho názoru však implementácia digitálnych mien centrálnych bánk môže viesť k oslabeniu virtuálnych mien, prípadne aj zániku množstva z nich, a to aj z dôvodu možnej paralelne realizovanej snahy o prísnejšiu reguláciu s cieľom oslabiť ich význam a úlohu v ekonomike (vrátane oblasti AML, financovania terorizmu a pod.) Pokiaľ ide o digitálne euro, do úvahy prichádzajú viaceré varianty, s ktorými pracuje aj ECB vo svojom dokumente „*Report on a digital euro*“ z októbra roku 2020: digitálne euro ako zákonné platidlo, digitálne euro ako nástroj menovej politiky, digitálne euro ako nástroj sprístupnený súkromným subjektom a digitálne euro ako zúčtovacia jednotka.⁵⁴ Prvý zmieneny variant – digitálne euro ako zákonné platidlo – by predstavoval prístup, kde by malo digitálne euro všeobecné využitie. V ostatných prípadoch možno hovoriť o obmedzenom využívaní digitálneho eura bez priznania statusu zákonného platidla.⁵⁵ Digitálne euro pritom nemá byť novou menou, ale inou podobou eura, emitovanou ECB v digitálnej podobe bez potreby hmotných peňazí a pod dohľadom ECB a centrálnych bánk eurozóny. Pri tomto variante má mať digitálne euro status zákonného platidla, kde právnym základom pre jeho emisiu má byť čl. 128 ods. 1 Zmluvy o fungovaní EÚ.⁵⁶ Na rozdiel od virtuálnych mien, digitálne euro má mať výhody, ktorými

⁵¹ IMF Executive Board Concludes 2021 Article IV Consultation with El Salvador [online]. 25. 1. 2022 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: <https://www.imf.org/en/News/Articles/2022/01/25/pr2213-el-salvador-imf-executive-board-concludes-2021-article-iv-consultation>.

⁵² SAMEK, M. – VLASTA, M. Digital Yuan – Currency or Policy Tool? *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2021, Vol. LXVII, č. 3, s. 111 a nasl.

⁵³ KATKOVČIN, M. Digitálne meny centrálnych bánk. In: SZAKÁCS, A. – HLINKA, T. – MYDLIAROVÁ, M. – SENKOVÁ, S. – KAHOUNOVÁ DUREC, M. (eds.). *Bratislavské právnické fórum 2021: aktuálne výzvy pre finančné právo: zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej online konferencie*. Bratislava: Univerzita Komenského, 2021, s. 79.

⁵⁴ European Central Bank. Report on a Digital Euro [online]. 2020 [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/Report_on_a_digital_euro~4d7268b458.en.pdf.

⁵⁵ HRABČÁK, L. Na ceste k digitálnemu euru. In: ŠTRKOLEC, M. – VARTAŠOVÁ, A. – STOJÁKOVÁ, M. – SIMIČ, S. (eds.). *IV. slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb: COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 178.

⁵⁶ Tamtiež, s. 179.

tieto zo svojej podstaty nemôžu disponovať (centralizácia, dohľad, stabilita kurzu, univerzálne platidlo, komplexná regulácia).⁵⁷

Regulácia ako kryptoaktívum. V tomto smere uzrel svetlo sveta návrh nariadenia o trhoch s kryptoaktívami (MiCA),⁵⁸ ktoré sa má vzťahovať na osoby, ktoré sa zaoberajú emisiou kryptoaktív alebo poskytujú služby súvisiace s kryptoaktívami v rámci únie. Predmetný návrh nariadenia kryptoaktívum definuje ako digitálne vyjadrenie hodnoty alebo práv, ktoré možno prenášať a elektronicky uchovávať s použitím technológie distribuovanej databázy transakcií alebo podobnej technológie. Rozlišuje pritom tri druhy kryptoaktív: „token krytý aktívami“, „token elektronických peňazí“ a „úžitkový token“. Token krytý aktívami je typ kryptoaktíva, ktorého účelom je zachovávať stabilnú hodnotu naviazaním na hodnotu viacerých fiat mien, ktoré sú zákonným platidlom, jednu alebo viaceré komodity alebo jedno či viacero kryptoaktív, alebo na hodnotu kombinácie takýchto aktív. Token elektronických peňazí je typ kryptoaktíva, ktoré sa má používať hlavne ako prostriedok výmeny a ktorého účelom je zachovávať stabilnú hodnotu naviazaním na hodnotu fiat meny, ktorá je zákonným platidlom. Úžitkový token je typ kryptoaktíva, ktoré je určené na poskytovanie digitálneho prístupu k tovaru alebo službe a dostupné v rámci DLT, pričom ho akceptuje len emitent daného tokenu. Aj keď legislatívny proces na úrovni EÚ ešte prebieha, možno konštatovať, že aktuálne vymedzenie kryptoaktív podľa nariadenia MiCA nepokrýva všetky súčasné kryptoaktíva, najmä tie, ktoré nie sú naviazané na hodnotu inej meny (typicky Bitcoin). Nie je teda vylúčené, že tieto virtuálne meny ostanú aj po prijatí nariadenia MiCA len v doterajšom obmedzenom režime právnej regulácie.

VI. BUDÚCNOSŤ VIRTUÁLNYCH MIEN V DAŇOVOM PRÁVE

Na účely zdaňovania príjmov sa javí nevyhnutné predovšetkým legálne definovať virtuálne meny tak, aby nevznikli pochybnosti o zdaniateľných transakciách. V závislosti od vývoja legislatívneho procesu vo vzťahu k návrhu nariadenia MiCA pritom nemožno vylúčiť ani nahradenie pojmu virtuálna mena na daňové účely pojmom kryptoaktívum. Prirodzene sa však natíska otázka, či prípadný legálny pojem kryptoaktívum má mať autonómny a vnútroštátnym zákonodarcom vymedzený obsah alebo má vychádzať z nariadenia MiCA (prípadne iného aktu únie). V tejto súvislosti sme názoru, že vymedzenie predmetu zdanenia má zodpovedať primárnej fiskálnej funkcii daní, náklady na správu dane nesmú byť vyššie ako daňový výnos a má byť vytvorené praktické právne prostredie umožňujúce efektívnu auto-aplikáciu daňových noriem, ktorá je typická pre túto oblasť regulácie.⁵⁹ Z uvedených dôvodov sa javí ako vhodné, a to bez ohľadu na použitý pojem, aby **predmetom zdanenia boli príjmy z predaja virtuálnej meny/kryptoaktíva slúžiaceho primárne ako prostriedok výmeny**. Zároveň však

⁵⁷ K digitálnemu euru pozri dokumenty zverejnené na webovom sídle ECB – viz Publications on Digital euro. In: *European Central Bank* [online]. [cit. 2022-06-24]. Dostupné na: https://www.ecb.europa.eu/home/search/html/digital_euro.en.html.

⁵⁸ Návrh Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady o trhoch s kryptoaktívami a o zmene smernice (EÚ) 2019/1937, COM/2020/593 final.

⁵⁹ RADVAN, M. *Czech Tax Law*. Brno: Masaryk University, 2020, s. 13–14.

podľa nášho názoru neexistuje rozumný dôvod, aby predmetom zdanenia boli len príjmy z predaja virtuálnej meny/kryptoaktíva naviazanej na hodnotu fiat meny/komodity/kryptoaktíva, a nie aj príjmy z predaja virtuálnej meny/kryptoaktíva, ktorých hodnota nie je naviazaná na žiadnu z menovaných kategórií.

Z pragmatických a racionálnych dôvodov (najmä hospodárnosť a efektívnosť výkonu správy daní) sa však javí ako vhodné a dôvodné, aby pri zdanení príjmov zo zdaniteľných transakcií s virtuálnymi menami zákonodarca upravil limity oslobodenia od dane zdaňovaných transakcií. Uvedené možno docieľiť napr. **určením určitej hodnoty**, do ktorej príjem z transakcie nebude podliehať zdaneniu, napr. do 500 eur, rovnako ako je to napr. pri príležitostných príjmoch, prípadne **stanovením časového úseku**, po uplynutí ktorého by príjem z transakcie bol oslobodený od dane, napr. 1 rok od nadobudnutia, obdobne, ako je to v súčasnosti pri cenných papieroch obchodovaných na regulovanom trhu.

Na budúcnosť virtuálnych mien v daňovom práve však nemusíme nahliadať len cez prizmu zdaňovania príjmov dosiahnutých ich predajom. Potenciál virtuálnych mien vzhľadom na ich trhovú kapitalizáciu, decentralizáciu a len obmedzenú reguláciu, totiž možno vnímať aj cez perspektívu **vymáhania daňových nedoplatkov v rámci daňového exekučného konania**. Daňové subjekty v snahe vyhnúť sa plneniu daňových povinností, prípadne speňaženiu majetku v daňovom exekučnom konaní, môžu mať motiváciu transformovať svoje exekučne postihnuteľné zdroje do virtuálnych mien v domnienke, že tieto ostanú mimo rámca pozornosti správcu dane. Aj keď už aj v súčasnosti sa objavujú úvahy o možnej exekvovateľnosti virtuálnych mien (cez postihnutie iných majetkových práv alebo cez dražbu hnutelných vecí)⁶⁰, domnievame sa, že aktuálne účinné spôsoby výkonu daňovej exekúcie nie sú vhodné na využitie pri exekvovaní virtuálnych mien. Vhodnejšie sa javí legislatívne zakotvenie nového spôsobu výkonu daňovej exekúcie vychádzajúceho napr. z princípov, na ktorých je založené zaistenie virtuálnej meny podľa Trestného poriadku.

ZÁVER

V príspevku sme načrtli východiskové úvahy o aktuálnom vnímaní virtuálnych mien a možnom ďalšom smerovaní ich legislatívnej regulácie. Niet pochyb o tom, že z okrajového inštitútu sa stávajú významným fenoménom digitálnej ekonomiky, ich budúcnosť je však nateraz otvorená a v istom zmysle neistá. Nie sú peniazmi ani menou v tradičnom ponímaní, napriek tomu (najmä) ich trhovú kapitalizáciu púta pozornosť regulátorov a normotvorcov. Preto možno legitímne očakávať ďalšie regulácie tak na globálnej, minimálne európskej úrovni, ale aj na úrovni konkrétnych štátov, ktoré môžu, sledujúc vlastné záujmy, pristúpiť aj k unilaterálnej regulácii na konkrétne účely. Účin-

⁶⁰ PUTERA, M. Kryptoaktíva a výkon daňovej exekúcie. In: MICHALOV, L. – KOROMHÁZOVÁ, K. (eds.). *Privatizácia verejného práva verzus publicita súkromného práva: zborník vedeckých príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie doktorandov a vedeckých pracovníkov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 111 a nasl.

nosť vnútroštátnej regulácie je však vzhľadom na absenciu hraníc digitálneho sveta otázna.

V príspevku sme sa zaoberali vzťahom virtuálnych mien k iným ekonomickým a právnym kategóriám, legislatívnym vymedzením, ale aj budúcim postavením vo sfére finančného a daňového práva. Uvedomujeme si, že príspevok možno ponúka viac otázok ako odpovedí. Povaha a podstata virtuálnych mien však v tejto chvíli jasné a jednoduché odpovede neposkytuje. Napriek tomu sme sa pokúsili nielen poukázať na problémové otázky, ale našou snahou bolo ponúknuť aj možné alternatívy ich budúcej právnej regulácie s dôrazom na finančno-právnu a daňovú oblasť.

doc. JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.
Právnická fakulta Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
miroslav.strkolec@upjs.sk
ORCID: 0000-0001-8712-1945

POJIŠTĚNÍ ZAMĚSTNAVATELE ZA ŠKODU PŘI PRACOVNÍM ÚRAZU NEBO NEMOCI Z POVOLÁNÍ Z POHLEDU FINANČNĚPRÁVNÍ TEORIE¹

ROMAN VYBÍRAL²

Abstract: **Employer's Insurance for Damage in the Event of a Work Accident or Occupational Disease from the Point of View of Financial Law Theory**

The paper deals with the system of employer's insurance for damages in the event of a work accident or occupational disease from the perspective of financial law (especially tax law). First of all, the author discusses the theoretical nature of this insurance and its establishment in the Czech legal system. In the following parts of the paper, the author deals with further legal implications of the results of his findings, namely whether the paid insurance premium has the character of a tax or an insurance premium from a theoretical point of view. He then places these results in the context of the assessment of constitutionality within the meaning of Article 11(5) and Article 4(1) of the Charter of Fundamental Rights and Freedoms.

Keywords: employer's insurance; work accident or occupational disease; tax; insurance premium

Klíčová slova: pojištění zaměstnavatele; pracovní úraz a nemoc z povolání; daň; pojistné

DOI: 10.14712/23366478.2022.50

1. ÚVOD

Systém pojištění zaměstnavatelů za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání je již řadu let předmětem opakovaných odborných diskuzí, a to primárně v otázce budoucího nastavení tohoto systému, který je aktuálně vybudován na poměrně zastaralých základech. Doposud však nebyla nalezena potřebná odborná a politická shoda na budoucím řešení. Jedná se současně o v odborných kruzích relativně přehlížené téma, což nekoresponduje s jeho významem, neboť toto pojištění ze zákona dopadá na všechny zaměstnavatele a minimálně z pohledu kvantitativního je jeho význam neopomenutelný.

¹ Tento článek byl vytvořen v rámci programu Cooperatio/Laws realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v roce 2022.

² JUDr. Roman Vybíral, Ph.D., je členem a tajemníkem katedry finančního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy, kde se zaměřuje především na daňové a pojišťovací právo. Je autorem desítek odborných publikací v oblasti finančního práva a pravidelně se účastní mezinárodních vědeckých konferencí. Vedle své akademické činnosti rovněž vykonává advokátní praxi.

V článku dojde ke stručnému zhodnocení současné legislativní základny pojištění zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání, dále dojde k analýze jednotlivých prvků daní (v širokém slova smyslu) a dále pojistného a jejich případné aplikaci na předmětné zákonné pojištění, čímž by mělo dojít k přesnějším zakotvení tohoto pojištění v rámci systému povinných peněžitých plnění. V návaznosti na výsledky této analýzy dojde k posouzení tohoto pojištění z ústavněprávního hlediska představovaného především principem možného ukládání povinností (jak daňových, tak nedaňových) pouze na základě zákona, resp. v jeho mezích.

Smyslem článku je tedy nahlédnout na danou oblast pohledem daňověprávní a pojistněprávní teorie, což může být na první pohled poněkud zavádějící a matoucí, nicméně cílem článku je potvrdit nebo vyvrátit hypotézu, že zákonné pojištění zaměstnavatelů má určité průsečíky s daněmi v širokém slova smyslu, resp. s pojistným. Komplementární hypotéza spočívá v posouzení ústavnosti současné právní úpravy pojištění zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání. Z hlediska metodologie dojde zejména k využití metody analýzy (především v kapitole věnované povaze úrazového pojištění zaměstnavatele), syntézy (zejména v kapitole věnované ústavněprávním přesahům) a deskripce (zejména v kapitole věnované právnímu zakotvení úrazového pojištění zaměstnavatele).

2. PRÁVNÍ ZAKOTVENÍ ÚRAZOVÉHO POJIŠTĚNÍ ZAMĚSTNAVATELE

Pojištění zaměstnavatele³ za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání (dále též jen „úrazové pojištění zaměstnavatele“) je v současné době upraveno značně nestandardně a poněkud komplikovaně, což plyne z legislativní techniky zvolené v době, kdy ještě existovala šance na prosazení nové právní úpravy reprezentované zákonem č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců (dále také jen „zákon o úrazovém pojištění“). U daného zákona však byla po dobu jeho platnosti opakovaně odkládána účinnost, což s ohledem na vývoj politických preferencí a vývoj ve skladbě zákonodárného sboru nakonec vyústilo v jeho zrušení novelizačním zákonem č. 205/2015 Sb. Zákon o úrazovém pojištění tedy nikdy nenabyl účinnosti, což logicky znamenalo to, že z dosavadní (myšleno přechodné) úpravy úrazového pojištění zaměstnavatelů se *via facti* stala úprava regulérní. Jak uvádí komentář k předmětnému ustanovení zákoníku práce, „[i]nstitut zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele (přijatý s účinností od 1. 1. 1993) měl představovat mezistupeň mezi koncepcí objektivní odpovědnosti zaměstnavatele za škodu vzniklou zaměstnanci při pracovním úrazu a nemoci z povolání (uplatňující se od 60. let 19. století) a koncepcí úrazového pojištění zaměstnance, která měla původně vstoupit v účinnost zároveň se zákoníkem

³ Přes zákonnou dikci, která používá pojmu „zaměstnanec“, jsem toho názoru, že bližší vazbu má toto pojištění k zaměstnavateli, a proto bude nadále používán tento pojem.

práce. V průběhu legislativních prací se však ukázalo, že věcné podmínky pro přijetí koncepce úrazového pojištění nebyly vytvořeny.“⁴

S ohledem na to, že nebylo záhodno nově přijatý zákoník práce⁵ zatěžovat speciálním ustanovením upravujícím základní rámec úrazového pojištění zaměstnavatele a odkazujícím v podrobnostech na dosavadní prováděcí vyhlášku Ministerstva financí, jak činil předcházející zákoník práce⁶ ve svém ustanovení § 205d, došlo k zakotvení dočasného odkazu do přechodných ustanovení zákoníku práce, a to konkrétně do § 365 odst. 1, které aktuálně stanoví, že „ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona do dne nabytí účinnosti jiné právní úpravy pojištění odpovědnosti zaměstnavatele při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání se řídí zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání ustanovením § 205d zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce [...], vyhláškou č. 125/1993 Sb., kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání...“. Touto poněkud nešťastně zvolenou legislativně-technickou cestou tedy stále dochází k nutnému udržování ustanovení § 205d starého zákoníku práce, včetně klíčové prováděcí vyhlášky Ministerstva financí č. 125/1993 Sb., při životě (resp. v platnosti a účinnosti). Jakkoliv je popsaná legislativní technika nevhodná (byť nikoliv zakázaná), s ohledem na okolnosti a dobu přijetí zákoníku práce a zákona o úrazovém pojištění je ospravedlnitelná. Popsané zachování *statusu quo* může mít přitom vliv z hlediska nahlížení soudů na případné dílčí problémy identifikované v rámci systému úrazového pojištění zaměstnavatele (k tomu viz níže uvedené rozhodnutí argumentující normativní silou fakticity).

Vedle nastíněného problému spíše formálního charakteru nicméně v rámci právní úpravy úrazového pojištění zaměstnavatele identifikuji mnohem závažnější problém spočívající v prosté delegaci značné části meritorní úpravy na podzákonný předpis (vyhlášku ministerstva) s tím, že zákonná úroveň nestanoví ani základní mantinely (např. maximální výši pojistného, maximální výši sekundárních platebních povinností apod.), v rámci nichž by se měla podzákonná úprava pohybovat. Danou situaci osobně vnímám jako značně spornou a je otázkou, zda se vůbec jedná o úpravu komplexně souladnou s ústavním pořádkem ČR.

3. POVAHA ÚRAZOVÉHO POJIŠTĚNÍ ZAMĚSTNAVATELE

Na tomto místě dojde k posouzení povahy úrazového pojištění zaměstnavatele, a to optikou finančněprávní teorie. Je přitom potřeba důsledně rozlišovat pozitivně-právní terminologii od terminologie odborné (resp. teoretické). Jinými slovy je z pohledu materiálního posouzení povahy úrazového pojištění irelevantní to, že obsahuje pojem „pojištění“, neboť tento samotný fakt nemůže vyloučit to, že by se v případě pojistného mohlo jednat o jiné povinné peněžité plnění. V úvahu přitom přichází

⁴ Viz DRÁPAL, L. Komentář k § 365. In: PICHRT, J. a kol. *Zákoník práce: praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. In: *ASPI* [online]. [cit. 2022-05-01]. Dostupné na: <https://www.aspi.cz/>.

⁵ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákoník práce“).

⁶ Zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „starý zákoník práce“).

základní dichotomie pojmů ve složení i) pojistné a ii) daň. Pakliže by nebyly dovozeny všechny definiční znaky některého z pojmů, subsidiárně lze hovořit o jiném peněžitém plnění *sui generis*.

Má-li být platba pojistného na úrazové pojištění zaměstnavatele považována za pojistné nejen z pohledu platného práva, ale rovněž v teoretickém slova smyslu, mělo by dojít k naplnění teoretických definičních znaků pojistného, potažmo pojištění jako takového. Pojištění lze v základní rovině rozlišovat na pojištění veřejné a soukromé. V obou případech je základním definičním znakem existence vztahu aleatorní povahy a z toho plynoucí aplikace podmíněně návratné metody finanční činnosti, coby jedné ze základních metod finanční činnosti.⁷ Komplementárním znakem uplatnitelným v případě pojištění soukromého je pak existence vztahu smluvní povahy, byť se nemusí nutně jednat o znak ryze definiční (v teoretické rovině nelze totiž vyloučit existenci pojistného vztahu rovněž bez přítomnosti vztahu smluvního). V praxi je ostatně právně úrazové pojištění zaměstnavatele za zákonné pojištění považováno. Jak však uvádí Karfíková, „[f]orma zákonného pojištění je anachronismem, který je v rozvinuté tržní ekonomice pouze pozůstatkem centralizovaného řízení ekonomiky...“.⁸ Rovněž zahraniční literatura⁹ běžně hovoří o pojistné smlouvě jako o základním aspektu pojištění. V tomto kontextu je tedy na zákonné pojištění potřeba hledět jako na hraniční oblast, která automaticky pod pojištění v teoretickém smyslu spadat nemusí, byť je jako příklad jedné z forem pojištění prezentována rovněž v zahraničních pramenech¹⁰ popisujících tuzemské pojišťovnictví.

Aleatorní povaha odráží prvek tzv. odvážnosti, tedy to, že pojistník ani pojistitel, resp. další zainteresované osoby, nemohou předem určit, zda pro ně vztah bude finančně „výhodný“, nebo nikoliv. Již zde přitom narážíme na absenci tohoto znaku u jedné ze stran vztahu, a to konkrétně u pojišťoven coby pojistitelů, u nichž prvek aleatornosti v případě úrazového pojištění zaměstnavatele zcela absentuje, a to s ohledem na neutralitu finančních toků, která má vést k tomu, že pro zapojené pojišťovny bude provoz systému tohoto pojištění finančně neutrální, a to pouze při logickém pokrytí nákladů na provoz (viz § 205d starého zákoníku práce). Na straně pojistníků, tedy zaměstnavatelů, přitom aleatornost přitomna nepochybně je, neboť není zřejmé, zda a v jaké výši případně dojde k aplikaci pojistného plnění coby pomyslného protiplnění (byť nepřímého) za uhrazené pojistné v případě nastalé pojistné události v podobě pracovního úrazu nebo nemoci z povolání. Pokud jde o využití podmíněně návratné metody finanční činnosti, tato „je charakteristická možností, avšak nikoli jistotou návratnosti, jakož i svou neekvivaleností. Část peněžního fondu se přesouvá od jedné osoby nebo jiné jednotky k jiné, přičemž závisí na splnění předem nejisté podmínky, zda a kdy dojde k plnění

⁷ K metodám finanční činnosti blíže viz KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 5 a násl.

⁸ Viz KARFÍKOVÁ, M. – PŘIKRYL, V. – VYBÍRAL, R. a kol. *Pojišťovací právo*. 2. přepr. vyd. Praha: Leges, 2018, s. 16.

⁹ Viz např. LOWRY, J. – RAWLINGS, P. – MERKIN, R. *Insurance Law: Doctrines and Principles*. 3rd ed. Oxford: Hart Publishing Ltd, 2011; nebo JING, Z. *Chinese Insurance Contracts: Law and Practice*. Routledge, Abingdon, Oxon, 2017, s. 3.

¹⁰ Viz např. ELISCHER, D. – VELICH, R. *Insurance Law in Czech Republic*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2021, s. 63.

v opačném směru.¹¹ Je nezbytné podotknout, že opačným směrem se přitom nutně nerozumí ryze reverzní tok vůči osobě, která pojistné zaplatila.

Dosti přitom záleží na tom, zda vnímáme reverzní tok části peněžního fondu objektivně nebo subjektivně. Při subjektivním vnímání je totiž potřeba izolovat dvoustranný vztah mezi osobou, která pojistné zaplatila, a pojišťovnou. V případě standardního soukromého pojištění lze existenci reverzního toku, a tedy i podmíněné návratnosti obvykle dovodit. V případě pojištění veřejného tomu tak je pouze někdy, a navíc spíše nepřímo. Např. systém sociálního zabezpečení nemá z hlediska rozpočtového určení přímou vazbu na zaplacené pojistné na sociální zabezpečení. Nepřímá vazba mezi zaplaceným pojistným, pomyslným fondem sociálního zabezpečení a výplatami ze systému sociálního zabezpečení sice existuje, nicméně silným regulátorem zapojeným do těchto vztahů je samotný stát, potažmo státní rozpočet coby přímý adresát plateb. V daném případě by bylo možné dovodit existenci toliko objektivního reverzního toku peněžních prostředků, nikoliv však již reverzního toku subjektivního. To, zda upřednostnit subjektivní nebo objektivní hledisko, je přitom značně diskutabilní a právní teorie tuto otázku zatím prakticky neřeší. Osobně se kloním k názoru, že pro dovození pojištění v pravém slova smyslu by mělo být upřednostněno hledisko subjektivní. V tomto smyslu tedy jako příklad zmíněné pojistné na sociální zabezpečení postrádá minimálně jeden ze znaků pojištění a mělo by být vnímáno spíše jako platba *sui generis* obdobná dani. Rovněž např. OECD řadí tzv. příspěvky na sociální zabezpečení (*social security contributions*) blíže k přímým daním důchodového typu, jak ostatně plyne např. z pravidelně zveřejňovaných statistik.¹² OECD v obecné rovině definuje tyto příspěvky jako povinné platby směřující do veřejného rozpočtu, které zakládají nárok na (podmíněnou) budoucí sociální dávku.¹³ Jedná se tedy rovněž o pojetí objektivní, které by podle mého názoru nemělo hrát klíčovou roli.

Určitou paralelu k systému úrazového pojištění zaměstnavatelů lze identifikovat také v systému veřejného zdravotního pojištění, u něhož sice rovněž dochází k primární kumulaci peněžních prostředků na účtech jednotlivých zdravotních pojišťoven, nicméně systém jako takový je vnímán jako veřejný a platby pojistného jsou považovány za peněžitá plnění veřejnoprávní povahy, neboť dochází k jejich kumulaci na tzv. pojišťovacích fondech,¹⁴ které mají povahu fondů veřejných (hovoříme proto o tzv. veřejném zdravotním pojištění). Je však otázkou, zda pojistné na veřejné zdravotní pojištění nelze subsumovat pod pojem daň *sensu lato*. Přípuštěním této skutečnosti by pak totiž bylo možné rovněž pojistné na úrazové pojištění zaměstnavatele vnímat jako platbu veřejnoprávní povahy obdobnou daním *stricto sensu*, neboť charakter obou plateb (tj. pojistných) je obdobný. Domnívám se však, že takto dalece by finančněprávní te-

¹¹ Viz KARFÍKOVÁ, c. d., s. 7.

¹² Viz např. OECD. *Tax Database: Key Tax Rate Indicators* [online]. Paris: OECD Publishing, 2021 [cit. 2022-07-22]. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/tax-database-update-note.pdf>.

¹³ „*Social security contributions are compulsory payments paid to general government that confer entitlement to receive a (contingent) future social benefit.*“ Viz OECD. Social security contributions. In: *OECD Data* [online]. 2022 [cit. 2022-07-22]. Dostupné na: <https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm>.

¹⁴ Viz § 7 odst. 3 zákona č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, ve znění pozdějších předpisů; a § 16 odst. 6 zákona č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, ve znění pozdějších předpisů.

orie zacházet neměla, neboť hrozí značné rozkošatění výstupů, což by *de facto* mnohdy vedlo k vyloučení jednotlicích znaků coby stavebních kamenů každé teorie. V kontextu tuzemského práva lze tedy nalézt určité paralely mezi úrazovým pojištěním zaměstnavatele, veřejným zdravotním pojištěním a systémem sociálního zabezpečení, nicméně všechny tři systémy vykazují specifika neumožňující jejich jednoznačnou subsumpci pod teoretický koncept pojištění.

Pokud jde o možné nahlížení pojistného hrazeného na úrazové pojištění zaměstnavatele jako daně, pak Karfíková a Boháč v klíčovém aktuálním zdroji poznání finančněprávní teorie uvádějí, že „*předmětem daňového práva je úprava daní v širokém smyslu, tj. příjmů veřejných rozpočtů daňového charakteru (daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění)*“.¹⁵ Již z tohoto základního vymezení lze přitom dospět k závěru, že základní podmínkou pro subsumování určité platby pod pojem „daň“ *sensu lato* je její směřování do veřejného rozpočtu. Daně v širokém slova smyslu lze vymezit jako „*nenávratná, nedobrovolná a nesankční peněžitá plnění, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla řádnými, pravidelnými a plánovanými*“.¹⁶ Jde-li o jednotlivé aspekty této definice, pak lze dospět k závěru, že úrazové pojištění zaměstnavatele je plněním nenávratným, nedobrovolným, nesankčním a pravidelným.

Prvek řádnosti a plánovanosti je vázán k povaze veřejného rozpočtu a s ohledem na použití pojmu „zpravidla“ nejsou tyto prvky definičním znakem *sine qua non*. Jako klíčová překážka pro případné označení úrazového pojištění za daň se tedy i zde jeví podmínka směřování plnění do veřejného rozpočtu. Systém úrazového pojištění zaměstnavatele je přitom vybudován na určitém hybridním modelu, kdy zákon stanoví, která pojišťovna¹⁷ je oprávněna a současně povinna tento systém zajišťovat a provozovat, za což jí náleží tzv. náklady správní režie ve smyslu § 365 odst. 2 zákoníku práce. Tyto náklady přitom představují jedinou odměnu pojišťovny, neboť případné kladné přebytky či záporné majetkové újmy vzešlé z provozování úrazového pojištění zaměstnavatele mají být ze zákona¹⁸ vyrovnány tak, aby se z pohledu pojišťoven jednalo o finančně neutrální produkt. Tento aspekt je přitom potřeba vnímat jako podstatný, neboť poskytuje určité vodítko při identifikaci cílového příjemce plateb pojistného. Pakliže by totiž čistě teoreticky nastala situace, kdy v průběhu roku nedojde k jedinému pracovnímu úrazu a nevnikne jediná nemoc z povolání, veškerý výnos z pojistného zaplaceného zaměstnavateli by byl ze strany obou pojišťoven ve formě tzv. přebytku odveden do státního rozpočtu. V druhém extrémním případě by teoreticky mohlo dojít ke vzniku extrémně vysokého počtu pracovních úrazů nebo nemocí z povolání, což by v důsledku vzniku majetkové újmy na straně pojišťoven vedlo opět k zapojení státního rozpočtu, z něhož by tyto újmy byly hrazeny. Je tedy zjevné, že k určitému zapojení veřejného (konkrétně státního) rozpočtu v rámci systému úrazového pojištění zaměstnavatele dochází a je nezbytné posoudit, zda toto zapojení lze vnímat natolik intenzivně, aby došlo k naplnění jednoho z definičních znaků daně *sensu lato*. Jsem toho názoru, že podmín-

¹⁵ Viz KARFÍKOVÁ, c. d., s. 147.

¹⁶ Viz BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 41 a násl.

¹⁷ Aktuálně jde o tyto: Generali Česká pojišťovna, a. s., a Kooperativa pojišťovna, a. s., Vienna Insurance Group.

¹⁸ Viz § 205d odst. 2 starého zákoníku práce.

ka spočívající v příjmu pojistného do veřejného rozpočtu nemusí být naplněna přímo (tj. že by zaměstnavatelé byli povinni odvádět pojistné přímo do veřejného rozpočtu), ale naopak by neměla být vyloučena také varianta nepřímého odvodu za přítomnosti třetí osoby (např. pojišťovny). Obdobně jako v případě výše uvedené analýzy týkající se pojistného jsem však toho názoru, že připuštěním rovněž nepřímého odvodu by došlo k výraznému oslabení jakékoliv teorie. V tomto kontextu lze tedy dospět k závěru, že platba pojistného na úrazové pojištění zaměstnavatele daňový charakter nemá, a jedná se tedy o peněžité plnění *sui generis*.

4. ÚSTAVNĚPRÁVNÍ ROVINA PROBLEMATIKY

Výše uvedená teoretická polemika o vnímání pojistného placeného na úrazové pojištění zaměstnavatele není samoúčelná a má rovněž ryze praktické konsekvence. Nejzásadnější rovina, která je touto diskuzí dotčena, je úroveň ústavněprávní, neboť samotná Listina základních práv a svobod¹⁹ jednak ve svém ustanovení čl. 4 odst. 1 stanoví, že „[p]ovinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod“, a dále v čl. 11 odst. 5 deklaruje, že „[d]aně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“. Čl. 11 odst. 5 LZPS hovoří toliko o daních a poplatcích, přičemž je otázkou, zda byly zamýšleny daně a poplatky materiální povahy (tedy platby, které skutečně mají charakteristické znaky daní a poplatků), nebo platby ryze formálně označené jako daně či poplatky.

Komentáře k LZPS tuto otázku bohužel výslovně neřeší. Platebních povinností svou povahou podobnou daním zná přitom platné právo více. Konkrétně lze zmínit např. odvody (odvod z elektřiny ze slunečního záření podle zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů), pojistná (na veřejné zdravotní pojištění nebo na sociální zabezpečení), clo apod. Vystává tedy otázka, zda tyto povinnosti peněžité povahy v rámci případného soudního přezkumu posuzovat optikou čl. 4 odst. 1, nebo čl. 11 odst. 5 LZPS. Z hlediska systematického výkladu se jak v případě daní, tak v případě jiných platebních povinností jedná o autoritativní zásah do ústavně zaručeného vlastnického práva, což do jisté míry nahrává jednotné subsumpci veškerých platebních povinností obdobných daním nebo poplatkům pod č. 11 odst. 5. Gramatický výklad však svědčí spíše o opaku, což by vedlo k závěru, že toliko daně a poplatky ve formálním slova smyslu mohou spadat pod čl. 11 odst. 5 LZPS, zatímco odlišné platební povinnosti by byly posuzovány optikou čl. 4 odst. 1 LZPS. Historický výklad je v daném případě aplikovatelný značně omezeně, neboť ustanovení obdobná čl. 11 odst. 5 byla obvykle obsažena rovněž v dřívějších ústavách, avšak struktura jiných platebních povinností byla v průběhu let značně odlišná.

Správné podřazení pojistného placeného na úrazové pojištění zaměstnavatele pod jeden z ústavních limitů je přitom významné jednak formálně z důvodu argumentační linie, kterou Ústavní soud zvolí, dále pak materiálně z důvodu odlišné textace obou ustanovení, která v praxi vedou ke spuštění odlišných testů ústavnosti. Ustanovení čl. 4

¹⁹ Viz Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky (dále také jen „LZPS“).

odst. 1 LZPS podmiňuje zachování ústavněprávní konformity uložením povinností pouze na základě zákona a v jeho mezích, současně pak při respektování základních práv a svobod. Ustanovení čl. 11 odst. 5 LZPS je stručnější, když obsahuje jedinou podmínku, a tou je uložení na základě zákona. Absentuje tedy výslovná zmínka o ukládání rovněž v mezích zákona a dále zejména podmínka respektování základních práv a svobod. Striktně formalistickým výkladem lze tedy dospět k závěru, že daně a poplatky nemusejí, na rozdíl od odlišných obdobných peněžitých plnění, základní práva a svobody respektovat, což je v daném kontextu výklad poněkud absurdní. Existence různých druhů platebních povinností neoznačených jako daně nebo poplatky tak vede k určitým interpretačním obtížím, kterým by bylo možné zabránit rozšířením výčtu platebních povinností uvedených v čl. 11 odst. 5 LZPS např. tak, že „[d]aně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění lze ukládat jen na základě zákona“. Arbitrární selekce toliko daní a poplatků má sice již výše uvedené historické konsekvence, avšak v moderní době postrádá opodstatnění (je současně otázkou, zda toto opodstatnění existovalo rovněž v historickém kontextu).

Nastává tak poněkud schizofrenní situace, neboť daně a poplatky ve formálním pojetí by měly splňovat mírnější test ústavnosti nežli jiná obdobná peněžitá plnění. Současně by však při rozporu mezi dvěma ustanoveními těžce právní základny mělo dojít k aplikaci úpravy mírnější, která je v daném případě reprezentována čl. 11 odst. 5 LZPS. Tak či tak není nutné uvedený diskurs z hlediska posuzované problematiky rozhodovat, neboť postačí, dojde-li k posouzení naplnění toliko společných podmínek. Společnou úpravou obou předmětných ustanovení je přitom dodržení pravidel zákonosti, tedy toho, aby základní parametry povinností byly stanoveny normou na úrovni zákona. Zde přitom nastává klíčový problém, neboť norma na úrovni zákona reprezentovaná § 205d odst. 7 starého zákoníku práce je v daném případě velmi vágní, neboť stanoví jen to, že „[b]ližší podmínky a sazby pojistného stanoví vyhláškou ministerstvo financí České republiky“. Jedná se tedy *de facto* o bíanco šek pro Ministerstvo financí, které by podle mého názoru jen stěží obstálo při případném posuzování ústavnosti.

Soudy čas od času argumentují tzv. normativní silou fakticity, což jinými slovy znamená, že mezery v právu zaplnila praxe, na niž se zpětně odkazuje. To však podle mého názoru není tento případ, neboť fakticita (tj. to, že řadu let systém funguje a nikdo jej nerozporuje) automaticky neznamená soulad se zákonem. Normativní síla fakticity by měla být používána pouze komplementárně tam, kde je to možné. Podzákonná úprava se při stanovení povinností musí vždy pohybovat *secundum et intra legem*. V posuzovaném případě nelze o úpravě *intra legem* hovořit, neboť samotný zákonný rámec mnohdy zcela absentuje (konkrétně co do výše pojistného, sankcí za neplacení pojistného apod.). Existuje přitom celá řada rozhodnutí Ústavního soudu, která *ad hoc* posuzují konkrétní případy podzákonných předpisů.²⁰ Je otázkou, jak by postupoval Ústavní soud v případě, kdy by musel posuzovat souladnost vyhlášky Ministerstva financí č. 125/1993 Sb. s ústavním pořádkem. Jsem toho názoru, že by minimálně některá ustanovení této vyhlášky byla shledána formálně protiústavními. Na druhou stranu jsem přesvědčen, že

²⁰ Viz např. Viz BOHÁČ, c. d., s. 51 a násl.

by Ústavní soud identifikoval důvody pro zachování současného systému úrazového pojištění zaměstnavatele.

5. ZÁVĚR

Hypotézou stanovenou v úvodu bylo to, zda zákonné pojištění zaměstnavatelů má určité průsečíky s daněmi v širokém slova smyslu, resp. s pojistným. V rámci posouzení došlo sice k identifikaci několika společných znaků jak s pojistným, tak s daněmi, avšak v obou případech některé ze znaků absentovaly. V tomto smyslu je tedy platba pojistného na úrazové pojištění zaměstnavatele platbou svého druhu. Komplementární hypotéza spočívala v posouzení ústavnosti současné právní úpravy úrazového pojištění zaměstnavatele. V této otázce jsem dospěl k závěru, že současná právní úprava je minimálně částečně formálně protiústavní (byť je dosti sporné, který test ústavnosti by Ústavní soud zvolil a který článek LZPS by bral v potaz), což však automaticky neznamená, že by měla být jako taková zrušena. Je totiž potřeba brát v potaz rovněž hledisko materiální, kdy jsem přesvědčen, že by Ústavní soud nalezl argumenty pro zachování současného systému. Z preventivních důvodů bych však považoval za vhodné minimálně základní mantinely úrazového pojištění zaměstnavatelů zakotvit v právní normě na úrovni zákona.

JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
vybiralr@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-1112-408X

DAŇOVÉ ZVÝHODNĚNÍ PŘI STRÍDAVÉ PÉČI O DÍTĚ¹

PAVLÍNA VONDRÁČKOVÁ²

Abstract: Tax Benefits for Alternating Custody

The paper discusses the issue of alternating custody under Czech law both from the point of view of civil law and especially from the point of view of tax law. The author focuses especially on the gaps in law pertaining to the tax benefits available to parents having alternating custody of their children and presents some recommendations *de lege ferenda*. The article also focuses on the issue of single-household custody and the resulting private law and tax law consequences.

Keywords: alternating custody; exclusive custody; joint custody; tax benefit; single-household arrangement; tax administrator; court decision

Klíčová slova: střídavá péče; výlučná péče; společná péče; daňové zvýhodnění; společně hospodařící domácnost; správce daně; rozhodnutí soudu

DOI: 10.14712/23366478.2022.51

ÚVOD

Rodinné právo rozhodně nepatří mezi méněcenné právní obory, nýbrž naopak s ohledem na společenské trendy stále nabývá na významu i v oblastech, o kterých by před několika málo lety nemohlo být vůbec uvažováno. Mám tím na mysli judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Ústavního soudu České republiky akcentující práva stejnopohlavních párů v rodinných záležitostech. Rodinné právo není izolované a má přesah i do práva veřejného, což bývá zejména v daňové oblasti často podceňováno. Opatrovničtí soudci by pro účely zjišťování životní úrovně rodičů a stanovení výživného na děti měli minimálně disponovat znalostmi zákona o daních z příjmů.³ V rámci své praxe jsem si povšimla, že opatrovničtí soudci ne vždy disponují

¹ Tento článek byl vytvořen v rámci programu Cooperatio/Laws realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v roce 2022.

² Autorka je odbornou asistentkou Katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy a současně advokátkou. Ve své odborné praxi se dlouhodobě zaměřuje mj. na rodinné právo a má mnoho zkušeností s opatrovnickými spory týkajícími se úpravy péče a výživného včetně daňových konsekvencí.

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

potřebnými znalostmi z daňověprávní oblasti, zejména že ne vždy správně chápou obsah institutu „samostatný základ daně“ a též problematiku, co je a co není předmětem daňového přiznání.

Hypotézou tohoto článku je, že při rozhodnutí soudu při určení střídavé péče o nezletilé děti je vyřešena problematika výživného, ale i s tím související otázky, jako je zejména uplatnění daňového zvýhodnění na nezletilé dítě, resp. že daňověprávní úprava dostatečným způsobem reflektuje úpravu péče danou soudním rozsudkem. V případě, že tato hypotéza nebude potvrzena, bude formulována právní úvaha, jakým směrem by se mohla právní úprava ubírat.

Vzhledem ke vzrůstajícímu trendu, kdy opatrovnické soudy při rozhodování o péči o nezletilé děti volí střídavou péči a soudci často argumentují tím, že jde v zásadě o srovnatelnou úpravu, jako je výlučná péče s rozšířeným stykem, zaměřuje se tento článek i na občanskoprávní aspekty a hodnotí, jaké jsou daňové dopady. S ohledem na komplexnost tématu a praktickou využitelnost článků upozorňuje na základní kritéria, ze kterých soudy při svém rozhodování o střídavé péči zpravidla vycházejí. Strohost právní úpravy občanského zákoníku zabývající se poměry mezi rodiči a dětmi odůvodňuje upozornit na relevantní judikaturu týkající se střídavé péče a sumarizovat základní rozhodnutí vztahující se k této problematice. Byť se článek zaměřuje na péči střídavou, je pro úplnost třeba zmínit i další formy péče o děti, které však v praxi z daňového hlediska nečiní tak významné problémy jako péče střídavá.

Téma tohoto článku je multioborové, a proto se článek zaměřuje jak na občanskoprávní problematiku, tak na s ní související daňověprávní otázky. Cílem článku je též zhodnotit vhodnost daňověprávní úpravy daňového zvýhodnění při střídavé péči rodičů, nikoli však při jiných formách péče, neboť u nich nedochází k tak častým problémům a rozporům jako u péče střídavé.

Vědeckými metodami uplatněnými v tomto článku je metoda deskriptivní a analyticko-syntetická.

1. FORMY PÉČE O DĚTI A VÝŽIVNÉ

Podle ustanovení § 907 občanského zákoníku⁴ existují tři základní formy péče o děti (pomineme-li svěření dítěte do péče jiné osoby než rodiče, je-li to potřebné v zájmu dítěte).

Jedná se o **péči společnou**, kdy dítě není svěřeno konkrétnímu rodiči, ale oba rodiče pečují o dítě shodně jako před svým rozchodem a jejich styk s dítětem není nijak upraven. Podmínkou pro tento typ péče je souhlas obou rodičů. Soud nemůže společnou péči rodičům nařídit a měl by mít při schvalování dohody rodičů dostatečně osvědčeno, že mezi nimi neexistují spory týkající se dítěte a jeho výchovy, neboť dohoda rodičů nemůže být ve zjevném rozporu se zájmem dítěte. Výživné na dítě v režimu společné péče není zpravidla určeno, jen, pokud se na něm rodiče dohodnou. Pokud by měli rodiče mezi sebou spor o výživné, pak to soudu indikuje, že rodiče nemají ve všem

⁴ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

shodu, a proto není společná péče vhodným řešením. Soud by se v takovém případě měl zabývat určením jiné formy péče o dítě. Je nepochybné, že společná péče rodičů je uplatnitelná u dobře kooperativních rodičů, kteří jsou součinní a mají k výkonu společné péče o dítě vhodné podmínky (např. společné či blízké bydliště, nebo jde o dítě věku blízkého se dospělosti, kdy faktická péče rodičů je vykonávána zcela minimálně, neboť dítě tráví většinu času např. z důvodu studia mimo bydliště).

Další, dlouhodobě tradiční formou péče je **výlučná péče** jednoho z rodičů, který o dítě převážně fakticky pečuje, přičemž druhý rodič neztrácí svou rodičovskou odpovědnost, a tedy i vliv na dítě a právo styku s ním. Ohledně výlučné péče často v praxi převládá nesprávný mýtus, že rodič, kterému je určena výlučná péče o dítě, má právo rozhodovat bez vědomí a souhlasu druhého rodiče o všech záležitostech dítěte, a dokonce i o styku s druhým rodičem, není-li upraven soudním rozhodnutím. Rodiče tak mnohdy vedou boj o výlučnou péči v představě, že si tím zajistí preferenční postavení nad druhým rodičem. Na druhou stranu nezřídka bývá požadavek rodiče na určení střídavé péče odůvodněn snahou eliminovat povinnost úhrady výživného na dítě druhému rodiči. Při střídavé péči totiž nemusí být výživné rodičům, kteří mají obdobnou životní úroveň, soudem určováno, resp. je stanoveno pouze rodiči, který má vyšší životní úroveň. To je odůvodněno právem dítěte podílet se na životní úrovni svých rodičů.

Poslední dobou převládá u opatrovnických soudů trend nařizovat výlučnou péči s tzv. rozšířeným stykem např. v rozsahu od středy sudého týdne do pondělí lichého týdne a dále v lichém týdnu od středy do pátku. Prázdninový styk bývá opatrovnickými soudy již běžně rozdělován spravedlivě mezi oba rodiče. Tato úprava styku se svým rozsahem přibližuje režimu střídavé péče. Soudy z tohoto důvodu často při stanovení péče argumentují tím, že rozšířený styk představuje rovnocennou alternativu asymetrické střídavé péči. S tímto závěrem však nelze bez dalšího souhlasit, jak bude dále níže objasněno. Dalším nesprávným předpokladem rodičů usilujících o výlučnou péči je, že mohou výživné hrazené na dítě druhým rodičem spotřebovat bez participace povinného rodiče, tedy že mohou o nákladech dítěte rozhodovat sami a nemusí nerezidenčnímu rodiči předkládat vyúčtování výživného. **Výživné je součástí jmění dítěte, a proto podléhá právu na vyúčtování. Rodič, který s výživným hospodáří, tak musí činit s péčí řádného hospodáře. Ačkoli to v praxi nebývá příliš aplikováno, je nepochybné, že rodič hradící výživné, má právo na vyúčtování toho, jak s jím zasílanou finanční částkou bylo druhým rodičem naloženo. Je však namístě, aby nerezidenční rodič své právo na vyúčtování uplatňoval účelně a přiměřeně a nestalo se pouhým nástrojem jeho šikany vůči druhému rodiči.**

Třetím typem péče je **péče střídavá**, kdy se rodiče ve stanoveném intervalu střídají o faktickou péči o dítě. Faktická péče bývá v zahraničních, zejména anglosaských právních úpravách často označována jako péče fyzická (*physical custody*), vedle které se uplatní péče právní, jež odpovídá našemu institutu rodičovské odpovědnosti. Rodičovská odpovědnost zahrnuje povinnosti a práva rodičů, která spočívají v péči o dítě, zahrnující zejména péči o jeho zdraví, jeho tělesný, citový, rozumový a mravní vývoj, v ochraně dítěte, v udržování osobního styku s dítětem, v zajišťování jeho výchovy a vzdělání, v určení místa jeho bydliště, v jeho zastupování a spravování jeho jmění.

Rodičovská odpovědnost vzniká narozením dítěte a zaniká, jakmile dítě nabude plné svéprávnosti. Trvání a rozsah rodičovské odpovědnosti může změnit jen soud.⁵

Při rozhodování soudů v opatrovnických věcech již dávno neplatí, že je nezletilé dítě primárně svěřováno do výchovy matky, jak bylo obvyklé v době minulé. Podle judikatury Ústavního soudu jsou obecné soudy povinny rozhodovat v souladu s principem nezávislosti rozhodování soudní moci, s ohledem na zjištěný skutkový stav a s přihlédnutím k nezastupitelné osobní zkušenosti, vyplývající z bezprostředního kontaktu s účastníky řízení a znalosti vývoje rodinné situace tak, aby byl chráněn **nejlepší zájem dítěte, který předchází zájmu a přání jeho rodičů**. Základními ústavněprávními kritérii pro rozhodování o úpravě výchovy k nezletilým dětem, které vymezil Ústavní soud ve svém judikatuře (např. nálezu sp. zn. I. ÚS 1554/14 ze dne 30. 12. 2014, nálezu sp. zn. III. ÚS 149/20 ze dne 6. 4. 2020, nálezu sp. zn. II. ÚS 1338/20 ze dne 3. 3. 2020), zejména náleží:

- existence pokrevního pouta mezi dítětem a osobou usilující o jeho svěření do péče,
- míra zachování identity dítěte a jeho rodinných vazeb v případě jeho svěření do péče konkrétní osoby,
- schopnost osoby usilující o svěření dítěte do péče zajistit jeho vývoj a fyzické, vzdělávací, emocionální, materiální a jiné potřeby,
- a v neposlední řadě i přání dítěte.

Zájem a potřeby dítěte je třeba posuzovat v každém jednotlivém případě samostatně a dbát na minimalizaci zátěže a negativních důsledků na dítě, jak zdůraznil Výbor OSN pro práva dítěte ve svém komentáři k čl. 3 odst. 1 Úmluvy o právech dítěte. Byť není komentář Výboru OSN pro práva dítěte právně závazný, je soudní praxí respektován a je na něj odkazováno i v judikatuře Ústavního soudu. Podle Výboru OSN pro práva dítěte je „*koncept nejlepšího zájmu dítěte flexibilní a adaptabilní. Měl by být přizpůsoben a definován individuálně s ohledem na specifickou situaci, v níž se dítě či děti, jichž se věc týká, nachází, přičemž pozornost by měla být věnována jejich osobním poměrům, situaci a potřebám. V rámci individuálních rozhodnutí musí být nejlepší zájem dítěte hodnocen a stanoven ve světle specifických okolností na straně konkrétního dítěte.*“⁶ Podle komentáře Výboru OSN pro práva dítěte k čl. 3 odst. 1 Úmluvy o právech dítěte představuje nejlepší zájem dítěte komplexní a dynamický systém obsahující tři složky:

1. **základní právo dítěte**, aby byl jeho nejlepší zájem posouzen a bylo k němu přihlédnuto
2. **základní interpretační princip** (je-li možné interpretovat právní předpis vícero způsoby, zvolí se ten, který nejefektivněji naplňuje nejlepší zájem dítěte) a
3. **procesní pravidlo** (kdykoliv se přijímá rozhodnutí, které by mohlo ovlivnit dítě, je třeba posuzovat, jaké pozitivní či negativní dopady na dítě může toto rozhodnutí mít).

Při zvažování nejlepšího zájmu dítěte musí obecné soudy brát zřetel na to, že jde o hledisko přední, nikoli však jediné. Přestože je mu třeba vždy přiznat vysokou prioritu, může být v konfliktu s jinými oprávněnými zájmy (zájmy rodičů, dalších dětí apod.), v důsledku čehož je při jeho používání nezbytný určitý stupeň flexibility, umožňující

⁵ Ustanovení § 858 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

⁶ Nález sp. zn. I. ÚS 1708/14 ze dne 18. 12. 2014.

nalézt řešení uvedeného konfliktu v závislosti na konkrétních okolnostech. Za účelem zjištění nejlepšího zájmu dítěte musí být shromážděny veškeré potřebné důkazy, přičemž důkazní aktivita v tomto směru nedopadá jen na samotné účastníky, ale také na obecný soud, který se s tímto hlediskem musí ve všech svých rozhodnutích vypořádat (srovnej nálezn. sp. zn. I. ÚS 2482/13, bod 17). Pokud jde o kritérium přání dítěte, za předpokladu, že je dítě dostatečně rozumově a emocionálně vyspělé, je třeba jeho přání považovat za zásadní vodítko při hledání jeho nejlepšího zájmu. Současně však není možné, aby obecné soudy postoj nezletilého dítěte bez dalšího převzaly a aby své rozhodnutí založily toliko na jeho přání, a nikoli na pečlivém a komplexním posuzování jeho zájmů. Při jeho hodnocení musí zohlednit věk, rozumovou a emocionální vyspělost nezletilého dítěte a zvažovat míru objektivitu (nezávislosti) jeho postoje. Kromě jiného by měl být jeho postoj (zejména u mladších dětí) zjišťován formou nepřímých otázek.

Ve vztahu k právu nezletilého dítěte být slyšen se uplatní § 867 odst. 2 občanského zákoníku *in fine*, podle něhož se o dítěti starším dvanácti let má za to, že je schopno informaci přijmout, vytvořit si vlastní názor a tento sdělit. Tím není řečeno, že obecný soud je za situace, kdy zjišťuje postoj (přání) nezletilého dítěte staršího dvanácti let, vždy povinen přistoupit k jeho slyšení přímo při soudním jednání, aniž by mohl zohlednit skutková zjištění z již provedeného dokazování (zejména zjištění jeho postoje prostřednictvím orgánu sociálně-právní ochrany dětí, znaleckého posudku či prostřednictvím opatrovníka) či další specifické okolnosti daného případu (kupříkladu hrozba psychické újmy nezletilého dítěte ze slyšení před soudem). Míru rozumové a emocionální vyspělosti nezletilého dítěte je totiž nutné posuzovat případ od případu. Nelze ani vyloučit, že schopnost vyjádřit se ke svému budoucímu výchovnému uspořádání bude, s ohledem na tuto vyspělost, dána i u dítěte mladšího. Věk dvanácti let nicméně představuje nejzazší možnou hranici, kdy už dítě je schopné uceleně prezentovat bez větší újmy svůj názor před soudem.⁷

Zásadním judikátem Ústavního soudu, který přinesl novou optiku na úpravu péče rodičů o nezletilé děti a bývá často odbornou i laickou veřejností ve vztahu ke střídavé péči označován za „přelomový“ se stal nálezn. Ústavního soudu ze dne 26. 5. 2014, sp. zn. I. ÚS 2482/13, ve kterém Ústavní soud judikoval, že: „*nejlepším zájmem dítěte je, aby bylo především v péči obou rodičů, a pokud jsou splněny veškeré zákonné podmínky (tj. oba rodiče jsou stejnou měrou schopni a ochotni pečovat o zdraví dětí a o jejich tělesný, citový, rozumový a mravní vývoj a tyto děti mají k oběma rodičům stejně hluboký citový vztah), tak je svěřením dětí do střídavé péče pravidlem, nikoliv výjimkou.*“⁸

Tento nálezn. byl následně hojně citován a doplňován či zpřesňován v dalších obdobných rozhodnutích i nálezech, např. v nálezu sp. zn. I. ÚS 3216/13 ze dne 25. 9. 2014, který stanoví: „*Jsou-li u všech osob, jež o svěřením dítěte do péče jeví upřímný zájem, naplněna stejnou měrou relevantní kritéria, je žádoucí dítě svěřit do společné či střídavé výchovy těchto osob či přijmout opatření, která takový postup v budoucnu umožní. Jen takto jsou zajištěny podmínky pro všestranný rozvoj dítěte a jen takovým postupem*

⁷ Nálezn. sp. zn. II. ÚS 2866/17 ze dne 28. 2. 2018.

⁸ Nálezn. sp. zn. I. ÚS 2482/13 ze dne 26. 5. 2014.

*lze minimalizovat zásah do rodinného života dítěte i o jeho svěření do péče usilujících osob.*⁹

Ústavní soud podpořil presumpci střídavé péče nálezem sp. zn. I. ÚS 1554/14 ze dne 30. 12. 2014, ve kterém uvedl: „pokud oba rodiče projevují o dítě skutečný zájem a chtějí jej mít v péči a zároveň oba naplňují relevantní objektivní kritéria ve zhruba stejné míře, čl. 10 odst. 2 Listiny a čl. 8 Evropské úmluvy ve spojení s čl. 32 odst. 4 Listiny a čl. 3 odst. 1 a čl. 18 odst. 1 Úmluvy o právech dítěte **vytváří presumpci ve prospěch střídavé péče.** Tuto presumpci lze vyvrátit, nicméně jsou k tomu zapotřebí pádné důvody, mající oporu v ochraně nejlepšího zájmu dítěte.“¹⁰

Kritéria vymezená Ústavním soudem při preferenci střídavé péče byla veřejností notně kritizována, neboť při striktním výkladu mohla v zásadě vést k vyloučení aplikace dalších možných forem péče. Proto Ústavní soud své dosavadní závěry korigoval nálezem sp. zn. sp. zn. I. ÚS 1234/15 ze dne 12. 8. 2015, ve kterém uvedl: „Z některých předchozích nálezů Ústavního soudu sice vyplývá, že střídavá péče by měla být pravidlem, ovšem jen za předpokladu, že jsou splněny veškeré zákonné podmínky, tzn. že jsou oba rodiče stejnou měrou schopni a ochotni pečovat o zdraví dětí a o jejich tělesný, citový, rozumový a mravní vývoj, jestliže tyto děti mají k oběma rodičům stejně hluboký citový vztah, a je proto v nejlepší zájmu dítěte. **Tyto zákonné podmínky však nutně nemusí nastat v každém zkoumaném případě, a má-li být rozhodnuto o střídavé péči, musí být jejich existence v řízení jednoznačně prokázána.**“¹¹

Ústavní soud v uvedeném rozhodnutí mj. zpřesnil, že je třeba při určování péče preferovat toho rodiče, který nebude bránit dítěti v kontaktu s jemu blízkými osobami (sourozenci a dalšími členy domácnosti), jakož i, že nelze slepě přejímat znalecká doporučení formy péče, neboť jde výlučně o otázku právní, ke které se může vyjadřovat toliko soud. K tomuto viz např. rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 1894/17 ze dne 18. 7. 2017, ve kterém se uvádí: „K rozhodnutí v rozporu se závěry znaleckého posudku Ústavní soud uvádí, že znalec je oprávněn se vyjadřovat pouze k odborným skutkovým otázkám – právní hodnocení skutkového stavu přísluší výlučně soudu. Přitom naplnění podmínek pro nařízení střídavé péče je otázka právní, **proto doporučení nalkyně o vhodnosti střídavé péče není pro soud závazné.**“

Rovněž v nálezu sp. zn. II. ÚS 2224/14 ze dne 9. 12. 2014 Ústavní soud zjemnil své předchozí závěry vztahující se ke kritériím střídavé péče uvedením: „v případě soudních rozhodnutí v tak individualizovaných věcech, jakými jsou spory o úpravu výchovných poměrů nezletilých dětí, lze stěží hovořit o precedenční závaznosti jejich závěrů, tím méně je možné vymezit obecná kritéria, jejichž naplnění pak vždy, bez ohledu na konkrétní okolnosti projednávaného případu, nutně musí vést k uložení vybraného výchovného opatření. Za taková nelze považovat ani výše předestřená ústavněprávní kritéria a požadavky pro svěřování dětí do péče, neboť ta představují toliko referenční kritéria, jež musí obecný soud rozhodující o svěření nezletilého dítěte do péče vždy vzít

⁹ Nález sp. zn. I. ÚS 3216/13 ze dne 25. 9. 2014.

¹⁰ Nález sp. zn. I. ÚS 1554/14 ze dne 30. 12. 2014.

¹¹ Nález sp. zn. I. ÚS 1234/15 ze dne 12. 8. 2015.

*do úvahy a jejich naplnění zkoumat s ohledem na konkrétní okolnosti daného individuálního případu.*¹²

Ani splnění veškerých výše uvedených kritérií však automaticky neznamená, a ani nemůže znamenat, že střídavá péče bude nařízena, jak uvedl Ústavní soud ve svém rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 773/18 ze dne 31. 8. 2018.¹³

Jelikož základním pravidlem při určování péče o dítě je jeho prvořadý zájem, důvodem pro vyloučení střídavé péče může být negativní vztah dítěte k přítelkyni, příteli, manželce či manželovi jednoho z rodičů. Tento negativní vztah bude překážkou střídavé péče jen tehdy, je-li setrvalý a intenzivní, není-li výsledkem manipulace s dítětem, ale výsledkem dlouhodobého vnímání dítěte, a přinesla-li by střídavá péče negativní důsledek, že by se děti pravidelně setkávaly s osobou, k níž mají hluboký záporný vztah. Toto hledisko se neuplatní, pokud rodič dokáže zajistit takový průběh střídavé péče, při kterém děti nepřijdou do pravidelného kontaktu s osobou, k níž mají negativní vztah.¹⁴

V nálezu sp. zn. IV. ÚS 2611/20 ze dne 22. 12. 2020 Ústavní soud uvedl, že svěřením dítěte do střídavé péče za situace, kdy oba rodiče naplňují ústavním soudem vymezená ústavněprávní kritéria zhruba stejnou měrou, není nutně vždy automatickým řešením, neboť obecné soudy jsou povinny vzít v potaz i další relevantní kritéria, vyžadují-li to specifické okolnosti případu, která s ohledem na povinnost respektovat a hájit nejlepší zájem nezletilého dítěte brání jeho svěřením do střídavé péče, a tedy vyvracejí onu presumpci ve prospěch střídavé péče. Jde např. o situace, v nichž by vzhledem ke specifickému zdravotnímu či psychickému stavu dítěte střídavá péče pro dítě představovala nepřiměřenou zátěž (např. je-li dotčené dítě emočně labilní, je vysoce fixováno pouze na jednoho z rodičů, vyžaduje speciální a intenzivnější péči či pozornost, trpí poruchou autistického spektra apod.). Stejně tak lze uvažovat ve výjimečných případech o nesvěřením dítěte do střídavé péče tehdy, kdy rodiče, již jinak naplňují relevantní kritéria ve zhruba stejné míře, žijí ve velké vzdálenosti od sebe, a to zejména, kdy by tato velká vzdálenost mohla zásadním způsobem narušit školní docházku dítěte či jeho rozvoj prostřednictvím mimoškolních aktivit nebo rozmělnit jeho vazby v daném sociálním prostředí.¹⁵

Ústavní soud v rámci své rozhodovací praxe řešil i otázku nekomunikace rodičů jako překážku střídavé péči a uzavřel, že ve výjimečných případech může být nevhodná komunikace mezi rodiči důvodem bránícím svěřením dítěte do střídavé péče. Nevhodnou komunikaci mezi rodiči je však nutné odlišit od nesouhlasu jednoho rodiče se střídavou péčí, který přípustným důvodem není. Stejně tak legitimním důvodem pro odepření střídavé péče nemůže být ochrana práv druhého rodiče, neboť ten žádné silnější právo k péči o děti nemá. Pouhá absence komunikace mezi rodiči či její zhoršená kvalita nemůže vést k vyloučení střídavé výchovy, neboť v takovém případě by se jednalo v podstatě o ústupek vzájemné rivalitě rodičů, která jen sleduje „boj o dítě“, případně trýznění druhého rodiče prostřednictvím dítěte. Vyloučením střídavé péče pouze na zá-

¹² Nález sp. zn. II. ÚS 2224/14 ze dne 9. 12. 2014.

¹³ Nález sp. zn. IV. ÚS 773/18, ze dne 31. 8. 2018.

¹⁴ Nález sp. zn. III. ÚS 2396/19 ze dne 29. 10. 2019.

¹⁵ Nález sp. zn. IV. ÚS 2611/20 ze dne 22. 12. 2020.

kladě nevhodné komunikace by se otevíral prostor ke zneužití postavení rodiče, který měl doposud dítě svěřeno do péče.¹⁶

S určením formy péče je spojeno též určení výživného. Pro určení rozsahu výživného jsou rozhodné odůvodněné potřeby dítěte a jeho majetkové poměry, jakož i schopnosti, možnosti a majetkové poměry povinného rodiče.¹⁷ Životní úroveň dítěte má být zásadně shodná s životní úrovní rodičů. Toto hledisko předchází hledisku odůvodněných potřeb dítěte.¹⁸ Podle současné právní úpravy se nebere zřetel toliko na odůvodněné potřeby dítěte, ale i na životní úroveň povinného rodiče.¹⁹ V případě, že si může povinný rodič uplatnit na dítě, na které hradí výživné, daňové zvýhodnění, nemusí to být v jeho rozpočtu zanedbatelná položka, a proto se nelze divit, že mezi rodiči často dochází ke sporům o její uplatnění.

2. UPLATNĚNÍ DAŇOVÉHO ZVÝHODNĚNÍ NA DÍTĚ PŘI STRÍDAVÉ PĚČI

Jak je ze shora uvedeného výběru soudní judikatury patrné, střídavá péče je velmi aktuální otázkou, byť statisticky stále převládá svěřování dítěte do péče jednoho rodiče. Nicméně institut střídavé péče je opatrovníckými soudy v rostoucí míře využíván a lze očekávat, že v budoucnu bude spíše narůstat. Péče rodičů o děti a s tím spojená právní úprava se netýká pouze soukromého práva, jak by se mohlo na první pohled jevit, nýbrž má i přesah do práva veřejného, zejména v daňové oblasti.

Daňové zvýhodnění z teoretického hlediska náleží mezi ostatní konstrukční prvky týkající se samotné daně. Jedná se o prvek, který snižuje výši daně.²⁰

Zákon o daních z příjmů,²¹ ve znění pozdějších předpisů v ustanovení § 35c umožňuje rodiči, se kterým žije vyživované dítě ve společné hospodářící domácnosti, uplatnit nárok na daňové zvýhodnění, který není z hlediska jeho výše zanedbatelný. Podle platné právní úpravy si může poplatník vyživující dítě ve společné hospodářící domácnosti na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor uplatnit daňové zvýhodnění ve výši 15 204 Kč na jedno dítě, ve výši 22 320 Kč na druhé dítě a ve výši 27 840 Kč na třetí a každé další dítě, pokud neuplatňuje daňové zvýhodnění v souvislosti s investiční pobídkou. Jedná-li se o dítě, kterému je přiznán nárok na průkaz ZTP/P, zvyšuje se na ně částka daňového zvýhodnění dokonce na dvojnásobek.

Zákon o daních z příjmů považuje za vyživované dítě vlastní, osvojení, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě, které přestalo být u tohoto poplatníka z důvodu nabytí plné svéprávnosti nebo zletilosti v pěstounské péči, dítě druhého z manželů, vlastního vnuka nebo vnuka druhého z manželů, pokud jeho rodiče nemají dostatečné příjmy,

¹⁶ Nález sp. zn. I. ÚS 1551/14 ze dne 30. 12. 2014.

¹⁷ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 915.

¹⁸ Tamtéž, § 913.

¹⁹ NOVOTNÝ, P. – IVIČIČOVÁ, J. – SYRŮČKOVÁ, I. – VONDRÁČKOVÁ, P. *Nový občanský zákoník: rodinné právo*. Praha: GRADA Publishing, 2014, s. 81.

²⁰ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 162.

²¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

z nichž by mohli daňové zvýhodnění uplatnit. Z uvedeného je patrné, že zákon o daních z příjmů diskriminuje nesezdané poplatníky (druh–družka), kdy druh si na rozdíl od manžela nemůže uplatnit daňové zvýhodnění na dítě družky. Daňové zvýhodnění je možné uplatnit na dítě, pokud je:

- a) nezletilým dítětem,
- b) zletilým dítětem až do dovršení věku 26 let, jestliže mu není přiznán invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně a
 1. soustavně se připravuje na budoucí povolání;
 2. nemůže se soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc nebo úraz, nebo
 3. z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost.

Podmínkou, aby si rodič mohl uplatnit daňové zvýhodnění na dítě, je, že musí dosahovat příjmy ze závislé činnosti nebo ze samostatné činnosti alespoň ve výši šestinásobku minimální měsíční mzdy (pro rok 2022 musí příjmy rodiče překročit částku ve výši 97 200 Kč).

Další významnou podmínkou, která musí být pro uplatnění slevy na dítě splněna, je existence *společně hospodařící domácnosti dítěte a daňového poplatníka*.

Uvedené daňové zvýhodnění se uplatňuje formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu. Uplatnění příslušné alternativy je odvislé od poměru mezi výší daňového zvýhodnění a vypočtenou daní. Je-li vypočtená daň vyšší než daňové zvýhodnění, uplatní se sleva na dani. Pokud je vypočtená daň nulová, představuje celé daňové zvýhodnění daňový bonus, a sleva na dani se tak neuplatní. Je-li vypočtená daň nižší než daňové zvýhodnění, pak se jedná do výše vypočtené daně o slevu na dani a část daňového zvýhodnění převyšující vypočtenou daň představuje daňový bonus. Vyživuje-li poplatník více dětí, pak je daňové zvýhodněn. O pořadí (pozici) vyživovaných dětí pro účely aplikace daňového zvýhodnění rozhoduje poplatník, který daňové zvýhodnění uplatňuje. Je však třeba respektovat pravidlo, že je-li v jedné společně hospodařící domácnosti více vyživovaných dětí, posuzují se pro účely § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů dohromady. To lze interpretovat tak, že v každém kalendářním měsíci číselná řada pro pořadí dětí ve společně hospodařící domácnosti musí začínat číslem 1. Daňové zvýhodnění na společně vyživované děti nemusí uplatňovat pouze jeden z rodičů, nýbrž si mohou vyživované děti pro účely uplatnění daňového zvýhodnění „rozdělit“. Musí však respektovat pravidlo § 35c odst. 9 zákona o daních z příjmů stanovící, že vyživuje-li dítě v jedné společně hospodařící domácnosti více poplatníků, může daňové zvýhodnění uplatnit ve zdaňovacím období nebo v tomtéž kalendářním měsíci zdaňovacího období jen jeden z nich. Současná právní úprava tak neumožňuje rozdělit si daňové zvýhodnění mezi vyživující rodiče poměrně v jednom kalendářním měsíci.

V případě, že rodiče nežijí ve společně hospodařící domácnosti (např. po rozvodu, rozvodu), uplatnění daňového zvýhodnění na dítě náleží pouze rodiči, který s dítětem žije ve společně hospodařící domácnosti.

V souvislosti s uplatněním daňového zvýhodnění na vyživované dítě je zásadní posouzení pojmu „*společně hospodařící domácnost*“. Tento pojem nemá oporu v platném

občanském zákoníku, jak tomu bylo v minulosti, kdy zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, vymezoval ve znění účinném do 31. 12. 2013 v § 115 pojem „domácnost“. Vzhledem k tomu, že nový občanský zákoník²² uvedený pojem nepřevzal, bylo nutné s účinností od 1. 1. 2014 do zákona o daních z příjmů doplnit ustanovení § 21e odst. 4 vymezující pro účely daní z příjmů společně hospodařící domácnost. Společně hospodařící domácnost zákon o daních z příjmů definuje jako **společenství fyzických osob, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby**. Společně hospodařící domácnost mohou v zásadě tvořit jakékoli fyzické osoby bez ohledu na jejich vzájemný rodinný vztah jako osob blízkých. Podstatným znakem je jejich spolužití, které je možné objektivně zohlednit jako *trvalého charakteru a společně podílení se na úhradě nákladů na jejich potřeby*.

Z důvodů absence definice pojmu společně hospodařící domácnost v občanském zákoníku a s ohledem na praxi uplatňování daňového zvýhodnění na děti zejména při aplikaci střídavé péče, vnímala finanční správa potřebu tento pojem blíže objasnit v Pokynu GFŘ D-22²³ k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 6. 2. 2015. Pokyn GFŘ D-22 vychází z premisy, že při rozhodnutí soudu o svěření dítěte do střídavé péče obou rodičů může být dítě z daňového hlediska posuzováno pouze jako příslušník jedné společně hospodařící domácnosti a daňové zvýhodnění může uplatnit každý z rodičů ve zdaňovacím období pouze po dobu, ve které je dítě příslušníkem jeho společně hospodařící domácnosti, tj. po několik kalendářních měsíců.

Z obsahu Pokynu GFŘ D-22 vyplývá správná premisa finanční správy, že se opatrovnícký soud v rozsudku o péči nebude zabývat vymezením, kterému z rodičů vzniká společně hospodařící domácnost. Opatrovnický soud ani na výslovný návrh některého z rodičů nebude určovat, který z rodičů má při stanovení střídavé péče právo uplatnit si daňové zvýhodnění v konkrétním kalendářním měsíci. Opatrovnický soud to nemůže vymežit v petitu rozsudku a nebude tak činit ani v jeho odůvodnění. Je tedy naprosto mylné očekávat od opatrovníckých soudů, že budou suplovat nedostatek právní úpravy v daňových zákonech určování, který z rodičů bude naplňovat podmínky společně hospodařící domácnosti s dítětem. Stejně tak není podle mého názoru možné přenášet na rodiče povinnost se o uplatnění daňového zvýhodnění dohodnout, resp. se domáhat určení společně hospodařící domácnosti opatrovníckým soudem v rámci návrhového řízení o rodičovských neshodách. Jedinou možnou cestou je precizace zákona o daních z příjmů tak, aby odpovídala běžné praxi a společenské poptávce.

Za pozornost stojí, že samotná finanční správa ve svém Pokynu GFŘ D-22 uvádí, že při určení společně hospodařící domácnosti není rozhodné, v jakých časových intervalech se oba rodiče v péči o dítě střídají. Je tedy legitimní otázkou, na základě jakých kritérií by měl opatrovnícký soud určovat, kde dítěti vzniká společně hospodařící domácnost, navíc za situace, kdy budou rodiče realizovat naprosto symetrickou střídavou péči.

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

²³ Generální ředitelství. Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. 6. 2. 2015 [cit. 2022-08-22]. Dostupné na: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf.

Finanční správa tak nesprávně přenáší odpovědnost na rodiče a nutí je k dohodě. Je však zjevné, že pokud se rodiče nejsou schopni dohodnout o základních záležitostech týkajících se jejich dítěte v oblasti péče, kterou musí autoritativně určit soudy, pak nelze očekávat jejich dohodu v dalších záležitostech, byť při uplatnění daňového zvýhodnění mohou být motivováni získáním finanční úlevy. Uvedený daňový pokyn je vnitřně rozporuplný. Daňový pokyn tvrdí, že daňové zvýhodnění na dítě svěřené do střídavé péče rodičů si může rodič uplatnit ve zdaňovacím období pouze po dobu, ve které je dítě příslušníkem jeho společně hospodařící domácnosti, tj. po několik kalendářních měsíců. Tímto výrokem finanční správa připouští, že dítě může být při aplikaci střídavé péče příslušníkem několika společně hospodařících domácností. V rozporu s touto premisou finanční správa v Pokynu GŘ D-22 výslovně uvádí, že „osoba (dítě) může být ale příslušníkem pouze jedné společně hospodařící domácnosti“. Tento závěr je nepochybně neodůvodnitelný a chybný. Mají-li rodiče srovnatelné podmínky, pečují-li o dítě ve srovnatelném měřítku, uhrazují-li srovnatelné náklady, má-li pobyt dítěte v jejich domácnosti znaky trvalosti, pak závěr, že jen u jednoho z rodičů je založena společně hospodařící domácnost, je fakticky vadný a nemá oporu v žádném právním předpise.

K tomuto závěru naštěstí dospěla po určitých peripetiích i soudní judikatura. Danou problematikou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku NSS č. j. 8 Afs 155/2019-46 ze dne 27. 7. 2021, jakož i Krajský soud v Praze v rozsudku č. j. 51 Af 3/2020-55 ze dne 27. 7. 2022, byť oba rozsudky nelze považovat za zcela objasňující spornou problematiku. Jejich přínosem však je, že apelují na změnu právní úpravy daně z příjmů.

Souzené případy se týkaly shodné problematiky, kdy nezletilá dcera stěžovatele byla svěřena rozhodnutím soudu do péče matky a stěžovatel, který tvrdil, že s ní dcera žije ve společně hospodařící domácnosti, uplatnil na ni daňové zvýhodnění, které mu finanční správa neuznala. Rozsudek Nejvyššího správního soudu na základě řady výkladových metod (jazykového výkladu, historického výkladu, systematického výkladu) dal za pravdu finanční správě, že dítě může být členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti. Nejvyšší správní soud připustil, že jazykový výklad zákona o daních z příjmů sice připouští opak, avšak historický a teologický výklad jej vede k jinému závěru. Nejvyšší správní soudu svůj závěr o jedné společně hospodařící domácnosti, který nepokládám za správný, opřel o to, že účelem daňové výhody je, aby ji uplatil pouze jeden z rodičů, bez ohledu na to, zda rodiče spolu žijí nebo nežijí ve společné domácnosti.

Nejvyšší správní soud zdůraznil, že účelem daňového zvýhodnění je primárně daňově podporovat rodinu s dětmi jako celek, a to poskytnutím daňového zvýhodnění jednomu z poplatníků. Pokud se však rodina rozpadne, pak není odůvodnitelné, aby rodiče (či některý z nich) ztratili právo na čerpání daňové úlevy za určitých podmínek, neboť to by znamenalo diskriminaci neúplných rodin, což jistě nebylo cílem zákonodárce. Nejvyššímu správnímu soudu je nutné dát za pravdu, že daňové zvýhodnění na dítě není možné duplikovat, tzn. že si stejnou částku za stejný kalendářní měsíc nemohou uplatnit oba rodiče, neboť by to bylo v rozporu s účelem ustanovení § 35c odst. 9 zákona o daních z příjmů, který zakazuje, aby si daňové zvýhodnění na vyživované dítě v jedné společně hospodařící domácnosti uplatnilo v tomtéž kalendářním měsíci zdaňovacího období více poplatníků.

Nejvyšší správní soud se při výkladu pojmu společně hospodařící domácnost podle mého názoru příliš úzce koncentroval na podstatu sporu, kdy sledoval dodržení pravidla, podle kterého může daňové výhody uplatnit vždy pouze jeden z rodičů bez ohledu na to, zda rodiče spolu žijí nebo nežijí ve společně hospodařící domácnosti. V důsledku tohoto úzkého zaměření Nejvyššímu správnímu soudu unikly širší, významné souvislosti. O povinnosti neduplikovat daňové zvýhodnění u společně nežijících rodičů přitom není žádné polemiky, avšak za nesprávný považují závěr Nejvyššího správního soudu, že vyživované dítě může být členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti.

Nejvyšší správní soud přitom sám nevyločil, že podle jiných zákonů může být pojem (společně hospodařící) domácnosti vykládán jinak (např. ve smyslu § 15a odst. 1 písm. b) zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, ve znění účinném do 17. 12. 2015, v rozsudku NSS ze dne 31. 1. 2019, č. j. 10 Azs 178/2018-37, č. 3869/2019 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud zdůraznil, že mohou nastat různé životní situace, ve kterých fakticky může být fyzická osoba členy více domácností. Je-li tomu tak, pak není důvodné popírat existenci více společně hospodařících domácností pro daňové účely, ale je potřebné se zaměřit na precizaci právní úpravy, která nereflexuje uplatňování daňového zvýhodnění na vyživované děti při střídavé péči.

Nejvyšší správní soud v závěru předmětného rozsudku připustil, že dítě ve střídavé péči rodičů bude žít v obou jejich domácnostech a je na rodičích samotných, aby určili, které společně hospodařící domácnosti je dítě členem pro účely zákona o daních z příjmů, a tedy který z rodičů bude uplatňovat daňové úlevy. Nejvyšší správní soud uvedl, že v případě sporu rodičů bude na správci daně, aby určil, se kterým rodičem dítě tráví objektivně více času, případně pokud tráví čas stejně, ve které domácnosti jsou více naplněny její další znaky. Nejvyšší správní soud připustil, že mohou nastat situace, kdy bude velmi obtížné spor mezi rodiči rozhodnout, a proto doporučil, aby zákonodárce upravil pro neúplné rodiny zvláštní pravidla pro uplatnění těchto daňových zvýhodnění.²⁴

Názor Nejvyššího správního soudu, že uplatnění daňového zvýhodnění je právem, a nikoli povinností, a že je tedy na rodičích samotných, zdali se domluví nebo nechají slevu propadnout, nepokládám za patřičný. Rovněž nepovažuji za ekonomicky a administrativně vhodné zatěžovat finanční správu rozhodováním a posuzováním kvantitativně každého z rodičů. Nejvyšší správní soud si je zjevně vědom potřeby precizace právní úpravy pro neúplné rodiny, neboť není možné přenášet odpovědnost na rodiče, kteří si daný typ péče určený opatrovnickým soudem v řadě případů nezvolili a musí se mu přizpůsobit. Podle mého názoru není možné nedostatečnou právní úpravou diskriminovat neúplné rodiny a již vůbec není přípustné přenášet deficit jednoznačně stanovených pravidel pro uplatnění daňového zvýhodnění při střídavé péči na rodiče (požadovat po nich, aby se dohodli) či na opatrovnické soudy rozhodující v civilních věcech. Vymezení podmínek pro uplatnění daňového zvýhodnění na dítě při střídavé péči je jednoznačně úkolem veřejného, a nikoli soukromého práva.

Problematikou společně hospodařící domácnosti se opakovaně zabýval i Krajský soud v Praze ve svém rozsudku č. j. 51 Af 3/2020 ze dne 23. 7. 2021, ve kterém již korigoval své dosavadní závěry a naštěstí připustil, že i v daňové věci **může být jedna**

²⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 155/2019-46 ze dne 27. 7. 2021.

osoba trvale členem více společně hospodařících domácností. Krajský soud v Praze v odůvodnění svého rozsudku zdůraznil, že na společně hospodařící domácnost je třeba pohlížet jako na faktický stav soužití více osob, které společně vytvářejí hospodářskou entitu *sui generis*.²⁵ Krajský soud v Praze připustil, že jedna osoba může být trvale členem více takových hospodářských jednotek. Tak tomu bude typicky v situaci, dojde-li ke svěřeni dítěte do společné nebo střídavé péče obou rodičů, ale též v situaci, dojde-li ke svěřeni dítěte do výlučné péče jednoho z rodičů, avšak druhému rodiči je upraven rozšířený styk, jak tomu bylo v řešené věci. Krajský soud v Praze šel se svými úvahami o možnosti uplatnění daňového zvýhodnění dokonce tak daleko, že připustil, aby daňové zvýhodnění uplatňoval i rodič, který nemá vyživované dítě svěřeno do výlučné péče, je-li prokázáno, že o dítě fakticky pečuje např. v rámci rozšířeného styku. Není tedy vyloučeno, aby dítě bylo členem dvou či více domácností svých odděleně žijících rodičů, podstatné je, aby se nejednalo jen o občasně návštěvy, ale skutečně trvalé soužití, třebaže u jednoho z rodičů v poměru k celkové délce roku po dobu kratší než u rodiče druhého. Ani při existenci dvou (či více) společně hospodařících domácností však není možné, aby daňové zvýhodnění čerpali oba poplatníci za stejné kalendářní měsíce (§ 35c odst. 9 zákona o daních z příjmů).²⁶

Přestože Krajský soud v Praze dospěl k závěru, že závěry finanční správy ohledně existence pouze jedné společně hospodařící domácnosti neobstojí, neboť osoba může být členem více domácností, z hlediska výsledku sporu uzavřel, že jeho závěry nemají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť daňové zvýhodnění nemohou duplicitně po stejnou dobu pobírat oba rodiče. S tímto závěrem se lze samozřejmě plně ztotožnit.

ZÁVĚR

Nyní zbývá odpovědět na otázku, zdali je správný názor uváděný některými soudy, že se v zásadě stírá rozdíl mezi střídavou péčí a rozšířeným stykem. Nejenže je rozdíl zjevný již v povaze péče samotné, kdy střídavá péče je povinností pečujícího rodiče, kdežto styk je pouze jeho právem, které nemusí využít, významné mohou být i finanční dopady v podobě práva uplatnit si daňové zvýhodnění na dítě. U výlučné péče jednoho z rodičů zatím není významného sporu o tom, že je u tohoto rodiče dána společně hospodařící domácnost, byť Krajský soud v Praze v uvedeném judikátu naznačuje, že i u rozšířené péče by mohlo být uvažováno o více společně hospodařících domácnostech. U střídavé péče zatím finanční správa, a potažmo justice přenášejí odpovědnost na rodiče, které nutí k přijetí konsensu. V případě, že se rodiče nedohodnou, může to v konečném důsledku znamenat, že si daňové zvýhodnění neuplatní žádný z nich. Výše daňového zvýhodnění může být pro určitou skupinu rodičů významná

²⁵ Srov. PSUTKA, J. § 698. In: HRUŠÁKOVÁ, M. a kol. *Občanský zákoník. II, Rodinné právo (§ 655–975)*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 100; srov. též usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 26 Cdo 1470/2004 ze dne 5. 8. 2005; rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 2026/2011 ze dne 19. 2. 2013; a usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 1325/2017 ze dne 7. 6. 2017.

²⁶ Rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 51 Af 3/2020-55 ze dne 27. 7. 2022.

a nemožnost jejího uplatnění pro nedohodu s druhým rodičem může materiálně dopadnout na dítě. Finanční správa nutí rodiče, aby žádali opatrovnický soud o nahrazení projevu vůle druhého rodiče v rámci sporu o rodičovských neshodách (tedy určení, kde se nachází společně hospodařící domácnost). To samo o sobě nese rodiči – navrhovatelé, který ve většině případů spíše nebude právně erudován, náklady na právní zastoupení. Daný postup tak opětovně finančně dopadne na životní úroveň nezletilého dítěte. Neochota rodiče k dohodě může být též pokračováním rodičovského konfliktu a může být motivována snahou druhého rodiče poškodit. Tomu by nemělo právo přiznávat oporu.

Podle mého názoru je namístě novelizovat zákon o dani z příjmů a doplnit do něj variantu uplatnění daňového zvýhodnění na dítě, které nesdílí s rodičem pouze jednu společně hospodařící domácnost, nýbrž se nachází ve více společně hospodařících domácnostech. Pravidlo by mělo být co nejjednodušší, aby nezatěžovalo rodiče, kteří spolu mnohdy ani při aplikaci střídavé péče nejsou schopni racionálně komunikovat, ale ani finanční správu posuzováním různých hledisek (např. kvantita péče) či justici. Stanovení střídavé péče bývá často komplikované a zejména u malých dětí bývá péče upravena např. i po dvou dnech. Kvantifikace péče tak může být poměrně složitá a není vyloučeno, že by se musela posuzovat nikoli jen na dny, ale i na hodiny. Kdo nezažil opatrovnické spory, nedokáže si představit, že v rámci nich rodiče řeší i hodinu, o kterou jsou zkráceni v porovnání s druhým rodičem na kontaktu s dítětem. Přijaté pravidlo by tedy mělo vyloučit vznik sporů a zjednodušit posuzování oprávněnosti nároku na daňové zvýhodnění daným rodičem. Je nepochybné, že nikdy nemůže být dosaženo absolutní spravedlnosti, na což poukazuje i Nejvyšší správní soud.

Osobně bych pro zjednodušení navrhovala, aby bylo i nadále reflektováno, že pokud má rodič soudně určenou výlučnou péči, nachází se dítě v jeho společně hospodařící domácnosti, a má tedy právo si plně uplatňovat daňové zvýhodnění. Lze namítnout, že při rozšířeném styku, který je v současné době u opatrovnických soudců velmi populární, se nerezidentní rodič o dítě stará téměř stejnou dobu jako druhý rodič a nad rámec určeného výživného na dítě hradí náklady spojené s jeho péčí v průběhu realizace styku. Je třeba přiznat, že opatrovnické soudy při stanovení výživného nerezidentnímu rodiči ne vždy důsledně promítnou rozsah jeho styku s dítětem do výše výživného, což bývá odůvodňováno právě tím, že styk s dítětem není povinností a nerezidentní rodič jej nemusí využít. Za úvahu stojí nepodcenit nejen tuto otázku, ale právě s ohledem na nemožnost uplatnění daňového zvýhodnění nerezidentním rodičem by mohly být opatrovnické soudy vedeny k tomu, aby tuto daňovou konsekvenci zohlednily i ve výši stanoveného výživného na dítě.

Při stanovení střídavé péče je pak třeba uvážit, zdali bude pro účely možnosti uplatnění daňového zvýhodnění bráno v potaz hledisko kvantita realizované péče rodičem či jiné hledisko. Přikláním se k názoru, že je zatěžující přepočítávat rozsah péče realizované každým z rodičů a že by bylo řešením určit, že každý z rodičů má právo na 50 % z celkové výše daňového zvýhodnění na dítě. V této souvislosti nelze odhlédnout od toho, že střídavá péče nemusí být realizována po celý kalendářní rok, ale pouze po jeho část. Proto stojí za úvahu stanovit výjimku, že si rodiče realizující střídavou péči mohou uplatnit daňové zvýhodnění na dítě ve výši 50 % za každý kalendářní měsíc, počínaje měsícem, ve kterém nabude právní moci rozsudek o svěřeni dítěte do střídavé

péče. Taková právní úprava by dávala i potřebný podklad mzdové účtárně poplatníka k uplatnění části měsíčního daňového zvýhodnění.

Jsem si vědoma, že nejen občanský zákoník, ale i zákon o dani z příjmů preferuje rodiny v uzavřeném manželství a méně již myslí na nesezdané páry, kterých však v rámci společenského trendu výrazně přibývá. Při novelizaci zákona o daních z příjmů by proto nemělo být opomenuto ani odstranění diskriminace pro nesezdané rodiče a umožnit jim například, aby si daňové zvýhodnění na vyživované dítě mohl uplatnit i druh–družka. S ohledem na společenský vývoj a judikaturu Soudního dvora Evropské unie bude pro budoucnost neudržitelné opomenout i stejnopohlavní páry, které jsou zapsány v rodném listu dítěte jako jeho rodiče.

Návrhů pro řešení dané problematiky může být celá řada, ale v každém případě je namístě, aby se finanční správa touto záležitostí začala relevantně zabývat. Rozhodně podle mého názoru není vhodné nechat deficit právní úpravy bez povšimnutí, resp. jej přenechat k rozhodování soudů v každém jednotlivém případě, neboť v důsledku toho by docházelo k zátěži nejen poplatníků (rodičů dítěte) zejména po stránce emoční, ale i finanční správy a justice po stránce materiální. Podle mě je nepřijatelné přenášet odpovědnost za vymezení institutů veřejného práva do sféry práva soukromého.

JUDr. Pavlína Vondráčková, Ph.D.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
vondrack@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0001-8871-3977

VARIA

PŘECHOD SMLUVNÍCH ZÁVAZKŮ PŘI PŘEVODU ZÁVODU

VÍT ŠVESTKA

Abstract: **Transfer of Contractual Obligations by the Transfer of Enterprise**

This paper aims to research the mandatory transfer of contractual obligations under the institute of the transfer of enterprise (or its part) under the Czech law. The transfer of business enterprises was reintroduced in the Czech law in more than 30 years ago, however to this day, the case law has not been united regarding the transfer of contractual rights and obligations. The author tries to conduct research by solving two case studies relating to the statutory guarantee of the transferor for the transferred debts. The first case study relates to the question, whether the transferor guarantees fulfilment of debts under specified framework agreements, provided the creditor has not consented to the transfer of the enterprise. In case of first study, the author succeeded to find solution under the current case law of the Czech Supreme Court. The aim of the second case study is to answer the question of “shared agreements” in case of the transfer of part of business enterprise, in particular whether there are any principles of determination which rights and obligations under shared agreement are subject of the transfer. According to the Czech Civil Code, the same principles as in case of the transfer of a whole enterprise should also be applied to the transfer of part of an enterprise, however there is no statutory nor doctrinal support on how to proceed in case of shared agreements. Although the current doctrine and case law provide no specific principles regarding which rights and obligations are transferred along with the part enterprise, the author provides an approach based on logical and teleological interpretation of the principles of enterprise transfer. The most preferred variant is to split the respective contractual rights and obligations, and if not possible, the rights and obligations should follow the legal fate of the part of enterprise to which they relate more closely.

Keywords: transfer of enterprise; framework agreements; shared agreements; part of enterprise; guarantee of seller

Klíčová slova: převod závodu; rámcové smlouvy; sdílené smlouvy; část závodu; ručení prodávajícího

DOI: 10.14712/23366478.2022.52

1. ÚVOD A METODOLOGIE

V oblasti přechodu jednotlivých pohledávek a dluhů při převodu závodu existuje v českém právním prostředí poměrně uspokojivá doktrína zabývající se dispozi-

tivností zákonných ustanovení,¹ nicméně dostatečná pozornost nebyla dosud věnována přechodu smluvních vztahů jako uceleného souboru práv a povinností. Ambicí tohoto článku je najít praktické řešení dvou modelových případových studií týkajících se přechodu práv a povinností ze smluv při převodu závodu.

Vedle samotného řešení těchto případových studií je však smyslem tohoto příspěvku zodpovězení otázky, zda se na přechod smluvních závazků uplatní určité zvláštní přístupy dané specifickou povahou smluvních vztahů jako ucelených souborů vzájemných práv a povinností. Za tímto účelem byly případové studie vybrány tak, aby na demonstraci praktických případů zvolených s ohledem na jejich složitost (*difficult cases*) umožňovaly zobecnění poznatků ohledně smluvního transferu v rámci převodu závodu.² Uvedený postup nicméně nepopírá, že zde mohou nastat i mnohé další situace, které napomohou zobecnit poznatky ohledně přechodu smluvních závazků.

První z těchto případových studií spočívá v převodu závodu společně s rámcovými smlouvami, u nichž převodce závodu po určitou dobu garantuje druhé straně splnění minimálního ročního objemu dodávek anebo splnění dodávek v nepřekročitelném časovém rámci (například v provozech *just-in-time*). Konkrétní výzkumná otázka pak tkví v tom, zda v případě neudělení souhlasu věřitele ručí převodce v plném rozsahu i za splnění takovýchto konkrétních povinností sjednaných rámcovou smlouvou.

Druhá případová studie se pak zabývá převodem pouze části závodu, ke které existují smluvní závazkové vztahy vztahující se jak k převáděné, tak k nepřeváděné části závodu. Jako příklad může posloužit smlouva s dodavatelem součástí, z nichž se následně v různých divizích závodu vyrábějí odlišné výrobky. Výzkumná otázka spočívá v zodpovězení, zda a případně za jakých okolností tato práva a povinnosti vyplývající z takové smlouvy přejdou v rámci převodu závodu a jaké jsou případně možnosti smluvní dispozice stran.

Z hlediska metodologického budou samotnému řešení případových studií předcházet části společné, a to 1) identifikace principů přechodu práv a povinností, 2) zhodnocení dosavadního stavu právní vědy ohledně přechodu smluvních vztahů a 3) srovnání s rakouskou právní úpravou.³

2. PRINCIPY TRANSFERU PRÁV A POVINNOSTÍ PŘI PŘEVODU ZÁVODU

Za účelem řešení konfliktních situací řešených případovými studiemi je nutné se zabývat smyslem zákonné úpravy a principy přechodu práv a povinností při převodu závodu, které nelze zjistit pouhým jazykovým výkladem příslušného zákonného ustanovení. Vymezení principů může napomoci formulovat účel právní úpravy a položit základy teleologického výkladu.

¹ PELIKÁN, R. K přechodu dluhů při prodeji závodu. *Právní rozhledy*. 2020, roč. 28, č. 13–14, s. 457–466.

² KOSAŘ, D. – PETROV, J. Jak vybrat „případy“ do případové studie a pracovat s nimi v právu: poznatky z výzkumu na pomezí práva a politologie. *Jurisprudence*. 2016, roč. XXV, č. 6, s. 21–30.

³ Ustanovení § 1409 ABGB bylo pramenem prvorepublikové právní úpravy převzetí dluhů při prodeji závodu, ale rovněž posloužilo jako inspirace pro úpravu převodu podniku v obchodním zákoníku – PELIKÁNOVÁ, I. Problém převodu a přechodu práv. *Právní rozhledy*. 2001, roč. 9, č. 4, s. 141–151.

Úprava převodu závodu je založena na jeho povaze jako věci hromadné sloužící k provozování podnikatelské činnosti podnikatele (§ 502 o. z.). Jednotlivé složky závodu jsou podnikatelem vzájemně uspořádány (organizovány) tak, aby jeho jednotlivé složky vytvářely hodnotu vyšší než pouhou likvidační hodnotu jmění, které tvoří obchodní závod.⁴ Jinými slovy, smysl existence institutu převodu závodu spočívá v zachování kontinuity podnikatelské činnosti, kdy kombinace jednotlivých prvků závodu má zpravidla vyšší hodnotu než pouhá likvidační hodnota jeho jednotlivých částí.

Přestože systematika občanského zákoníku obecně řadí závod mezi věci hromadné,⁵ jeho povaha jako čistě věcněprávního objektu práv a povinností není jednoznačně přijímána.⁶ Zákon totiž závod formuluje jako jmění, které v sobě vedle souboru věcí (aktivních majetkových složek) zahrnuje i dluhy (pasivní majetkové složky), které se za jiných okolností vztahují spíše k určené osobě než k věci.

Právní úprava má sice vyjadřovat převod veškerých součástí závodu *uno actu*, nicméně ne veškeré dluhy přecházejí společně se závodem. Dle ustanovení § 2177 odst. 1 o. z. jsou převedeny pouze takové dluhy, o kterých nabyvatel věděl nebo vědět mohl, na rozdíl od úpravy v obchodním zákoníku, kdy přecházely dluhy bez ohledu na vědomost nabyvatele. Smyslem uvedeného pravidla je tedy chránit dobrou víru nabyvatele.

Dalším principem stojícím zčásti v opozici vůči principu kontinuity závodu je ochrana práv třetích stran, zejména věřitelů. Převodem závodu dojde fakticky ke změně smluvního partnera, a to na základě zákona a bez nutnosti souhlasu druhé smluvní strany. Zákon však třetí strany chrání před případnými nepříznivými důsledky převodu závodu různými instituty. Primárně se jedná o ručení převodce (není-li udělen souhlas věřitele), informační povinnosti vůči věřitelům a dlužníkům a možnost odporovat převodu závodu v případě zhoršení dobytnosti pohledávek. Všechny tyto instituty mají zajistit, aby nebyla převodem závodu zhoršena faktická pozice věřitelů. Obecně lze přitom princip ochrany věřitelů považovat za princip nadřazený principu smluvní volnosti, zvláště pokud zákon neobsahuje jiné právní instrumenty, které mají zajistit ochranu věřitele.⁷

Ochrana práv třetích osob při převodu závodu se zásadně promítá do výkladové roviny jednotlivých ustanovení o převodu závodu. Z hlediska zkoumané problematiky přechodu smluvních vztahů jde zejména o to, zda si mohou strany bez souhlasu věřitele smluvně vyloučit určitý dluh z převodu závodu. Právní úprava v § 2175 odst. 1 věta druhá o. z. implicitně připouští zahrnutí nebo vyloučení určité majetkové složky z předmětu převodu, jelikož zákonodárce deklaruje, že se o převod závodu jedná i v takovém případě, kdy je z převodu závodu vyloučena některá položka, aniž tím celek ztratí vlastnosti závodu. To ostatně samo vyplývá ze skutečnosti, že podnikatel dle § 502 o. z. může sám rozhodnout, co je, a co není součástí závodu, vždy se však musí jednat o soubor, který bude definicí závodu naplňovat.

Na druhou stranu, právě požadavek ochrany práv třetích osob modifikuje autonomii stran při vymezování přecházejících dluhů. Převážná část doktríny má za to, že ustanovení § 2177 odst. 1 o. z. je v otázce vymezení okruhu dluhů kogentní a strany

⁴ PELIKÁN, c. d.

⁵ Důvodová zpráva označuje závod za „věc hromadnou (*univeritas iuris*), tedy *non subjekt*“.

⁶ PELIKÁN, c. d.

⁷ PELIKÁNOVÁ, c. d.

nemohou bez souhlasu věřitele vymezit odchýlnou dohodou odlišný předmět převodu.⁸ Tento závěr dovodila rovněž i judikatura Nejvyššího soudu 32 Cdo 1513/2011, dle které k přechodu závazků dochází ze zákona bez ohledu na to, zda a jakým způsobem jsou zachyceny v účetní evidenci prodávajícího.⁹ Jediným rozdílem oproti předchozí úpravě je subjektivní limitace přecházejících dluhů tím, že dle nové úpravy na kupujícího nepřecházejí bez výslovného souhlasu věřitele takové dluhy, o kterých nevěděl a ani vědět nemohl.

3. PŘECHOD SMLUV ANEBO PRÁV A POVINNOSTÍ ZE SMLUV?

Právní úprava sice počítá s přechodem celého závodu (nebo jeho části) včetně všech jeho složek, nicméně transferu smluv jako součásti převáděného jmění se výslovně nevěnuje. Určitá zvláštní úprava je obsažena v ustanovení § 2177 o. z. ohledně pohledávek a dluhů. Nabízí se tedy otázka, zda opomenutí zákonodárce stvrzuje, že smluvní závazkové vztahy přejdou společně se závodem bez dalšího anebo zda se mají řídit zvláštní právní úpravou pro pohledávky a dluhy ve smyslu § 2177 odst. 1 o. z.

V této souvislosti zastávám názor, že i na smluvní závazkové vztahy jako takové je nutné uplatnit pravidla přechodu pohledávek a dluhů, jelikož smlouva sama představuje soubor práv a povinností, k nimž se strany zavázaly. Takový závěr vyplývá i z poměrně konstantní judikatury ohledně převodu závodu, která nevěnuje pozornost „přechodu smlouvy“, nýbrž přechodu práv a povinností ze smlouvy.¹⁰

Podobný závěr bychom získali i při srovnání s institutem postoupení smlouvy, který je z hlediska svých důsledků při změně smluvních stran obdobný. Označení „postoupení smlouvy“ z čistě jazykového hlediska umožňuje interpretaci, že předmětem postoupení je „smlouva“ jakožto právní titul, nicméně skutečným předmětem převodu je dle díkce § 1724 odst. 1 o. z. stranami vymezený soubor práv a povinností ze smlouvy nebo její části.¹¹

Na druhou stranu mechanická aplikace pravidla o přechodu jednotlivých práv a povinností bez ohledu na povahu konkrétní převáděné smlouvy by také mohla způsobit rozpory se zásadami, na nichž spočívá úprava převodu závodu. Například pokud na nabyvatele přejdou všechny pohledávky vzniklé na základě smlouvy, ale nepřejdou na něj veškeré smluvní dluhy, pokud o jejich existenci nabyvatel nevěděl a ani si jich nemohl být vědom. Fragmentace smluvních práv a povinností může odporovat účelu smlouvy, kdy se převodem závodu rozšíří na jedné smluvní straně okruh účastníků smlouvy bez ohledu na vůli druhé smluvní strany.

⁸ PELIKÁN, c. d.; TICHÝ, L. in: ŠVESTKA, J. a kol. *Občanský zákoník: komentář. Svazek V (§ 1721 až 2520)*. Praha: Wolters Kluwer, 2014; DOLEŽIL, T. – BREZÁNIOVÁ, J. in: PETROV, J. a kol. *Občanský zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 2352 a 2357.

⁹ Obdobně dále 32 Cdo 4574/2015, 25 Cdo 1047/2009 a 23 Cdo 3019/2009.

¹⁰ Např. 29 Odo 405/2003: „Práva a závazky vyplývající z této smlouvy přecházejí při prodeji podniku z prodávajícího na kupujícího.“

¹¹ DVORÁK, B. in: HULMÁK, M. a kol. *Občanský zákoník V: závazkové právo: obecná část (§ 1721–2054)*. Praha: C. H. Beck, 2014, § 1895.

Oprávněně tak může vyvstat otázka, zda lze ustanovení § 2177 odst. 1 o. z. uplatnit na přechod jakýchkoliv smluvních práv a povinností, anebo zda neexistují odchylky dané povahou smlouvy jako uceleného souboru práv a povinností. Pro účely řešení případových studií se budu níže zabývat tím, jakou pozornost věnuje dosavadní literatura přechodu smluvních vztahů.

Tichý¹² uvádí, že se „*kupující koupí závodu stává i smluvní stranou nájemních, leasingových a pojistných smluv, pokud jejich předmět je nezbytným předpokladem provozu závodu (Pelikánová, § 476, s. 296). Koupí závodu se kupující ocitá ve vztahu ke všem právům a povinnostem spojeným se závodem v právním postavení prodávajícího, a to i ve vztahu k těmto smlouvám (Kopáč, Švestka, s. 119).*“ Z převodu závodu však Tichý současně vylučuje pohledávky ze smluv o účtu a takové pohledávky a dluhy, které nevznikly v souvislosti s provozem závodu.¹³ Tichý a Pelikánová tedy vycházejí z předpokladu, že nejméně u leasingových, nájemních a pojistných smluv souvisejících se závodem dochází v souvislosti s převodem závodu k automatickému vstupu nabyvatele do postavení převodce závodu.

Doležil a Brezániová¹⁴ jsou toho názoru, že dochází k převodu práv a povinností ze smluv spojených s provozem závodu, a dochází tak k právnímu nástupnictví ve smlouvách s poskytovateli energií a nájemních smluv, na kterých se závod nachází, nicméně dále nerozvíjí svůj názor ohledně právního nástupnictví jmenovaných smluv, ani proč by se na ně neměla spíše uplatnit pouze úprava přechodu jednotlivých práv a povinností. Havel¹⁵ a Kindl¹⁶ se pak výslovně věnují pouze zákonné úpravě přechodu pohledávek a dluhů, nikoliv smluv jako celku.

Ani v souvislosti s předchozí právní úpravou obchodního zákoníku nevěnují Pohl¹⁷ ani Plíva¹⁸ zvláštní pozornost smluvním závazkovým vztahům jako celku, oproti jednotlivým právům a povinnostem. Pelikánová¹⁹ však ve vztahu k předchozí úpravě vyslovuje názor, že je nutno rozlišit problém převodu smluv (jakkoli zahrnují i převod práv a závazků) a otázku převodu práv a závazků a že všechna práva a povinnosti, jejichž subjektem je majitel podniku, nejsou součástí podniku. Dále souhlasí s Kopáčem a Švestkou, že současně se závodem přejdou i nájemní, leasingové, úvěrové a pojistné smlouvy, souvisí-li s podnikem.

Výše citovanou komentářovou literaturu lze tedy shrnout tak, že pokud se autoři vyjadřují k přechodu smluv, tak pouze v souvislosti s některými konkrétně jmenovanými smluvními typy, jako jsou nájemní, leasingové, pojistné nebo úvěrové smlouvy. Někteří

¹² TICHÝ, L. – PIPKOVÁ, P. J. – BALARIN, J. *Kupní smlouva v novém občanském zákoníku*. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 455.

¹³ Tamtéž.

¹⁴ DOLEŽIL – BREZÁNIOVÁ, c. d., s. 2352 a 2357.

¹⁵ HAVEL, B. in: HULMÁK, M. a kol. *Občanský zákoník VI: závazkové právo: zvláštní část (§ 2055–3014)*. Praha: C. H. Beck, 2014, § 2177.

¹⁶ KINDL, M. – ROZEHNAL, A. a kol. *Občanský zákoník: praktický komentář*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019, § 2175 a 2177.

¹⁷ POHL, T. in: POKORNÁ, J. a kol. *Obchodní zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, § 476 a 477.

¹⁸ PLÍVA, S. in: ŠTENGLOVÁ, I. – PLÍVA, S. – TOMSA, M. a kol. *Obchodní zákoník*. 13. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, § 476.

¹⁹ PELIKÁNOVÁ, I. a kol. *Komentář k obchodnímu zákoníku. Díl 4, § 409–565*. Praha: Linde, 1997, § 476.

autoři sice zmiňují přechod smluv, ale nečiní mezi ním zvláštní rozdíly oproti přechodu pohledávek a dluhů. Pelikánová pojmenovala v praxi vznikající problém, neposkytla však žádné vodítko, jakým způsobem by se měl přechod smluv řešit oproti přechodu dílčích práv a povinností. Přestože se poznámka Pelikánové vztahovala na předchozí právní úpravu, není důvod si tuto otázku nepoložit i v poměrech právní úpravy současné, kdy je přechod dluhů na nabyvatele limitován vědomostí o těchto dlužích.

4. SROVNÁNÍ S RAKOUSKOU PRÁVNÍ ÚPRAVOU

Srovnání s rakouskou právní úpravou je v poměrech české právní úpravy určitým oknem do historické právní úpravy. Byl to právě obecný zákoník občanský, jímž byla inspirována úprava prodeje podniku podle obchodního zákoníku.²⁰ Na rozdíl od prvorepublikové úpravy však doznala rakouská právní úprava od roku 2005 určité změny.

Stěžejním ustanovením, na němž je založena rakouská úprava (a byla i úprava první republiky), je § 1409 ABGB, dle něhož v případě převzetí jmění nebo podniku nabyvatel společně se zcizitelem odpovídá za dluhy náležející ke jmění nebo podniku, o kterých věděl nebo je musel znát. Jeho odpovědnost však zaniká, pokud na takových dlužích zaplatí více, než kolik činí hodnota převzatého jmění nebo podniku. Jak je patrné, uvedené ustanovení je v zásadě totožné se současným institutem převzetí majetku v § 1893 o. z., který byl do právního řádu opět zaveden se současným občanským zákoníkem, ale uplatnění na převod závodu nebo jeho části je výslovně vyloučeno.

Rakouská úprava převodu závodu nicméně vyžadovala preciznější vymezení pravidel, než bylo obsaženo v ABGB, a tak byla v roce 2005 přijata nová úprava obsažená v § 38 a 39 rakouského podnikatelského zákoníku („UGB“), která se doplnila o podrobnější úpravu přechodu závazků při převodu závodu. Právní úprava UGB výslovně stanoví, že s přechodem provozu závodu přejdou na nabyvatele rovněž i práva a povinnosti vztahující se k závodu, s výjimkou ryze osobnostních právních vztahů prodávajícího.

Rakouský podnikatelský zákoník klade silný důraz na splnění informační povinnosti účastníky převodu. Třetím osobám totiž běží od oznámení tříměsíční lhůta k uplatnění námitky, v jejímž důsledku se mohou domáhat splnění smluvního vztahu prodávajícímu. Rovněž pokud nebyla třetí osoba vůbec informována, anebo může-li stále ještě vznést námitku, může vůči převodci i nabyvateli učinit prohlášení a plnit jen prodávajícímu.

Nabyvatel ručí za splnění jednotlivých povinností, i pokud nepřevzme právní vztahy nebo jednotlivé povinnosti prodávajícího spojené se závodem. Strany si sice mohou ujednat odchylné ujednání, nicméně pouze v případě, že je takový způsob zveřejněn v obchodním rejstříku obvyklým způsobem nebo sdělen třetí osobě prodávajícím nebo kupujícím. Literatura v této souvislosti přitom dovodila, že dobu přesahující jeden měsíc od převodu závodu již nelze považovat za zveřejnění obvyklým způsobem.²¹

²⁰ PELIKÁNOVÁ, *c. d.*

²¹ Rozhodnutí rakouského Nejvyššího soudu ze dne 21. 12. 2011, sp. zn. 6 Ob 242/11y.

Věřiteli však v takovém případě zůstávají zachovány i možnosti ochrany stanovené v § 1409 ABGB.²²

UGB dále limituje ručení prodávajícího pouze na ty závazky, které se stanou splatnými pět let od převodu závodu. Současně se tyto nároky promlčí nejpozději do tří let.

Oproti české právní úpravě tedy rakouská úprava více straní věřitelům v tom ohledu, že vedle ručení převodce zavádí i ručení nabyvatele za dluhy související se závodem, ledaže je učiněno zveřejnění v obchodním rejstříku. Věřitelé jsou také více chráněni možnostmi převodu závodu odporovat a domáhat se plnění vůči věřiteli, aniž by museli prokazovat existenci právní kauzy (oproti § 2181 o. z. podle něhož věřitel musí prokázat zhoršení dobytosti pohledávky).

Rakouská úprava je nicméně výhodná i ve vztahu k prodávajícímu, jelikož limituje dobu, v jejímž rámci prodávající odpovídá za dluhy vztahující se k závodu. Rakouskou úpravu tak lze považovat za vhodnou z hlediska právní jistoty, jelikož prodávajícímu po uplynutí zákonem stanovené doby nehrozí vznesení dřívějších nároků spojených se závodem.

Ve vztahu ke zkoumané problematice je klíčové, že rakouská úprava se výslovně věnuje rovněž převzetí smluvních vztahů, a nikoliv pouze jednotlivých práv a povinností. Je však zapotřebí zmínit, že základní ustanovení, která upravují přechod složek závodu, se výslovně smluvními vztahy nezabývají.²³ Převod smluvních vztahů lze však dovodit z ustanovení § 38 odst. 2 až 4 UGB, které se věnují instrumentům právní ochrany třetích osob v případech, kdy je smluvní vztah převzat nabyvatelem závodu.

5. PRVNÍ PŘÍPADOVÁ STUDIE – ZÁVAZKY Z RÁMCOVÝCH SMLUV

V první případové studii budeme zkoumat situaci převodu závodu, k němuž se vztahují smluvní vztahy vyplývající z rámcových smluv spočívající v garantovaných a závazných limitech smluvního plnění. Konkrétní otázka pak je, zda a případně do jaké míry ručí prodávající za dluhy vyplývající z rámcové smlouvy v případě, že věřitel s převodem závodu nevysloví souhlas.

Pro účely tohoto článku rozumím rámcovou smlouvou takový smluvní vztah, jímž strany zamýšlejí nastavit si pravidla budoucích obchodních vztahů. Vzhledem k provázanosti rámcových smluv s obchodní sférou je problematika přechodu rámcových smluv v rámci převodu závodu velice frekventovaná. V souvislosti s rámcovými smlouvami byla v minulosti hojně řešena otázka, do jaké míry jsou tyto smlouvy samy o sobě závazné a zda se nejedná pouze o jakési nastavení budoucích podmínek dílčích smluv, které do sebe inkorporují podmínky sjednané rámcovou smlouvou. Odpovědi na tuto otázku nakonec přinesla judikatura Nejvyššího soudu ve věci 23 Cdo 4644/2014, která se přiklonila k názoru, že rámcové smlouvy samy o sobě závazné nejsou, a že se stávají závaznými až okamžikem uzavření realizační smlouvy.

²² Rozhodnutí rakouského Nejvyššího soudu ze dne 16. 12. 2013, sp. zn. 6 Ob 160/13t.

²³ Základní ustanovení § 1409 ABGB a § 38 odst. 1 UGB se zabývají pouze režimem přechodu „práv a povinností“, nikoliv smluvních vztahů.

Nejvyšší soud však ve věci 29 Cdo 4463/2011 nevyloučil ani případy, kdy je rámcovou smlouvou sjednána přímo vynutitelná povinnost, jejíž porušení může zakládat odpovědnostní následky: „*Jakkoli se od výše uvedených závěrů Nejvyšší soud nemá důvod odchýlit ani v projednávané věci, nelze přehlédnout, že předmětem řízení je (mimo jiné) požadavek na náhradu škody (ušlého zisku), odůvodněný právě tvrzením žalobkyně, podle něhož žalovaná (její právní předchůdkyně) v rozporu s rámcovou smlouvou, která předpokládala otevírání importních akreditivů do výše 7,400.000,- Kč, nevyhověla příkazům žalobkyně k otevření těchto akreditivů. Pro posouzení otázky, zda žalovaná (její právní předchůdkyně) povinnost plynoucí z rámcové smlouvy vskutku porušila, je tak podstatné, zda jí vznikla podle rámcové smlouvy povinnost uzavřít dílčí smlouvy k otevření toho kterého akreditivu (a na jejich základě následně otevřít akreditivy).*“

V rozhodnutí navazujícím na výše uvedený judikát 29 Cdo 5105/2014 Nejvyšší soud dále judikoval, že samotné označení smlouvy jako „rámcové“ nevyklučuje, aby smlouva upravovala (vedle smluvních podmínek následně uzavíraných realizačních smluv) i povinnost jednoho z účastníků uzavřít na základě žádosti (příkazu) druhého účastníka (následně) realizační smlouvy. Současně se Nejvyšší soud ale neztotožnil se závěrem, že by bylo možné rámcovou smlouvu považovat za smlouvu o smlouvě budoucí, na jejímž základě by bylo možné požadovat uzavření budoucí smlouvy; rámcová smlouva v uvedeném případě totiž nestanovila dobu, ve které měla být dílčí smlouva uzavřena.

Z výše uvedených judikatury lze tedy vyvodit, že zkoumané povinnosti uvedené v rámcových smlouvách sice nezakládají samy o sobě dluhy inkorporované do dílčích smluv, nicméně ve specifických případech jsou způsobilé při jejich porušení založit nárok na náhradu škody. Nejvyšší soud přitom dovedl tuto možnost v případě, že rámcová smlouva stanoví výslovnou povinnost uzavřít určitou dílčí smlouvu při splnění sjednaných podmínek. Zda budou takové podmínky splněny, záleží na konkrétní textaci rámcové smlouvy.

Optikou výše uvedených judikatury bychom tedy byli schopni dovést přímou závaznost povinnosti minimálního ročního objemu dodávek, pokud je takový závazek dostatečně určitě specifikován a zakládá-li rámcová smlouva povinnost smluvní strany k uspokojení objednávky při splnění sjednaných podmínek. Podobně povinnost dodávek *just-in-time* bude v případě porušení způsobilá založit povinnost k náhradě škody nebo splnění smluvních sankcí, bude-li tato povinnost dostatečně určitá a závazek dodání zboží bezpodmínečný.

Na druhou stranu po rekodifikaci občanského práva se již nelze ztotožnit s judikaturou Nejvyššího soudu, že by se nutně nemohlo v případě konkrétní rámcové smlouvy jednat o závazek uzavřít budoucí smlouvu ve smyslu § 1785 o. z. Na rozdíl od předchozí právní úpravy, kdy musela být dle § 289 odst. 1 obch. zák. sjednána doba k uzavření budoucí smlouvy, občanský zákoník již takovouto náležitost nevyžaduje. Neujednají-li si strany lhůtu k uzavření smlouvy, zákon sám dispozitivním ustanovením stanoví jednorozhodnou lhůtu. V takovém případě by zcizitel nepochybně ručil i za případné porušení závazku uzavřít budoucí smlouvu ve stanovené lhůtě, pokud by nebyl udělen věřitelem souhlas s převodem závodu.

V této souvislosti však zbývá zodpovědět otázku, zda by zcizitel ručil současně i za dluhy nabyvatele vyplývající z budoucí dílčí smlouvy uzavřené na základě závazku smlouvy o smlouvě budoucí. Lze identifikovat dvě možnosti výkladu. První možností

argumentace je, že uzavřením budoucí smlouvy zaniká původní převodcův závazek, a tudíž i ručení. Tato možnost však nemusí reflektovat, že druhá strana závazku uzavřít budoucí smlouvu jej uzavírala s úmyslem, že tato budoucí smlouva bude plněna převodcem, který by se takto v důsledku převodu závodu zprostil své povinnosti ručit i za dluhy vzniklé z budoucí smlouvy. Druhou možností výkladu tedy je, že bude převodce ručit i za splnění dluhů z budoucí smlouvy (nebude-li mít výslovný věřitelův souhlas).

Příkláním se k závěru, že převodce odpovídá pouze za splnění povinnosti uzavřít budoucí smlouvu, přestože takový přístup neakcentuje princip ochrany věřitele. Pokud bychom vztáhli ručení rovněž na splnění povinností z budoucí smlouvy, jednalo by se o extenzivní výklad nad rámec ustanovení zákona. Současně by byl převodce závodu přinucen ručit za budoucí smlouvu, jejíž konkrétní smluvní podmínky neměl možnost sám ujednat. Nelze však vyloučit, že by soudy dovodily odpovědnost alespoň za splnění těch povinností budoucí smlouvy, které byly v rámcové smlouvě jednoznačně ujednány, a s jejichž obsahem byl tak převodce jednoznačně srozuměn.

I přesto však zůstává otázkou, zda rámcové smlouvy v obchodním styku mohou být považovány za smlouvy o smlouvě budoucí. Mám za to, že převažující většina rámcových smluv v praxi nenaplní znaky smluv o smlouvě budoucí, jelikož zpravidla obsahují pouze obecné vymezení podmínek, nikoliv však konkrétní obsah budoucí smlouvy. Většina dílčích smluv uzavíraných v obchodním styku by takové náležitosti neobsahovala, jelikož zpravidla není dopředu známo konkrétní množství zboží nebo služeb ani časový rámec objednávek.

5.1 DÍLČÍ ZÁVĚR

Převodce neručí za dluhy z dílčích smluv uzavřených po účinnosti převodu závodu na základě dříve uzavřených rámcových smluv, a to ani v případě, že věřitel neudělil s převodem závodu souhlas. Převodce by dle mého názoru zásadně neručil ani za dluhy vzniklé ze smluv, které byly uzavřeny na základě závazku uzavřít budoucí smlouvu sjednaného v rámcové smlouvě.

Vůči převodci může být nicméně věřitelem uplatněno ručení za případnou odpovědnostní povinnost za nesplnění jiných povinností přímo stanovených v rámcové smlouvě, ledaže věřitel s převzetím dluhu vysloví souhlas. Zejména se může jednat o povinnosti garantovaného minimálního ročního objemu dodávek anebo uzavření budoucí smlouvy, pokud jsou tyto povinnosti stanoveny dostatečně určitě a jsou závazné při splnění stanovených podmínek.

6. DRUHÁ PŘÍPADOVÁ STUDIE – PŘEVOD SDÍLENÝCH SMLUV PŘI PŘEVODU ČÁSTI ZÁVODU

Předmětem druhé případové studie je zodpovězení otázky, jakým způsobem prakticky řešit osud smluv při převodu části závodu v případech, kdy takové smlouvy věcně náležejí jak k převáděné, tak k nepřeváděné části závodu.

Občanský zákoník sice připouští převod samostatné organizační složky, neposkytuje však žádné konkrétní pravidlo, jak přistupovat k majetkovým složkám náležejícím k oběma částem závodu. Pokud by se jednalo o převod jednotlivé věci (a nikoliv pasiva), mohly by strany převodu obdobným užitím § 2175 odst. 1 o. z. položku z prodeje vyloučit. Ze smyslu zákona však vyplývá, že přechod dluhů náležejících k závodu (nebo k jeho určené části) je kogentní a nelze se od něj odchýlit ujednáním stran (viz výše k principům transferu práv a povinností při převodu závodu). Podobně je dle mého názoru nutné pohlížet i na transfer smluvních vztahů, jehož integrální součástí je též přechod dluhů.

Úprava převodu části závodu je založena na § 2183 o. z., dle něhož se mají na převod samostatné organizační složky analogicky uplatnit pravidla pro koupi celého závodu. Pochopitelně analogické užití může znamenat, že některá pravidla bude nutné modifikovat.

Při pohledu do komentářové literatury se její autoři bohužel nezabývají dopodrobna specifickými aspekty, které mohou při převodu části závodu nastat v případě přechodu smluvních vztahů. Tichý²⁴ v souvislosti s obdobným užitím poukazuje zejména na nutnost podrobného vymezení samostatné organizační složky, které by mělo zahrnovat určení, která část závodu se převádí a co je spojeno s touto organizační složkou, resp. s její hospodářskou činností, a to včetně dluhů, pohledávek a personální složky. Tichý dále dovozuje analogickou aplikaci ustanovení § 2176 o. z. ohledně určení ceny závodu z účetnictví, pakliže je pro uvedenou část závodu vedeno. Doležil a Brezániová²⁵ rovněž akcentují nutnost specifikovat konkrétní část závodu a současně dovozují analogickou aplikaci ustanovení § 2176 o. z. Kindl²⁶ ani Havel²⁷ se problematice konkrétních aspektů obdobného užití ustanovení o koupi závodu hlouběji nevěnují. Komentářová literatura tedy rozebírá veskrze podrobně, co doktrína a judikatura ještě považuje za samostatnou organizační složku jako způsobilý předmět převodu části závodu, podstatně méně pozornosti je však věnováno otázce obdobného užití ustanovení o koupi závodu.

Lze shrnout, že pouhá analogie s ustanoveními o koupi celého závodu sama o sobě nepostačuje k tomu, abychom mohli jednoznačně určit právní režim přechodu práv a povinností ze sdílených smluv při převodu části závodu. Zákon přitom nikde nestanoví výkladové východisko, zda v pochybnostech určitá majetková složka přejde, či nikoliv.

Vzhledem k tomu budeme zkoumat různé v úvahu přicházející možnosti právního výkladu a zda, a případně za jakých okolností, budou přípustné. Tyto možné výklady budou vtěleny do výroků, jejichž pravdivost bude následně ověřována, případně bude zkoumáno, za jakých okolností jsou pravdivé:

1. Strany si mohou samy ujednat, zda smluvní práva a povinnosti přejdou.
2. Přejde pouze část smluvních práv a povinností přímo související s převáděnou částí závodu.
3. Převod části závodu nebude vůbec možný.

²⁴ TICHÝ – PIPKOVÁ – BALARIN, *c. d.*, § 2183.

²⁵ DOLEŽIL – BREZÁNIOVÁ, *c. d.*, § 2183.

²⁶ KINDL – ROZEHNAL, *c. d.*, s. 387.

²⁷ HAVEL, *c. d.*, § 2183.

4. Smluvní práva a povinnosti přejdou anebo zůstanou v důsledku užšího vztahu.
5. Smluvní práva a povinnosti zůstanou na prodávajícím.
6. Smluvní práva a povinnosti přejdou na kupujícího.

Účelem testování těchto výroků je jejich následná syntéza a formulace víceargumentového módu, tj. stanovení obsahu právní normy pro různé situace, které mohou přicházet v úvahu.²⁸

6.1 SVOBODA UJEDNAT SI OKRUH PŘECHÁZEJÍCÍCH PRÁV A POVINNOSTÍ

Zda bude účastníkům smlouvy umožněno okruh přecházejících práv a povinností sjednat, spočívá zejména v zodpovězení otázky, jestli se i v případě analogické aplikace úpravy převodu závodu uplatní kogentní omezení smluvní volnosti v § 2177 odst. 1 o. z. Účelem tohoto kogentního omezení je, aby v případě převodu podstatné části jmění nebyl věřitel ošizen o možnost uspokojit své pohledávky vůči zciziteli. Pokud by se zcizitel zbavil podstatné části svého majetku, aniž by věřitelé současně dostali možnost se uspokojit vůči nabyvateli majetku, mohlo by být faktické postavení věřitelů nespravedlivě zhoršeno.

Převod části závodu samozřejmě nemusí v každém případě představovat převod takové části majetku, která by mohla zásadně snížit možnost věřitelů se uspokojit. Pokud bychom však na chvíli připustili, že bude omezení smluvní volnosti kogentní pouze za určitých situací, nutně si musíme položit otázku, od jaké hodnoty části závodu začíná převod představovat takové jmění, aby podmínilo kogentní přechod dluhů. Znamenalo by to snad, že při převodu části jmění odpovídající 40 % hodnoty majetku se neuplatní kogentní povaha omezení smluvní volnosti, ale při převodu 60 % již ano? Pokud bychom však v každém jednotlivém případě rozlišovali, o jakou část jmění se jedná, byli by adresáti právní normy uvrženi do neúnosné právní nejistoty, zda sjednali okruh převáděných práv a povinností platně a zda nezákonně vymezení okruhu přecházejících dluhů nepodmíní neplatnost celého převodu části závodu.²⁹ Mám tedy za to, že je nutné závěr o kogentní povaze přechodu práv a povinností aplikovat za všech okolností bez ohledu na velikost části závodu.

Nebyly tedy identifikovány důvody, proč by mělo být v případě převodu části závodu odhlédnuto od kogentního omezení smluvní volnosti týkající se vymezení dluhů, které mají v rámci závodu přejít.

V této souvislosti se nicméně zciziteli otevírá jiná možnost vyřešit tuto výkladovou nejasnost, a to pokud dokáže svým rozhodnutím vytvořit takovou organizační složku naplňující požadavky hospodářské a funkční samostatnosti (srov. § 503 o. z. o pobočce) tak, aby sdílená smlouva spočívala na zvolené organizační složce. Strany se mohou například rozhodnout převést namísto nižší organizační složky, k níž se sdílená smlouva vztahuje pouze částečně, raději celou divizi, která zahrnuje celou sdílenou smlouvu.

²⁸ KNAPP, V. *Vědecká propedeutika pro právníky*. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2003, s. 150 a násl.

²⁹ V této souvislosti by se mohla nabízet možnost užít analogické užití s pravidly při převzetí majetku ve smyslu § 2183 o. z., která se uplatní v případě, že nabyvatel převezme od zcizitele veškerý majetek nebo jeho poměrně určenou část. Tento institut má však odlišné cíle a právní následky, zejména ochrana věřitele podle institutu převzetí majetku se uplatní, aniž by to nutně znamenalo sankci neplatnosti právního jednání (byť částečnou).

Jedná se nicméně o případ ryze teoretický, jelikož by se strany staly sluhy právní úpravy, namísto aby realizovaly svůj zamýšlený záměr.

6.2 PŘECHOD PRÁV A POVINNOSTÍ POUZE Z ČÁSTI SMLOUVY

Ustanovení § 2183 o. z. hovoří o obdobné aplikaci ustanovení o koupi závodu i na jiné převody částí závodu, přičemž se jedná o možnost analogie primární a zákonem předvídanou. Pokud však tato předvídaná analogie nepostačuje ke spolehlivému určení obsahu právní normy, není ve smyslu § 10 odst. 1 o. z. vyloučena ani analogie s jinými instituty, co do obsahu a účelu posuzovanému právnímu případu nejbližšími.

Pro účely nalezení takového institutu je namístě identifikovat ekonomický smysl převodu částí závodu. Nepochybně se jedná o převod aktivních i pasivních majetkových složek souvisejících s vymezenou částí závodu, které budou jako celek způsobilé k provozování vymezené podnikatelské činnosti. Podobný účel bychom mohli shledat i v případě rozdělení společnosti ve smyslu § 243 a násl. zákona o přeměnách s tím rozdílem, že v souvislosti s rozdělením dochází vedle věcněprávních účinků rovněž i k důsledkům majícím vliv na právní osobnost, zejména rozdělením dochází ke vzniku nových právnických osob anebo ke sloučení s již existujícími právnickými osobami.

I v případě přeměn jsou zúčastněné společnosti postaveny před otázkou, zda mohou smluvní práva a povinnosti „rozdělit“ a převést pouze vymezenou část práv a povinností. Šafránek³⁰ tuto možnost výslovně připouští, a to buď přímo rozdělením smluv jejich nahrazením více smlouvami (se souhlasem druhé strany), anebo pouze částečným přechodem práv a povinností.

Možnost nahradit stávající smlouvu se souhlasem druhé smluvní strany vícero smlouvami je aplikovatelná bez pochyby i na převod části závodu a vyplývá z obecných principů smluvního práva ujednat si se souhlasem druhé strany změnu smlouvy a vyjádřit souhlas věřitele s převzetím dluhů při převodu závodu podle § 2177 odst. 1 o. z. Zajímavá je však především druhá možnost, kterou Šafránek dovozuje, že práva a povinnosti mohou přejít i bez nutnosti souhlasu dalších stran pouze k části smlouvy. Zde je namístě se zamyslet, zda je uvedený přístup aplikovatelný i v případě převodu sdílených smluv při převodu části závodu. Jako kritérium přípustnosti je i zde nutné zohlednit především nástroje ochrany práv třetích stran, které se aplikují v modifikované podobě v obou těchto pojetích.

V případě rozdělení jsou klíčovými instituty ochrany věřitelů zejména křížové ručení podle § 257 a zákaz způsobení úpadku některé z nástupnických společností ve smyslu § 5a zákona o přeměnách. Na rozdíl od rozdělení tedy při převodu části závodu nebude nabyvatel ručit za dluhy spojené s částí závodu, která nebyla předmětem převodu. Mám však za to, že i v případě přechodu dluhů náležejících k převáděné části závodu jsou principy ochrany práv třetích stran srovnatelné s úpravou práv přeměn a věřiteli neposkytují méně ochrany než v případě převodu celého závodu.

³⁰ ŠAFRÁNEK, J. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, § 250.

Dalším z podpůrných argumentů ohledně toho, zda je vůbec částečný převod smluvních práv a povinností právně přípustný, je srovnání s institutem postoupení smlouvy. Postoupení smlouvy totiž umožňuje postoupit také „část smlouvy“, totiž práva a povinnosti z části smlouvy. Samozřejmě bychom mohli argumentovat, že v případě postoupení je jako nástroj ochrany třetí strany požadován souhlas postoupené strany, tohoto cíle je nicméně v případě převodu části závodu alespoň částečně docíleno jinými nástroji na ochranu věřitelů. I tak může však posloužit existence částečného postoupení smlouvy jako demonstrace, že částečný přechod práv a povinností není právu zcela cizí.

Tato možnost není ani v rozporu s ustanovením § 2177 odst. 1 o. z., které pouze stanoví, že se kupující stává věřitelem pohledávek a dlužníkem těch dluhů náležejících k závodu (*analogicky* části závodu), o jejichž existenci věděl nebo aspoň musel vědět. Smlouva představuje soubor vzájemných práv a povinností, a pokud je možné odlišit, která práva a povinnosti náleží k převáděné části závodu, je varianta přechodu pouze těchto práv a povinností (nikoliv celé smlouvy) zcela v souladu s právní úpravou, a částečný přechod pohledávek a dluhů by se měl uplatnit dokonce ze zákona bez ohledu na vůli stran. Přitom lze rovněž soudit, že takový částečný přechod práv a povinností se uplatní, i pokud by mu smlouva bránila například zákazem postoupení nebo jiného přechodu smlouvy.³¹

V praxi pochopitelně může nastat otázka, zda všechny takové sdílené smlouvy mohou být předmětem „částečného přechodu smlouvy“. Mám totiž za to, že aby byl umožněn takový přechod, musí být práva a povinnosti nejen dělitelné, ale především jednotlivá práva a povinnosti musí tvořit samostatné a ucelené soubory práv a povinností, na něž by z hlediska smluvního práva bylo možné nahlížet jako na samostatné smluvní závazky. Pokud bychom například uvažovali prostou nájemní smlouvu k vícero nemovitostem náležejícím k různým částem závodu, pak nutnou podmínkou přechodu práv a povinností z části smlouvy je sjednání nájemného pro každou nemovitost zvlášť. Naopak v případě přechodu práv a povinností ze smlouvy o poskytování vzdálené IT podpory může být dopředu prakticky nezjistitelné, k jaké konkrétní části závodu se takové smluvní plnění vztahuje.

Lze tedy shrnout, že možnost převést práva a povinnosti pouze z části sdílené smlouvy je obecně možná a právním řádem preferovaná. Podmínkou pro uplatnění tohoto přístupu však je, aby byl smluvní závazek dělitelný na vícero samostatných souborů smluvních práv a povinností, které samy o sobě obstojí jako jednotlivé smlouvy.

6.3 PŘEVOD ČÁSTI ZÁVODU NEBUDE VŮBEC MOŽNÝ

Výše jsme dospěli k závěru, že převod části závodu je možný za předpokladu, že lze identifikovat jednotlivá práva a povinnosti vyplývající ze sdílené smlouvy, která náleží k převáděné části závodu. Již nyní můžeme tedy tento výrok částečně falzifikovat. Pro další posouzení budeme zvažovat modifikovaný výrok, že převod části

³¹ V konkrétním případě však přechod práv a povinností může představovat porušení smlouvy (tzv. *Change of control clause*), pro které může postoupená strana smluvní vztah ukončit, případně uplatnit i jiné sankce (DOLEŽIL – BREŽANIOVÁ, c. d., s. 2357).

závodu nebude možný v případě, že práva a povinnosti nebudou dělitelná a přiřaditelná k převáděné části závodu.

Pro otestování výše uvedeného výroku je klíčové nalézt odpověď na otázku, zda nejednoznačný výklad právní normy je způsobilý vyloučit smluvní autonomii ohledně volby zákonem přímo stanoveného smluvního typu. Převod části závodu lze jednoznačně považovat za jednu z modalit kupní smlouvy, kterou je stranám umožněno si svobodně zvolit.³²

Základním účelem institutu převodu závodu je převod veškerých majetkových a jiných složek, které se závodem souvisejí a současně jsou potřebné pro provozování podnikatelské činnosti. Princip ochrany věřitelů a s ním související omezená smluvní autonomie však omezuje možnost bez souhlasu věřitele stanovit konkrétní smlouvy a dluhy, které v souvislosti se závodem přejdou. Strany jsou tak do určité míry vázány zákonnou úpravou a jejich svoboda vyřešit tuto situaci je limitována.

Pokud však strany zamýšlí učinit právní jednání, které zákon výslovně připouští, měl by výklad právní normy v co největší možné míře připouštět uzavření platné smlouvy. Ostatně to samo pramení ze zásady legální licence, že každý může činit to, co není zákonem zakázáno. *A maiori ad minus* musí být tím spíše každému umožněno činit, co je zákonem výslovně předvídáno. Na druhou stranu, problematika automatického přechodu sdílených smluv může ohrozit dobytost pohledávek věřitelů, kteří spoléhali na to, že bude jejich pohledávka uspokojena z bonitní části závodu.

Uvažujme níže extrémní případ převodu bonitní části závodu, kdy sdílená smlouva zůstane na méně bonitní části závodu. V takovém případě bude věřiteli upřena možnost se uspokojit z ručení vůči druhé smluvní straně ve smyslu § 2177 odst. 1 o. z. Rovněž by se takový věřitel nemohl uspokojit z převedené části závodu, jelikož institut převzetí majetku je, na rozdíl od rakouské úpravy, ve smyslu § 1894 o. z. výslovně vyloučen i pro převody závodu nebo pobočky.

Ovšem oproti předchozí úpravě umožňuje současné zakotvení institutu odporovatelnosti v § 2181 o. z. užití komparativního právního výkladu s předchozí úpravou, že se může neúčinnosti převodu závodu (*analogicky* části závodu) domáhat i takový věřitel, jehož pohledávka v rámci převodu části závodu nepřešla (ustanovení § 478 odst. 1 obch. zák. totiž umožňovalo domáhat se neúčinnosti věřitele při „převodu závazku“, nikoliv při „převodu závodu“ jako podle občanského zákoníku). Nelze však vyloučit, že se jednalo pouze o opomenutí zákonodárce, který v zájmu zjednodušení právní úpravy opomněl zúžit hypotézu právní normy pouze na věřitele, jejichž pohledávky přešly. Doktrína v tomto ohledu přitom neposkytuje jednoznačnou odpověď. Havel³³ například možnému posunu ve výkladu zákona nevěnoval pozornost. Tichý³⁴ si jej sice povšimnul, nadále však zastává názor, že se věřitel, jehož pohledávka nepřešla, nemůže relativní neúčinností domáhat, a namísto ní by se měl věřitel domáhat pouze relativní neúčinností podle obecné úpravy: „*Současná úprava dle své formulace chrání*

³² V této souvislosti je dokonce projev vůle smluvních stran nezbytný, aby se převod řídil ustanoveními o převodu části závodu (srov. 27 Cdo 4388/2017 pro smlouvu o převodu celého závodu).

³³ HAVEL, c. d., § 2181.

³⁴ TICHÝ – PIPKOVÁ – BALARIN, c. d., § 2181.

i věřitele, jejichž pohledávka se závodem nespojuje, a zůstala tudíž lpět na prodávajícím. Z logiky věci se však může i u současné úpravy jednat pouze o věřitele pohledávek souvisejících se závodem. Zhoršení situace věřitele, jehož pohledávka lpí i nadále na prodávajícím, totiž bude spočívat v tom, že prodávající se zbaví fondu, z něhož se mohl věřitel uspokojit. V takovém případě je třeba aplikovat obecnou úpravu relativní neúčinnosti dle § 589 a násl.“

Výše uvedená úvaha Tichého dle mého názoru postrádá hlubší vyličení důvodů, proč konkrétně by aplikace práva odporu neměla být možná. Důvodová zpráva přitom k ustanovení § 2181 o. z. uvádí, že se navrhuje „převzít z platné právní úpravy (§ 478 obchodního zákoníku) ustanovení zakládající věřiteli právo odporu – právo domoci se rozhodnutí, že vůči němu je prodej závodu neúčinný. Takové právo vznikne věřiteli, pokud s prodejem nesouhlasil a prokáže-li, že se prodejem závodu zhorší dobytost jeho pohledávky.“ Formulace obsažená v důvodové zprávě by tak spíše napovídala tomu, že se zákonodárce doopravdy rozhodl převzít původní úpravu v obchodním zákoníku a uvedené by podporovalo výše uvedený názor Tichého. Nelze však popřít, že uvedená změna textace by skutečně umožňovala rozšíření hypotézy právní normy obsažené v § 2181 o. z. i na takové věřitele, jejichž pohledávky se závodem nepřešly.

Pokusme se tento problém vyřešit prostřednictvím ústavně konformního výkladu podústavního práva. Pokud jsme výše zmínili ústavně zakotvenou zásadu legální licence, pak musíme do protikladu vůči ní postavit rovněž ústavně zakotvené vlastnické právo, jehož projev v podústavním právu mají zajišťovat instituty na ochranu práv věřitelů při převodu závodu, včetně právě ustanovení o povinném přechodu dluhů společně s převádnou částí závodu. Sama Listina v článku 11 odst. 1 však deklaruje, že vlastnické právo není bezbřehé a že je jeho obsah vymezen zákonem, jímž je v případě převodu závodu občanský zákoník. Zakotvení vlastnického práva v Listině nicméně samo o sobě znamená, že by jeho existence a účinné vymáhání nemělo být zcela popřeno (článek 4 odst. 4 Listiny), ledaže by se existence vlastnického práva dostala sama do rozporu s jiným základním právem.

V této souvislosti přitom nelze odhlédnout od skutečnosti, že meze lidské svobody jsou stanoveny negativně na základě zákona – „každý může činit, co zákon nezakazuje“, nicméně základní podstata a existence vlastnického práva je vymezena pozitivně na ústavní úrovni. Výsledkem je, že ani svoboda jednotlivce nemůže v konkrétním případě vyprázdňovat existenci vlastnického práva. Promítnuto do poměrů problematiky přechodu sdílených smluv, výklad zákona by neměl umožnit situaci, kdy by věřitel nemohl uspokojit svoji pohledávku vyplývající ze sdílené smlouvy důsledkem toho, že pohledávka zůstala na méně bonitní části závodu.

Pokud by v konkrétním případě došlo při převodu části závodu k vyprázdnění podstaty vlastnického práva věřitelů pohledávek, jsem přesvědčen o tom, že by to mohlo dát základ pro soudní přezkum, v jehož rámci by již obecné soudy mohly incidentně posuzovat, zda se v konkrétním případě nedostala zákonná úprava do rozporu s ústavně zaručeným vlastnickým právem, a soudy by pak mohly samy případně poskytnout ochranu základním právům [srov. Nález Pl. ÚS 56/05, publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 257/2008 Sb. (Squeeze-out)]. V této souvislosti by obecné soudy řešily zejména otázku platnosti převodu části závodu. S ohledem na legitimní očekávání stran převodu

by se však jednalo o nástroj *ultima ratio*, který by strany převodu uvrhoval do značné nejistoty.³⁵

Jsem nicméně přesvědčen, že na základě zásady *in favorem negotii* by měla být platnost převodu závodu v každém případě co nejvíce upřednostněna. Preference platnosti smlouvy by nakonec byla podpůrným argumentem pro aplikaci odporovatelnosti i pro takové věřitele, jejichž pohledávka nepřešla. V takovém případě by totiž těmto věřitelům logicky musela být poskytnuta účinná možnost chránit své pohledávky, čehož by bylo umožněno ústavně konformním výkladem zákonných předpisů (jazykový výklad § 2181 o. z. ostatně takovou možnost připouští).

Závěr o platnosti převodu části závodu v případě sdílených smluv je přiléhavý i ve světle judikatury Nejvyššího soudu, od níž není důvod se odklonit ani za současné právní úpravy. Konkrétně lze poukázat na rozsudek 32 Odo 557/2003, v němž byla posuzována otázka způsobilosti organizační složky být předmětem převodu, pokud se zdroje a zařízení pro dodávky médií do převáděné části podniku nacházejí mimo tuto část podniku, resp. pokud byly přerušeny a jejich dodávky nejsou sjednány s předchozím vlastníkem závodu. Rozsudek vnímám jako užitečný z toho důvodu, že ani v případě, že by nepřešla jedna ze sdílených smluv, nečinila by převod takové organizační složky nemožným za předpokladu, že by byla taková organizační složka jinak obecně schopna relativně samostatné činnosti.

Obecně tedy existence sdílených smluv za nemožnosti řešit jejich přechod prostřednictvím částečného přechodu smluvních práv a povinností nevnímám jako důvod pro to, aby si smluvní strany nemohly zvolit tento typ transakce. Výjimkou je však případ, kdy by se aplikace tohoto smluvního typu dostala v konkrétním případě do takového rozporu s legitimním požadavkem na ochranu práv věřitelů, že by to znamenalo vyprázdnění podstaty ústavně garantovaného vlastnického práva.

6.4 PRÁVA A POVINNOSTI PŘEJDOU NEBO ZŮSTANOU V DŮSLEDKU UŽŠÍHO VZTAHU

Pravidlo, že by sdílené smlouvy přešly anebo zůstaly na základě užšího vztahu, budu zkoumat za předpokladu, že sdílené smlouvy nejsou „dělitelné“ a částečný přechod smluv není možný (viz výše). Právní posouzení uvedené možnosti spočívá v zodpovězení otázky, zda smluvní práva a povinnosti sledují právní osud té části závodu, s níž „více“ souvisejí, přestože se do určité míry vztahují k oběma částem závodu.

Nelze popřít, že pokud by se sdílená smlouva vztahovala spíše k méně bonitní části závodu, která by na kupujícího nepřešla, došlo by fakticky ke zhoršení ekonomického postavení věřitele (viz výše). Takový postup by odporoval smyslu zásady ochrany věřitele. Na druhou stranu z pohledu kontinuity ekonomického provozu závodu je

³⁵ V této souvislosti nelze podle mého názoru aplikovat ani závěry o částečné neplatnosti, jaké aplikoval Pelikán (PELIKÁN, *c. d.*). Pelikán totiž zkoumal pouze případ převodu celého závodu, kde, pokud to neodporovalo vůli stran, bylo možné docílit částečné neplatnosti smlouvy o prodeji závodu, a tím zahrnout mezi převáděné dluhy rovněž i dluhy, které nepřešly, ač přejít měly. V případě „sdílených smluv“ by se konverze obsahu právního jednání dle mého názoru nemohla uplatnit.

uvedený přístup nejobhajitelnější. Konečně, v případě analogického užití ustanovení § 2177 odst. 1 o. z. bychom dané pravidlo použili v modifikované podobě tak, že „kupující se stává koupí části závodu věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které náležejí k převáděné části závodu“. Co se má však v tomto významu na mysli slovem „náležet“?

V úvahu přichází možnost, že zákonodárce se nad problémem sdílených smluv při převodu části závodu nezamýšlel a nepředvídal žádné konkrétní řešení. Další možností však je, že měl zákonodárce v úmyslu sdílené smlouvy ponechat na té části, ke které takové sdílené smlouvy náležejí „více“. Přestože má důvěra v takovou důmyslnost zákonodárce není silná, jsem přesvědčen, že je namísto uplatnit druhou možnost už za účelem preference platnosti právního jednání. Uvedené řešení vnímám jako spravedlivé a je rovněž založeno na přípustném jazykovém výkladu právní normy. Stranám by totiž mělo být umožněno učinit právní jednání výslovně předvídané zákonem, ledaže by se takový výklad dostal v konkrétním případě do extrémního rozporu s principem ochrany práv věřitelů.

Lze však konstatovat, že v případě praktické aplikace tohoto řešení mohou nastat problémy. Za prvé u některých sdílených smluv nelze jednoduše určit, k jaké části blíže náleží (ze zákona nevyplývají žádná kritéria takového posouzení a dopředu nemusí být ani zřejmé, jaký je objem plnění vztahující se k jednotlivým částem závodu). Za druhé je uvedené řešení binární (sdílená smlouva buď přejde, anebo nikoliv) a v některých hraničních případech může ponechat účastníky transakce ve značné právní nejistotě, přičemž s konečnou účinností by takovou skutečnost mohl deklarovat pouze soud.

Obecně mám však za to, že je tento výklad v souladu s právní úpravou a představuje relativně spravedlivé řešení, které však může být obtížné aplikovat v hraničních případech.

6.5 PRÁVA A POVINNOSTI ZŮSTANOU PRODÁVAJÍCÍMU

Hypotéza, že by práva a povinnosti ze sdílených smluv zůstaly v každém případě prodávajícímu, může být poměrně problematická z hlediska ochrany práv věřitelů. Výše jsme již zjistili, že tato možnost poskytuje věřitelům nejmenší okruh nástrojů na ochranu věřitele, jelikož věřitelům ze sdílených smluv není poskytnuta ekonomická výhoda z uspokojení se z majetku druhého účastníka transakce. Přestože jsem výše připustil možnost, že by bylo věřiteli umožněno uplatnit právo odporu v případě zhoršení dobytosti pohledávky, budou i v takovém případě věřitelé ohroženi na svém právním postavení. Zvláště se bude jednat o případy, kdy prodávajícímu zůstane méně bonitní část závodu, ze které nebude schopen řádně hradit své dluhy.

Uvedená možnost by byla založena na myšlence, že v pochybnostech, zda dojde k určitým účinkům právního jednání (totiž k přechodu práv a povinností), k nim spíše nedojde. Takovou právní zásadu bychom však v právním řádu hledali marně. Naopak uvedená možnost neobstojí při srovnání s výše uvedeným pravidlem užšího vztahu, jelikož to má zákonnou oporu, a právní jednání je v takovém případě způsobilé vyvolat zákonem stanovené následky ve smyslu § 545 o. z.

6.6 PRÁVA A POVINNOSTI PŘEJDOU NA KUPUJÍCÍHO

Varianta přechodu práv a povinností ze sdílených na kupujícího poskytuje věřiteli dva nejsilnější instituty na ochranu jeho práv, totiž zákonné ručení a odporovatelnost. Uvedené řešení lze tedy čistě z ekonomického pohledu věřitele považovat za lepší možnost, než pokud by práva a povinnosti zůstaly prodávajícímu, neboť mu rozšiřuje fondy, ze kterých by mohl uspokojit svoji pohledávku.

Na druhou stranu i v tomto případě by se jednalo o extenzivní výklad zákonného ustanovení, jelikož § 2177 odst. 1 o. z. pouze stanoví, že přejdou pohledávky a dluhy, které k závodu náležejí. Tuto možnost bychom tedy mohli také vyvrátit, jelikož neobstojí oproti možnosti právního osudu sdílené smlouvy na základě „užšího vztahu“ k závodu.

6.7 DÍLČÍ ZÁVĚR

Při ověřování pravdivosti výše uvedených variant jsme nyní schopni určit okruh přípustného výkladu právní normy.

Není-li možné získat souhlas věřitele, je nutné posoudit, zda lze ze sdílené smlouvy oddělit jednotlivá práva a povinnosti tak, aby tvořily ucelené soubory smluvních práv a povinností, které lze přiřadit k jednotlivým částem závodu. Pokud taková varianta není možná, pak veškerá práva a povinnosti ze sdílené smlouvy přejdou v případě, že s převáděnou částí závodu souvisejí více. Takovou otázku může být však v konkrétním případě obtížné zodpovědět, a proto mám za to, že v případě pochybností by se mělo na práva a povinnosti ze sdílené smlouvy hledět spíše jako na přešlé, jelikož v takové situaci bude věřitel títmat silnější nástroje ochrany svých práv.

Účastníkům transakce lze však v zájmu právní jistoty vždy doporučit, aby v případě tzv. sdílených smluv obdrželi souhlas věřitele s tím, zda smlouva přejde, či nikoliv.

Přestože je výše uvedený přístup založen na jazykovém výkladu zákonné normy, nelze vyloučit, že se může v extrémních případech dostat do takového rozporu s principem ochrany práv věřitelů, že by došlo k vyprázdnění ústavní podstaty vlastnického práva. V takovém případě by se věřitel mohl domáhat relativní neplatnosti smlouvy o převodu části závodu.

Ze srovnání české úpravy s rakouskou bychom si zároveň mohli odnést jedno ponaučení. Dle rakouské právní úpravy jsou i věřitelé, jejichž pohledávky nepřešly, oprávněni se domáhat plnění vůči nabyvateli závodu. Tento přístup je v českém právním prostředí u institutu převzetí majetku výslovně vyloučen, a tudíž tito věřitelé nemají žádných zvláštních nástrojů právní ochrany (nepočítáme-li můj výše uvedený výklad ohledně možnosti odporu). Za účelem zvýšení právní jistoty a smluvní svobody jsem toho názoru, že by bylo vhodné tento přístup zavést i do českého práva, současně s pevně stanovenými promlčecími lhůtami pro uplatnění takových pohledávek.

7. ZÁVĚR

Právní úprava převodu závodu se nezabývá výslovně přechodem smluvních závazkových vztahů, nýbrž pouze obecně přechodem pohledávek a dluhů. I přesto mám však za to, že je nutné v některých případech hledět na práva a povinnosti ze smluv jako na ucelené soubory.

Zatímco případová studie ohledně přechodu práv a povinností z rámcových smluv v zásadě nepřinesla mnoho zásadních poznatků pro zkoumanou problematiku, případová studie zabývající se osudem sdílených smluv při převodu části závodu byla z hlediska dalšího výzkumu i aplikační praxe značně přínosnější.

Bylo totiž prokázáno, že formalistická aplikace pravidel o přechodu pohledávek a dluhů na veškeré smluvní soubory práv a povinností by mohla vést k vyprázdnění smluv a že obdobné užití ustanovení o koupi závodu uvrhuje účastníky transakce i věřitele do značné právní nejistoty ohledně okruhu smluvních práv a povinností, které společně se závodem přejdou. I z tohoto důvodu mám za to, že by mělo být umožněno odporovat právnímu jednání z důvodu nedobytnosti pohledávek i těm věřitelům, jejichž pohledávky při převodu závodu (nebo jeho části) nepřešly.

JUDr. Ing. Vít Švestka
Fakulta mezinárodních vztahů Vysoké školy ekonomické v Praze
Cerha Hempel Kališ & Partners
svestka.vit@seznam.cz
ORCID: 0000-0002-4659-8752

MŮŽE PODNIKATEL ZAKÁZAT ČI PODMÍNIT PŘÍSTUP KE SLUŽBÁM RUSKÝM OBČANŮM Z DŮVODU VÁLKY NA UKRAJINĚ?

DANA ONDREJOVÁ

Abstract: Can an Entrepreneur Prohibit or Condition Access to Services to Russian Citizens because of the War in Ukraine?

The paper deals with the current issue of consumer discrimination from the perspective of the Russia-Ukraine conflict. The subject of the study is the assessment of whether an entrepreneur can completely prohibit or condition access to services to Russian citizens, or whether it can do so against persons supporting the war in Ukraine or Putin's regime. This conduct is assessed in particular from the point of view of illegality under Section 6 of the Consumer Protection Act, which very strictly enjoins an entrepreneur not to discriminate. The paper provides a summary of the related case law, raising the question whether, in view of the current political developments in Russia, these case law conclusions can continue to stand in the same form.

Keywords: discrimination; consumer; entrepreneur; freedom; consumer protection law; Russia-Ukraine conflict

Klíčová slova: diskriminace; spotřebitel; podnikatel; svoboda; zákon o ochraně spotřebitele; rusko-ukrajinský konflikt

DOI: 10.14712/23366478.2022.53

1. ÚVODEM

Dne 24. února 2022 zahájilo Rusko invazi na Ukrajinu označovanou také jako rusko-ukrajinská válka. Tato invaze vyvolala v celém světě (a zejména v Evropě) obrovskou vlnu solidarity s celou Ukrajinou a odpor nejen vůči strůjci válečné akce, ruskému prezidentu Vladimíru Putinovi, ale také vůči Rusku, ruským občanům a prakticky čemukoliv ruskému.¹

¹ Například společnost Prima, výrobce zmrzliny s názvem „Ruská zmrzlina“, přejmenovala svůj slavný výrobek na „Ukrajinská zmrzlina“. Viz KAHÁNEK, A. Konec Ruské zmrzliny. Prima ji přejmenovala na Ukrajinskou. In: *Novinky.cz* [online]. 2. 3. 2022 [cit. 2022-04-24]. Dostupné na: <https://www.novinky.cz/valka-na-ukrajine/clanek/konec-ruske-zmrzliny-prima-ji-prejmenovala-na-ukrajinskou-40388885>.

Na tento ve 21. století v Evropě nevídaný akt agrese zareagovaly různé státy zavedením bezprecedentních sankcí vůči Rusku, ruským společnostem² a vybraným ruským občanům (tzv. oligarchům a osobám majícím vliv na politické dění v Rusku, zejména pak Vladimíru Putinovi a jeho dcerám, ministru zahraničí Sergeji Lavrovovi, poslancům ruské Státní dumy, členům Národní bezpečnostní rady a dalším vysoce postaveným úředníkům³).

Někteří čeští podnikatelé vyloučili ruské občany z přístupu ke svým službám, a to buď zcela, anebo po odmítnutí podpisu písemného prohlášení, v němž odmítají ruskou invazi na Ukrajinu (v různých podobách a zněních). Například jeden podnikatel v Praze vyvěsil ve své výloze vzkaz s nápisem „*Ruské a běloruské okupanty neobsluhujeme!!!*“ v češtině i ruštině.⁴ Neposkytnout služby ruským a běloruským občanům, kteří nevyjádřili nesouhlas s invazí na Ukrajině, se rozhodly i velké společnosti jako například developerská společnost Central Group, která odmítla prodat nemovitosti Rusům a Bělorusům, již se od války odmítli distancovat. Hotelový řetězec Pytloun Hotels od 3. března 2022 neubytovává ruské a běloruské občany a volné kapacity poskytl k dispozici uprchlíkům z Ukrajiny.⁵ Kontroverzním se stalo i vyjádření profesora VŠE M. Dlouhého, který koncem února 2022 na svém twitterovém účtu zveřejnil příspěvek, v němž uvedl, že odmítá vyučovat ruské studenty.⁶ V České republice vznikla také iniciativa, která zveřejnila zdrojový kód zabraňující (případně omezující) přístup na webové stránky subjektům z Ruska a Běloruska.⁷

Tímto příspěvkem, který je vzhledem k dosavadní neprobádanosti této otázky spíše úvodem do celého tématu, se snažím o nalezení odpovědi na otázku, zda může podni-

² Například česká banka Sberbank s ruskou vlastnickou strukturou byla nucena v důsledku bojkotu a paniky lidí (na to navazující výběry a převody peněžních prostředků) ukončit svoji činnost v České republice. K tomu blíže viz Sberbank uzavřela své české pobočky. Před nimi se tvořily fronty lidí, kteří chtěli převést peníze. In: *iROZHLAS* [online]. 25. 2. 2022 [cit. 2022-04-03]. Dostupné na: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/sberbank-sber-banka-uzavreni-banky-klienti-vybeh-hotovosti-ruske-banky-ukrajina_2202251521_kth.

³ Opatření na úrovni Evropské unie byla zavedena již v souvislosti s anexí Krymu a jejich platnost byla prodloužena až do září tohoto roku. Rada EU průběžně přezkoumává a aktualizuje seznam osob, na které se sankce vztahují (viz např. prováděcí nařízení Rady EU 2022/336 ze dne 28. února 2022, kterým se provádí nařízení (EU) č. 269/2014 ze dne 17. března 2014 o omezujících opatřeních vzhledem k činnosti narušujícím nebo ohrožujícím územní celistvost, svrchovanost a nezávislost Ukrajiny).

⁴ Viz „Okupanty neobsluhujeme, musíte se stydět.“ Tak zní vývěska na dveřích podniku na Žižkově. In: *Blesk.cz* [online]. 4. 3. 2022 [cit. 2022-04-09]. Dostupné na: <https://www.blesk.cz/clanek/zpravy-valka-na-ukrajine/705863/okupanty-neobsluhujeme-musite-se-stydet-tak-zni-vyveska-na-dverich-podniku-na-zizkove.html>.

⁵ Dle KOTRBATÝ, A. – KRIUŠENKO, A. Odsud' válku, jinak tě neubytují. Podnikatelé odmítají Rusy, hoteliérů už se soud jednou zastal. In: *Hospodářské noviny* [online]. 7. 3. 2022 [cit. 2022-04-09]. Dostupné na: [https://liberecka.drba.cz/zpravy/spolecnost/29000-hosty-z-ruska-a-beloruska-neubytujeme-oznami-hotely-pytoun-volne-kapacity-nabidnou-uprchlikum.html](https://archiv hn.cz/ci-67041850-odsud-valku-jinak-te-neubytuji-podnikatele-odmitaji-rusy-hotelieru-uz-se-soud-jednou-zastal; nebo také VRABEC, L. Hosty z Ruska a Běloruska neubytujeme, oznámily hotely Pytloun. Volné kapacity nabídnou uprchlíkům. In: <i>Liberecká drbna</i> [online]. 3. 3. 2022 [cit. 2022-04-09]. Dostupné na: <a href=).

⁶ Dle ŠOPFOVÁ, K. Profesor VŠE vyzval k bojkotu ruských studentů, pak příspěvek smazal. In: *Novinky.cz* [online]. 24. 2. 2022 [cit. 2022-04-09]. Dostupné na: <https://www.novinky.cz/domaci/clanek/profesor-vse-vyzval-k-bojkotu-ruskych-studentu-pak-prispevek-smazal-40388270>.

⁷ Dle autorů projektu se zapojilo již více než 18 tisíc webů s návštěvností přesahující 8 milionů návštěv. Omezeno bylo více než 56 milionů uživatelů, přičemž tato čísla denně narůstají. Dle *Web4Ukrajina.cz* [online]. [cit. 2022-04-06]. Dostupné na: <https://web4ukrajina.cz/>.

katel zcela zakázat či podmínit přístup ke službám ruským občanům (tedy plošně, bez výjimky), případně těm, kteří souhlasí s válkou na Ukrajině či Putinovým režimem, v souvislosti s invazí Ruska na Ukrajinu, tedy zda je současný přístup některých podnikatelů protiprávní, resp. představující diskriminační jednání v kontextu § 6 zákona o ochraně spotřebitele.⁸

K odpovědím na tuto otázku využiji zejména rozhodnutí Ústavního soudu ve věci Krym, které řešilo obdobnou situaci v případě ruské anexe Krymu v roce 2014, ale také související českou judikaturu týkající se diskriminace imigrantů a rozhodnutí německého ústavního soudu týkající se zapovězení přístupu ke službám německému extremistickému politikovi. Na tomto základě vystavená kritéria ospravedlnitelnosti odlišného zacházení pak aplikuji na posuzovaný případ pro přehlednost rozlišený do dvou modelových situací: podmíněného poskytnutí služby a úplného vyloučení z jejího poskytnutí.

2. K ZÁSADĚ ZÁKAZU DISKRIMINACE

Svoboda jednotlivce je jedním z nejvyšších ústavních principů,⁹ který je „protkán“ v celém právním řádu. Současně však platí, že téměř každé lidské jednání podléhá právním korektivům,¹⁰ přičemž jedním z těchto korektivů je zásada zákazu diskriminace.

Právní úprava zásady zákazu diskriminace vyplývá hned z prvního článku **Listiny základních práv a svobod**,¹¹ podle něhož jsou lidé svobodní a rovni v důstojnosti i v právech. Na to navazuje článek 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že „základní práva a svobody se zaručují všem bez rozdílu pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry a náboženství, politického či jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení“.¹²

⁸ Zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, dále rovněž „zákon o ochraně spotřebitele“.

⁹ Dle usnesení Ústavního soudu ze dne 24. října 2010, sp. zn. I ÚS 305/2000: „[...] úvodní články Listiny mají charakter toliko základních, obecných ustanovení, jak ostatně napovídá název hlavy první. Principy obsažené v těchto člancích se vztahují na všechna základní práva a svobody zahrnuté do Listiny a jsou východiskem při jejich výkladu.“ Rozdíl mezi právním principem a zásadou lze charakterizovat tak, že „právní zásada v obecné podobě určitým způsobem rozpracovává a konkretizuje princip, slouží jeho dosažení, naplnění“. Cit. dle DOSTÁLOVÁ, J. – HARVÁNEK, J. Právní principy, zásady a pravidla (právně-teoretická úvaha). In: BOGUSZAK, J. *Právní principy*. Pelhřimov: Vydavatelství 999, 1999, s. 106. Souhrnně k rozlišování pojmů zásada a princip např. HAMUEÁK, O. (ed.). *Principy a zásady v právu: teorie a praxe: sborník příspěvků z konference Olomoucké debaty mladých právníků 2010*. Praha: Leges, 2010.

¹⁰ Blíže k právním korektivům např. BEJČEK, J. Regulace obchodu mezi (ne)efektivností a (ne)spravedlností. *Právní rozhledy*. 2016, roč. 24, č. 17, s. 573–582.

¹¹ Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, dále rovněž „Listina základních práv a svobod“.

¹² Uvedený výčet diskriminačních důvodů je demonstrativní. Srov. BARTOŇ, M. Čl. 3 [Zákaz diskriminace; svobodná volba národnosti a zákaz odnárodňování; zákaz působení újmy pro uplatňování základních práv]. In: HUSSEINI, F. – BARTOŇ, M. – KOKEŠ, M. – KOPA, M. a kol. *Listina základních práv a svobod*. 1. vyd. (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2021.

Tato zásada se může dostat v konkrétním případě do **kolize s jiným základním právem a svobodou**.¹³ Příkladem takového střetu může být situace nastíněná v úvodu tohoto příspěvku – podnikatel neumožní přístup ke svým službám ruským občanům či ho umožní pouze po podepsání písemného prohlášení o odmítnutí invaze Ruska na Ukrajinu či podpisu nesouhlasu s Putinovým režimem. Zásada zákazu diskriminace se tak může dostat do střetu se zásadou autonomie vůle zakotvenou v článku 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle něhož může každý činit, co není zákonem zakázáno, a zároveň nesmí být nucen činit to, co zákon neukládá,¹⁴ se svobodou projevu vyplývající z článku 17 Listiny základních práv a svobod nebo s právem podnikat podle článku 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Takové jednání podnikatele je tak nutné podrobit testu, zda nastaly důvody pro rozdílné zacházení objektivně odůvodněné legitimním cílem a zda jsou prostředky k jeho dosažení přiměřené a nezbytné.¹⁵

Jak blíže rozvedl Ústavní soud,¹⁶ k omezení základních práv či svobod může dojít v případě jejich kolize. Základní je v této souvislosti maxima, podle které základní právo či svobodu lze omezit pouze v zájmu jiného základního práva či svobody. V případě závěru o opodstatněnosti priority jednoho ze dvou v kolizi stojících základních práv je nutnou podmínkou konečného rozhodnutí využití všech možností minimalizace zásahu do druhého z nich. Tento závěr lze odvodit i z ustanovení článku 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, a sice v tom smyslu, že základních práv a svobod musí být šetřeno nejenom při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod, nýbrž analogicky rovněž v případě jejich omezení v důsledku jejich vzájemné kolize.¹⁷

Ústavní soud tak nastolil, že poměrování ve vzájemné kolizi stojících základních práv a svobod spočívá v následujících kritériích. Prvním je kritérium vhodnosti, tj. odpověď na otázku, zdali institut, omezující určité základní právo, umožňuje dosáhnout sledovaný cíl (ochranu jiného základního práva). Druhým kritériem poměrování základních práv a svobod je kritérium potřebnosti, spočívající v porovnávání legislativního prostředku, omezujícího základní právo, resp. svobodu, s jinými opatřeními, umožňujícími dosáhnout stejného cíle, avšak nedotýkajícími se základních práv a svobod. Třetím kritériem je porovnání závažnosti obou v kolizi stojících základních práv. Porovnávání závažnosti v kolizi stojících základních práv (po splnění podmínky vhodnosti a potřebnosti) spočívá podle Ústavního soudu ve zvažování empirických, systémových, kontextových i hodnotových argumentů. Empirickým argumentem lze chápat faktickou závažnost jevu, jenž je spojen s ochranou určitého základního práva. Systémový argument znamená zvažování smyslu a zařazení dotčeného základního práva či svobo-

¹³ Blíže k problematice kolize základních práv také KOSAŘ, D. Kolize dvou základních práv v judikatuře Ústavního soudu ČR. *Jurisprudence*. 2008, roč. XVII, č. 1, s. 3–19.

¹⁴ Prakticky totožný princip nalezneme i v článku 2 odst. 4 Ústavy České republiky (Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, dále rovněž „Ústava“).

¹⁵ K tomuto testu blíže v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, sp. zn. 2 As 43/2018, dále.

¹⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 12. 10. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94.

¹⁷ Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 9. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 34/09: „Při střetu dvou základních práv [...] musí obecné soudy nejprve rozpoznat, která základní práva jednotlivých účastníků sporu jsou ve hře, a poté, s přihlédnutím ke všem rozhodným okolnostem daného případu, musí soudy rozhodnout tak, aby, je-li to možné, zůstalo zachováno z obou základních práv co nejvíce, a není-li to možné, pak dát přednost tomu základnímu právu, v jehož prospěch svědčí obecná idea spravedlnosti, resp. obecný princip.“

dy v systému základních práv a svobod. Kontextovým argumentem lze rozumět další negativní dopady omezení jednoho základního práva v důsledku upřednostnění jiného. Hodnotový argument představuje zvažování pozitiv v kolizi stojících základních práv vzhledem k akceptované hierarchii hodnot. Součástí porovnávání závažnosti v kolizi stojících základních práv je rovněž zvažování využití právních institutů, minimalizujících argumenty podložený zásah do jednoho z nich.¹⁸

Zákonný základ právní úpravy zákazu diskriminace spotřebitele je obsažen v § 6 zákona o ochraně spotřebitele.¹⁹ Podle tohoto ustanovení platí, že „*prodávající nesmí při prodeji výrobků nebo poskytování služeb spotřebitele diskriminovat*“. Bližší vymezení pojmu „diskriminace“ ani důvody diskriminace zákon o ochraně spotřebitele neupravuje,²⁰ podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 7 As 190/2017, je však s ohledem na princip jednoty právního řádu třeba při vymezení pojmu diskriminace vycházet z antidiskriminačního zákona²¹ a tedy také tam uvedených diskriminačních důvodů.

Podle § 2 odst. 1 **antidiskriminačního zákona** platí, že pro účely tohoto zákona²² se právem na rovné zacházení rozumí právo nebyť diskriminován z důvodů, které stanoví tento zákon nebo přímo použitelný předpis Evropské unie v oblasti volného pohybu pracovníků.²³ Za diskriminaci se považuje i obtěžování, sexuální obtěžování, pronásledování, pokyn k diskriminaci a navádění k diskriminaci (§ 2 odst. 2 věta druhá). Diskriminace se podle § 2 odst. 2 antidiskriminačního zákona dělí na přímou²⁴ nebo nepřímou. Přímou diskriminací se podle § 2 odst. 4 antidiskriminačního zákona rozumí takové jednání, včetně opomenutí, kdy se s jednou osobou zachází méně příznivě, než

¹⁸ Podrobněji se metodě (testu) proporcionality v praxi Ústavního soudu věnuje např. ČERVÍNEK, Z. *Metoda proporcionality v praxi Ústavního soudu*. Praha: Leges, 2021, s. 41.

¹⁹ Toto ustanovení bylo několikrát novelizováno, původní znění bylo mnohem širší a reflektovalo tehdejší porevoluční dobu: „*Prodávající nesmí žádným způsobem spotřebitele diskriminovat; zejména nesmí odmítnout prodat spotřebiteli výrobky, které má vystaveny nebo jinak připraveny k prodeji, anebo odmítnout poskytnutí služby, které je v jeho provozních možnostech; nesmí rovněž vázat prodej výrobků či poskytnutí služeb na prodej jiných výrobků anebo poskytnutí jiných služeb, pokud se nejedná o omezení stejné pro všechny případy a v obchodním styku obvyklé. To neplatí v případech, v nichž spotřebitel nespĺňuje podmínky, které musí splňovat podle zvláštních předpisů.*“ – dle VÍTOVÁ, B. § 6. In: *Zákon o ochraně spotřebitele: komentář* [online]. In: *ASPI* [online]. [cit. 2022-04-09]. Dostupné na: <https://www.aspi.cz/>.

²⁰ K problematickému uchopení pojmu diskriminace v oblasti ochrany spotřebitele blíže např. HULMÁK, M. 6. Nekalé obchodní praktiky, nekalá soutěž, diskriminace. In: HULMÁK, M. *Kontrola cenových ujednání ve spotřebitelských smlouvách*. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 254.

²¹ Antidiskriminační zákon podle svého § 1 odst. 1 zapracovává příslušné předpisy Evropské unie a v návaznosti na přímo použitelný předpis Evropské unie (nařízení Evropského parlamentu a Rady EU č. 492/2011 ze dne 5. dubna 2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie) a na Listinu základních práv a svobod a mezinárodní smlouvy, které jsou součástí právního řádu, blíže vymezuje právo na rovné zacházení a zákaz diskriminace (ve věcech blíže vyjmenovaných v tomto ustanovení).

²² Jak je však patrné z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 7 As 190/2017, toto vymezení neplatí toliko pro účely antidiskriminačního zákona, ale také pro účely zákona o ochraně spotřebitele.

²³ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 ze dne 5. 4. 2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie (dále rovněž „nařízení o volném pohybu pracovníků“).

²⁴ Blíže k pojmu přímá diskriminace např. HAVELKOVÁ, B. – KOLDINSKÁ, K. – KÜHN, Z. § 2. In: BOUČKOVÁ, P. – HAVELKOVÁ, B. – KOLDINSKÁ, K. – KÜHN, Z. – WHELANOVÁ, M. *Antidiskriminační zákon*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 174.

se zachází nebo zacházelo nebo by se zacházelo s jinou osobou ve srovnatelné situaci, a to z důvodu rasy, etnického původu, národnosti, pohlaví,²⁵ sexuální orientace, věku, zdravotního postižení, náboženského vyznání, víry či světového názoru, a dále v právních vztazích, ve kterých se uplatní přímo použitelné nařízení o volném pohybu pracovníků, i z důvodu státní příslušnosti. Výčet diskriminačních důvodů tak navazuje na úpravu obsaženou v Listině základních práv a svobod v článku 3 odst. 1.²⁶

Zásadní význam ve zkoumané oblasti představuje komplexní výklad vztahu právní úpravy diskriminace podle zákona o ochraně spotřebitele a antidiskriminačního zákona podaný Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 16. 8. 2017, sp. zn. 2 As 338/2016. Jeho pojetí vychází z obecného chápání zákazu diskriminace, konkrétně pak zejména v podobě tzv. testu diskriminace dovozeného judikaturou Ústavního soudu²⁷ a Evropského soudu pro lidská práva,²⁸ jde tedy o důvodnost odlišného zacházení, tj. jakési balancování mezi legitimním cílem a přiměřeností. Podle Nejvyššího správního soudu není právní úprava obsažená v antidiskriminačním zákoně a zákaz diskriminace v zákoně o ochraně spotřebitele (§ 6) ve vztahu obecný–speciální, neboť jejich osobní a věcná působnost je v oblasti zákazu diskriminace jiná. Nejvyšší správní soud uvedl, že „*antidiskriminační zákon je především zákonem, jenž má poskytnout ochranu obětem diskriminace. Navzdory tomu, že zákonodárce v důvodové zprávě vyjádřil přesvědčení, že jde o obecný zákon, neplyne z něj, že by se definice diskriminace a souvisejících pojmů, ani v něm taxativně určené diskriminační důvody, měly užít v případech, kdy jiné právní předpisy hovoří o diskriminaci, ale samy ji blíže nespecifikují.*“ Nejvyšší správní soud nepochybně, že při naplňování obsahu § 6 zákona o ochraně spotřebitele, nazvaného zákaz diskriminace spotřebitele, který pouze obecně stanoví, že „[p]rodávající nesmí při prodeji výrobků nebo poskytování služeb spotřebitele diskriminovat“, je možné vycházet z antidiskriminačního zákona, neboť definice v něm obsažené reflektují to, co se pod pojmem diskriminace obecně rozumí.

Pokud jde o zákaz diskriminace dle § 6 zákona o ochraně spotřebitele, Nejvyšší správní soud poukázal na to, že ten je v současnosti formulován velmi obecně a není blíže specifikován ani demonstrativním výčtem možných diskriminačních důvodů. Jaké jednání naplní porušení zákazu dle tohoto ustanovení, je tak otázkou jeho výkladu. Správní orgány by tak měly vycházet jak z obecného chápání zákazu diskriminace, tak z regulace zákazu diskriminace napříč celým právním řádem (antidiskriminační zákon nevyjímaje). Soud poukázal na to, že ustanovení § 6 zákona o ochraně spotřebitele pro svou obecnost může svádet k širokému výkladu. Při interpretaci a aplikaci tohoto ustanovení by však správní orgány i správní soudy měly mít na paměti, jaký smysl zákaz diskriminace má a jakým nežádoucím situacím se snaží zabránit. Dojdou-li k závěru, že v konkrétním případě bylo se spotřebitelem zacházeno odlišně, než by tomu bylo

²⁵ Podle § 2 odst. 4 antidiskriminačního zákona se za diskriminaci z důvodu pohlaví považuje i diskriminace z důvodu těhotenství, mateřství nebo otcovství a z důvodu pohlavní identifikace.

²⁶ Oproti podústavní úpravě v antidiskriminačním zákoně obsahuje listina výčet, který není taxativní a je nutno jej vykládat autonomně. Srov. BARTOŇ, c. d.

²⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 42/04.

²⁸ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 13. 11. 2007, věc D. H. a ostatní proti České republice, stížnost č. 57325/00, nebo rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 17. 2. 2011, věc Anderle proti České republice, stížnost č. 6268/08.

v případě jiného spotřebitele nacházejícího se ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by pro to existovaly objektivní a rozumné důvody sledující legitimní cíl a využívající přiměřené prostředky, mohou konstatovat porušení zákazu diskriminace.

Nejvyšší správní soud pak v rozhodnutí ze dne 28. 6. 2018, sp. zn. 2 As 43/2018, v souladu s rozhodnutím Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 1. 2018, sp. zn. 22 A 117/2014, shrnul, že za podstatné východisko je třeba považovat judikaturu Ústavního soudu, podle níž k porušení principu rovnosti dochází, jestliže se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro odlišný přístup, tj. pokud odlišnost v zacházení nesleduje legitimní cíl a pokud nejsou použité prostředky přiměřené sledovanému cíli. Doplňkově soud poukázal na novější judikaturu Ústavního soudu,²⁹ v níž jsou výše uvedené znaky diskriminace zformulovány do podoby přehledného testu sestávajícího z následujících otázek:

1. *Jde o srovnatelného jednotlivce nebo skupiny?*
2. *Je s nimi nakládáno odlišně na základě některého ze zakázaných důvodů?*
3. *Je odlišné zacházení dotčenému jednotlivci k tíži (uložením břemene nebo odepráním dobra)?*
4. *Je toto odlišné zacházení ospravedlnitelné, tj. a) sleduje legitimní zájem a b) je přiměřené?''*

Představuje tedy zapovězení či podmínění poskytnutí služeb ruským občanům ze strany podnikatele diskriminační jednání vůči ruským občanům nebo výraz podnikatelovy autonomie vůle, resp. svobody projevu (slova)? Odpověď může nastínit níže uvedená rozhodovací praxe soudů.

3. ODMÍTNUTÍ PODNIKATELE POSKYTNOUT SLUŽBY Z DŮVODU JEHO POLITICKÉHO NÁZORU V KONTEXTU ROZHODOVACÍ PRAXE SOUDŮ

V této kapitole nastíním stěžejní rozhodnutí, která považuji za aplikovatelná na současnou situaci (válka na Ukrajině), a s tím související přístupy některých podnikatelů, v kapitole 4 poté podrobím rozhodnutí bližšímu zhodnocení a zvážím jejich případnou aplikovatelnost na současná opatření podnikatelů.

3.1 ROZHODNUTÍ KRAJSKÉHO SOUDU V BRNĚ VE VĚCI ODMÍTNUTÍ OBSLOUŽIT IMIGRANTY

Krajský soud v Brně rozhodoval hned dva případy, kdy podnikatel odmítl obsloužit imigranty (jeden případ z roku 2015 a druhý z roku 2016).

Podnikatel umístil na své webové stránky text ve znění „*V naší restauraci pro imigranty nevaříme!! STOP ISLAM*“. Česká obchodní inspekce jednání sankcionovala pokutou ve výši 25 tisíc Kč v případě z roku 2015 a ve výši 60 tisíc Kč ve druhém případě

²⁹ Viz nález Ústavního soudu ze dne 28. 1. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 49/10; či nález Ústavního soudu ze dne 26. 5. 2014, sp. zn. I. ÚS 2482/13.

z roku 2016 za porušení § 6 zákona o ochraně spotřebitele zakazujícího diskriminaci spotřebitele.

Krajský soud v Brně v rozhodnutí ze dne 30. 5. 2018, sp. zn. 29 A 115/2016, diskriminační charakter jednání podnikatele potvrdil (shodně poté ve věci téhož skutkového stavu v rozhodnutí ze dne 11. 2. 2020, sp. zn. 29 A 8/2018).

Podnikatel zdůvodnil své jednání tím, že zveřejnění výroku na facebookovém profilu představovalo politické přesvědčení a osobní názor na společenskou situaci. Podle něj nedošlo k překročení mezí svobody projevu. Podnikatel označil uplatněný postih za skrytou formu cenzury a měl dále za to, že touto formou vyslovení nesouhlasu s politickými názory, které schvalují porušování právních norem formou nedovoleného překročení státní hranice, se nedopouští diskriminace konkrétních osob.

Krajský soud v Brně uvedl, že svoboda projevu není bezbřehá. Příspěvek podnikatele byl publikován na facebookové stránce restaurace jednatelům podnikatele, jehož jednání je podnikateli plně přičitatelné. Zejména upozornil na to, že podnikatel v dané věci vystupoval v kvalifikovaném postavení prodávajícího, který poskytuje spotřebitelům určité výrobky a služby. Toto kvalifikované postavení je spojeno se zvýšenými veřejnoprávními povinnostmi, jejichž odraz lze spatřovat například v zákazu diskriminace při prodeji výrobků a služeb. V obecné rovině nelze na publikovaný příspěvek nahlížet stejnou optikou jako na projev soukromé osoby a nelze ho s ním ani ztotožňovat. A to ani s přihlédnutím, že podnikatel publikovaný příspěvek na facebookových stránkách doprovodil komentářem: „*Naučte se říkat svůj názor nahlas.*“ I prodávající samozřejmě může v rámci smluvní autonomie rozlišovat mezi jednotlivými spotřebiteli, musí se to ovšem zakládat na legitimních a racionálních důvodech nediskriminačního charakteru. Podle soudu je tento text zároveň způsobilý vyvolat u dotčených osob pocit zastrašujícího nebo ohrožujícího charakteru.

Krajský soud zdůraznil, že při výkladu pojmu diskriminace je třeba zohlednit i antidiskriminační zákon, který dle § 2 odst. 1 písm. 2 ve spojení s § 4 odst. 1 písm. a) za diskriminaci považuje i „obtěžování“, kterým se rozumí nežádoucí chování související s diskriminačními důvody, jehož záměrem nebo důsledkem je snížení důstojnosti osoby a vytvoření zastrašujícího, nepřátelského, ponižujícího, pokořujícího nebo urážlivého prostředí. Soud se ztotožnil se závěrem správních orgánů, že čtenáři (adresáti) předmětného příspěvku mohou získat pocit, že provozovna podnikatele pro ně představuje ohrožující nebo nepřátelské prostředí, a z tohoto důvodu se rozhodnou dané restaurační zařízení nenavštívit. Uvedený příspěvek sice sleduje legitimní cíl (podnikatel deklaruje, že jeho zájmem je provozovat rodinnou restauraci a garantovat bezpečnost), nicméně není přiměřeným a potřebným prostředkem pro dosažení tohoto cíle, jelikož podnikatel má pro zajištění bezpečí v restauraci jiné a nediskriminační možnosti. Stejně tak se podle soudu nejedná o přiměřený prostředek pro vyjádření politického názoru. Adresáti předmětného příspěvku se nachází ve srovnatelném postavení potenciálních zákazníků žalobce. Podnikatel deklaruje prostřednictvím svého propagačního webu, že určitou skupinu potenciálních zákazníků neobslouží ve stejném rozsahu, a to na základě jejich původu a příp. náboženství (podnikatel uvedl v příspěvku „STOP ISLAMU“). Dotčení jednotlivci mohou na základě tohoto příspěvku důvodně pociťovat pocitu újmy a existenci nepřátelského prostředí, jelikož nebudou mít u podnikatele stejný přístup ke

službám. Podnikatel sice deklaruje legitimní zájem na bezpečném provozu restaurace a na potírání kriminality spočívající v nelegálním přistěhovalectví (ačkoliv z příspěvku nevyplývá jeho zacílení na „nelegální“ imigranty), nejedná se ze strany prodávajícího jako kvalifikovaného subjektu v žádném případě o přiměřené a vhodné opatření.

3.2 ROZHODNUTÍ ÚSTAVNÍHO SOUDU VE VĚCI ODMÍTNUTÍ UBYTOVAT RUSKÉ OBČANY SOUHLASÍCÍ S ANEXÍ KRYMU

V dané věci se jednalo o případ, který reagoval na aktuální situaci v roce 2014, kdy Rusko anektovalo Krym. Provozovatel hotelu umístil na dveře i webové stránky nápis: „*S platností od 24. 3. 2014 neubytováváme občany Ruské federace. Důvodem je anexe Krymu. Služby našeho hotelu mohou využít pouze ti občané RF, kteří se podepíší pod prohlášení, ve kterém vyjádří svůj nesouhlas s okupací Krymu, který odporuje všem normám, které by měly platit v 21. století. Váš hotel Brioni Boutique.*“

Česká obchodní inspekce provedla šetření, v jehož rámci recepční sdělila, že spotřebitel musí podepsat prohlášení: „*Prohlašuji tímto, že nesouhlasím jako občan Ruské federace s okupací Krymu, který odporuje všem normám, které by měly platit v 21. století. Jméno a příjmení, adresa a podpis.*“ Za toto jednání uložila podnikateli pokutu ve výši 50 tisíc Kč za porušení § 6 zákona o ochraně spotřebitele.

Krajský soud v Ostravě v rozhodnutí ze dne 17. 1. 2018, sp. zn. 22 A 117/2014, zkoumal a zodpověděl následující otázky:

1. zda došlo ke zvýhodnění určité skupiny spotřebitelů před jinou skupinou spotřebitelů – při řešení této otázky dospěl k závěru, že byla zvýhodněna určitá skupina spotřebitelů v podobě snadnějšího přístupu k nabízené službě, jelikož částí spotřebitelů (tj. státním příslušníkům Ruské federace) bylo poskytnuto ubytování až po splnění podmínky podepsání prohlášení o nesouhlasu s anexí Krymu;
2. zda se spotřebitelé nacházeli ve srovnatelné situaci – k tomu soud konstatoval, že se jednalo o zvýhodnění spotřebitelů ve srovnatelném postavení, tedy zájemců o ubytování v hotelu žalobkyně;
3. zda zvýhodnění bylo důvodné a naplnilo kritéria rozumnosti a důvodnosti, tedy zda sledovalo legitimní cíl a použité prostředky byly přiměřené danému cíli – zde shledal, že jednání žalobkyně sledovalo legitimní cíl, a to výkon svobody projevu chráněné v článku 17 Listiny základních práv a svobod, avšak prostředky zvolené žalobkyní nebyly přiměřené, neboť daného cíle šlo dosáhnout i jinými způsoby, než požadavkem aktivního jednání spotřebitelů z Ruské federace v podobě podepsání dotčeného prohlášení.

Krajský soud tedy jednání podnikatele kvalifikoval jako diskriminační.

Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě bylo aprobeováno rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, sp. zn. 2 As 43/2018.

Ústavní soud však ve svém nálezu ze dne 17. 4. 2019, sp. zn. II. ÚS 3212/18, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zrušil. Konstatoval porušení svobody projevu vůle soutěžitele, které je v rozporu s článkem 17 a s právem podnikat dle článku 26 Listiny základních práv a svobod. V odůvodnění uvedl, že postup, interpretace i argumentace Nejvyššího správního soudu byly správné, nicméně Ústavní soud má jiný hodnotový

názor na tuto otázku. Nehodnotil ani tak formu jednání, jako jeho obsah. Politika je věcí veřejnou a podnikatel má právo se k ní vyjádřit (i když dle Ústavního soudu nebyla zvolená forma optimální).

Ústavní soud pak provedl test sestávající z následujících otázek, k nimž přiřadil příslušné odpovědi:

1. zda důvod pozitivní preference či negativního „odrazování“ hostů je racionální a třeba i ekonomicky odůvodněný a není motivován primárně nenávisí – zde dospěl Ústavní soud k závěru, že důvod omezení poskytování ubytovací služby s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem (bezprostřední reakce na protiprávní anexi Krymu, historický kontext srpnové okupace Československa, snaha o alespoň marginální ovlivnění osob, které se mohou podílet na politickém dění v Ruské federaci atp.) byl racionální a nebyl veden žádnými zavrženíhodnými pohnutkami,
2. zda se choval předvídatelně – podle Ústavního soudu stěžovatel nevyužil žádný ze zákonem zakázaných či ústavně vymezených podezřelých diskriminačních důvodů,
3. zda se jedná o zastupitelné služby – povaha poskytované služby byla dle Ústavního soudu taková, že zájemce o ni objektivně neměl problém najít si odpovídající alternativu, tzn. stěžovatel se nenacházel v postavení právního a ani faktického monopolu, a
4. zda se jedná o službu základní, případně monopolní – podle Ústavního soudu zájmy potenciálního spotřebitele, které „byly ve hře“, nebyly existenciální, takže jejich neposkytnutím stěžovatel nemohl nikoho zásadněji ohrozit. Navíc, reakce stěžovatele na kritizovaný čin (anexe části území jiného státu Ruskou federací) se – s ohledem na jeho závažnost – nejeví ani jako nepřiměřená.

V tomto případě tak bylo dle Ústavního soudu postupem správního orgánu a soudů zasaženo do svobody politického projevu podnikatele.

3.3 ROZHODNUTÍ NĚMECKÉHO SPOLKOVÉHO ÚSTAVNÍHO SOUDU VE VĚCI ODMÍTNUTÍ POSKYTNOUT WELLNESS SLUŽBY EXTREMISTICKÉMU POLITIKOVI

Třetím z řady vybraných rozhodnutí, která považuji za nosná v posouzení, zda je odmítnutí poskytnutí služby ruským občanům diskriminační, je rozhodnutí německého Spolkového ústavního soudu ze dne 27. 8. 2019, sp. zn. BvR 879/12, který se zabýval následujícím případem.³⁰

Manželka německého politika Uda Voigta, bývalého předsedy extremistické politické strany Národnědemokratická strana Německa (NPD), si zarezervovala v německém hotelu wellness pobyt, kterého se měla zúčastnit společně s manželem. Hotel pobyt nejdříve potvrdil, následně však sdělil, že pobyt není možný a nabídl bezplatné zrušení, jakož i různé ubytovací alternativy. Následoval dokonce absolutní zákaz pobytu politika v daném hotelu do budoucna, který podnikatel zdůvodnil tak, že politické přesvědčení stěžovatele není slučitelné s cílem hotelu poskytnout každému hostu excelentní well-

³⁰ Rozhodnutí převzato z HENČEKOVÁ, S. Ještě jednou k anexi Krymu a ke svobodě projevu hoteliéra (tentokrát z Německa). In: *Jiné právo* [online]. 26. 2. 2020 [cit. 2022-03-22]. Dostupné na: <https://jinepravo.blogspot.com/2020/02/jeste-jednou-krym.html>.

ness zážitek. Manželka a politik se cítili tímto přístupem podnikatele diskriminováni, na základě čehož podali žalobu, kterou se domáhali zrušení zákazu ubytování. Žaloba byla zamítnuta u prvostupňového zemského soudu ve Frankfurtu i u druhostupňového Vrchního zemského soudu v Braniborsku. Německý Nejvyšší soudní dvůr žalobě částečně vyhověl, a to v části, která se týkala již smluvně sjednaného termínu pobytu, potvrdil však absolutní zákaz ubytování do budoucna. Právě proti tomuto výroku podal politik ústavní stížnost k německému Spolkovému ústavnímu soudu.

Soud uvedl, že německou ústavou stanovený zákaz diskriminace, resp. zásada rovného zacházení nepředstavuje žádný objektivní ústavní princip,³¹ ze kterého by mělo vyplývat, že si musí být ve veškerých soukromoprávních vztazích všichni účastníci rovni. Ke svobodě jednotlivce totiž patří svoboda rozhodnout se na základě vlastních preferencí, s kým a za jakých podmínek vstoupit do smluvního vztahu, resp. kdo a jak bude používat jeho majetek. Platí zde tedy privátní autonomie. Dále uvedl, že při určitých „specifických konstelacích“ mohou dopadat základní práva a s nimi i rovnost i na soukromoprávní vztahy. Podle Spolkového ústavního soudu není návštěva wellness hotelu událostí, která by do velké míry rozhodovala o účasti na společenském životě, provozatel hotelu neměl monopol v této oblasti a ani žádnou strukturální nadřazenost, ale byl provozovatelem pouze jednoho z několika hotelů v dané oblasti. Nebyly zde tedy žádné specifické konstelace. V důsledku uložení zákazu pobytu je stěžovatel omezen pouze ve svobodě organizování svého volného času, nikoliv v organizování svého života. Navíc byl stěžovatel provozovatelem hotelu upozorněn na nemožnost ubytovat se v tomto hotelu předem, a ne například až při příchodu. Toto sdělení nebylo nijak spojeno s veřejnou stigmatizací. V okolí se navíc nachází množství jiných hotelů, kde by se stěžovatel mohl ubytovat. V nalézacím řízení nebylo prokázáno, že by byl stěžovatel v důsledku svého politického přesvědčení bojkotován anebo vyloučen z veřejného života. Sám provozatel hotelu stěžovateli výslovně nabídl jiné ubytovací alternativy v okolí. Na straně hoteliéra poukázal Spolkový ústavní soud na jeho vlastnické právo a právo rozhodovat o tom, komu umožní užívat své vlastnictví, jakož i na svobodu podnikání.

4. ZHODNOCENÍ A APLIKOVATELNOST ZÁVĚRŮ ROZHODOVACÍ PRAXE SOUDŮ NA SOUČASNOU SITUACI (VÁLKA NA UKRAJINĚ)

Uvedená tři rozhodnutí shodně balancují střet mezi svobodou projevu a svobodou podnikání na jedné straně a horizontálně aplikovaným principem rovnosti, resp. zákazem diskriminace, na straně druhé. Liší se pak nejen svými závěry, ale především povahou jednání podnikatele, které bylo v daném případě posuzováno.

³¹ Pojem „*Verfassungsprinzip*“ jakožto „*ústavní princip*“ je v rozhodnutí užit v souvislosti se základním zákonem (Ústavou). Pojem „*Grundsätzen*“ jakožto „*zásada*“ je použit v souvislosti s konkrétním právním odvětvím. K problematice (ne)rozdílnosti užití těchto pojmů napříč právní naukou například HOLLÄNDER, P. *Filosofie práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2006, s. 158.

V první věci „stop imigrantům“ i druhé věci „Krym“ sice podnikatel z přístupu ke službě shodně omezoval celou skupinu spotřebitelů, a to buď na základě jejich původu či náboženství, anebo státní příslušnosti, ve druhé uvedené věci nicméně bylo toto omezení podmíněné, a to tím, že daní spotřebitelé (ruští občané) aktivně projeví svůj nesouhlas s anexí Krymu. Tato distinkce mezi podmíněností a úplným vyloučením bude dále z hlediska přípustnosti prověřena i na příkladu v tomto článku posuzované situace. V třetí věci řešené německým Spolkovým ústavním soudem se pak jednalo o vyloučení toliko jednoho individuálního spotřebitele.

Pokud jde o závěry obou českých rozhodnutí, zatímco v první věci bylo jednání podnikatele kvalifikováno jako porušení zákazu diskriminace, ve věci „Krym“ Ústavní soud upřednostnil poměrně překvapivě svobodu projevu a svobodu podnikat zaručené Listinou základních práv a svobod. Je však třeba dodat, že kdyby v dané věci nebyla podána ústavní stížnost a ve věci nerozhodoval Ústavní soud, jednání by zůstalo i zde shodně kvalifikováno jako diskriminační bez nastavení možností pro budoucí zvažování předností uvedeným svobodám a bez nastolení otázek ve vztahu k posuzování současné situace a souvislosti s válkou na Ukrajině.

Závěry i odůvodnění nálezu druhého senátu Ústavního soudu (V. Šimíček, K. Šimáčková a L. David) vyvolaly mezi odbornou veřejností vysoký ohlas (pozitivní i negativní). Již samotný nález byl doprovázen disentním stanoviskem ze strany soudce L. Davida, které odůvodnil mj. takto: „*Stěžovatelé vtáhli turisty jako ‚páku‘ do akce, ke zdůraznění svého protestu. Tento moment se stal silnou součástí politického projevu. Jakkmile se někdo stane pouhým objektem ‚akce‘ jiného, bez možnosti přijatelné reakce na bezprostřední situaci (nepočítáme-li nálezem nabízenou alternativu hledání jiného hotelu...), pak je v sázce zásah do lidské důstojnosti. I když tu (možná) nešlo o přímo ústavně formulované omezení svobody politického projevu, jedná se o zcela konkrétní a hodnotou lidské důstojnosti (srov. též čl. 10 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) odůvodnitelné porušení základního práva právě tím politickým projevem...*“³² Na stranu kritiky rozhodnutí Ústavního soudu se postavila také značná část odborné veřejnosti, ale i jiných soudců Ústavního soudu.³³ Objevila se i tvrzení, že mimo tento senát by

³² Viz zdůvodnění obsažené v závěru rozhodnutí Ústavního soudu.

³³ „*Nález neřeší, že Listina zakazuje diskriminaci z důvodu politického smýšlení, které stěžovatel vynucoval na jeho potenciálních klientech, když podmiňoval poskytování služeb občanům Ruské federace tím, že podepíší, že sdílí určité politické smýšlení (na anexi Krymu). Jak se uvádí v nálezu, stěžovatel chtěl zřetelně vyjádřit svůj politický názor, což ale neznamená, že bude nutit ostatní, aby jeho názor přijímali pod pohrůžkou odmítnutí poskytnout služby.*“ Viz PEJCHALOVÁ GRÜNVALDOVÁ, V. Co se stalo a co se může stát – několik poznámek k nálezu Ústavního soudu ČR II.ÚS 3212/18. *Česká justice* [online]. 9. 5. 2019 [cit. 2022-04-07]. Dostupné na: <https://www.ceska-justice.cz/blog/se-stalo-se-muze-stat- nekolik-poznamek-k-nalezu-ustavniho-soudu-cr-ii-us-321218/>. Dle M. Pečinky „*předeměně jednání podnikatele vůči spotřebiteli by mělo být nepřipustné v demokratickém právním státě, který dbá na ochranu slabší smluvní strany. Ústavní soud dal zelenou právu na ‚efektivní‘ projev politického názoru při výkonu podnikatelské činnosti směřující k šíření hodnot demokratického právního státu, přestože byly k takovému projevu použity prostředky, jež jsou samy v rozporu s hodnotami demokratického právního státu, když nepřipustně zasahují do sféry (potenciálního) spotřebitele. Byl jsem zastáncem těchto hodnot, nesouhlasím s tím, že se lze Machiavelisticky řídit heslem ‚učel světí prostředky‘.*“ Viz PEČINKA, M. Lze spotřebiteli poskytnout službu pod podmínkou písemného vyjádření nesouhlasu s politickými kroky jeho státu? In: *Právní prostor* [online]. 7. 5. 2019 [cit. 2022-04-07]. Dostupné na: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/ustavni-pravo/lze-spotrebiteli-poskytnout-sluzbu-pod-podminkou-pisemneho-vyjadreni-nesouhlasu-s-politickymi-kroky-jeho-statu>. Ke kritickému hodnocení rozhodnutí Ústavního soudu dále např. PAU-

pravděpodobně soudci Ústavního soudu rozhodli odlišně, resp. dané jednání by potvrdili jako diskriminační.³⁴

Na druhou stranu běžná veřejnost (podnikatelé) vnímá závěry Ústavního soudu jako závazné, aplikovatelné i do budoucna, neboť diskusí nad případnou odborně diskutovanou kontroverzností rozhodnutí se jen málokdo detailně zabývá. Uvedená rozhodovací praxe pak bude nepochybně hrát velký význam i při posuzování (ne)závadnosti jednání podnikatelů v dnešní době, kdy probíhá válka na Ukrajině v důsledku vojenské invaze Ruska na Ukrajinu. Je zde nicméně dána možnost odklonu další rozhodovací praxe od „nastaveného“ přístupu „zaštitěného“ Ústavním soudem?

Další úvahy v tomto smyslu je vhodné podložit provedením testu diskriminace uplatňovaného v rozhodovací praxi správních soudů a vycházejícího z judikatury Ústavního soudu i Evropského soudu pro lidská práva (viz výše). Znaky diskriminace jsou v něm transformovány do následujících otázek:

1. Jde o srovnatelného jednotlivce nebo skupiny?
2. Je s nimi nakládáno odlišně na základě některého ze zakázaných důvodů?
3. Je odlišné zacházení dotčenému jednotlivci k tíži (uložením břemene nebo odepřením dobra)?
4. Je toto odlišné zacházení ospravedlnitelné, tj. a) sleduje legitimní zájem a b) je přiměřené? V kontextu posuzované situace k tomu lze uvést následující:

ad 1) Spotřebitelé se nepochybně obecně budou nacházet ve srovnatelném postavení, tj. v postavení zájemců o určitou službu nabízenou určitým podnikatelem.

ad 2) K odlišnému zacházení v daném případě bude rovněž docházet: občané Ruské federace jsou vyloučeni z poskytnutí určité nabízené služby, příp. jim je její poskytnutí podmíněno určitým aktivním úkonem z jejich strany (např. podpisem prohlášení odsuzujícího válku na Ukrajině). I takové podmíněné poskytnutí určité služby je dle mého názoru nutné považovat za odlišné zacházení, neboť určitý spotřebitel (identifikovaný důvodem rozlišování) nemá rovný přístup k určité službě – v tomto pohledu považují závěr Ústavního soudu v citovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 3212/18, že již ani k odlišnému zacházení ve věci „Krym“ nedošlo (bod 26), za zjevně nesprávný a neudržitelný.³⁵ Zcela jinou otázkou však je potenciální ospravedlnitelnost (přiměřenost) takového podmínění (viz dále).

Pokud jde o to, zda se tak děje ze zakázaného důvodu, zde je třeba upozornit, že ačkoliv Ústavní soud v citovaném nálezu dospěl k závěru, že státní příslušnost jako taková

LÍK, Š. – ABASSI, K. – VEVERKOVÁ, S. Kritická reflexe nálezu, v němž se Ústavní soud zastal hoteliéra. Vynucování nesouhlasu s okupací Krymu nepovažuje za diskriminaci. In: *Právo21* [online]. 6. 5. 2019 [cit. 2022-02-24]. Dostupné na: <https://pravo21.cz/pravo/kriticka-reflexe-nalezu-v-nemz-se-ustavni-soud-zastal-hotelierra-vynucovani-nesouhlasu-s-okupaci-krymu-nepovazuje-za-diskriminaci>. K jeho částečné obhajobě viz např. ZBÍRAL, R. Anexe Krymu a „lustrování“ Rusů v ostravském hotelu: Pokus o (abstraktní) obhajobu výroku nálezu II. ÚS 3212/18. In: *Jiné právo* [online]. 9. 5. 2019 [cit. 2022-02-24]. Dostupné na: <https://jinepravo.blogspot.com/2019/05/anexe-krymu-lustrovani-rusu-v.html>.

³⁴ KOUDELKA, Z. Ústavní soud obchodně tržním způsobem. *Právo a bezpečnost*. 2019, č. 1, s. 4–7. Online dostupné také na: <https://www.muni.cz/vyzkum/publikace/1545940>: „Kdyby dostal věc jiný senát či ji Ústavní soud řešil v plénu, nález by přijat nebyl. Zda někdo vyhraje či prohraje je výsledkem rulety, kterému soudnímu senátu věc připadne. Ústavní soud není chrámem spravedlnosti a práva, ale kasinem, kde náhoda rozhodne o osudu lidí.“

³⁵ Shodně viz odlišné stanovisko soudce Ludvíka Davida k nálezu sp. zn. II. ÚS 3212/18.

není zakázaným diskriminačním důvodem (s výjimkou občanství z jiných členských států Evropské unie³⁶), tento závěr byl podroben silné kritice³⁷ a vzhledem k tomu, že není ani zcela v souladu s jinými jeho rozhodnutími vykládajícími chráněné důvody šířeji,³⁸ se jeví být spíše určitým excesem a lze důvodně očekávat, že jeho aplikovatelnost může být v budoucnosti zúžena na určitou přesněji vymezenou situaci či jako takový podroben rozhodování pléna. Nadto, byť tato situace v případě mnohonárodnostní Ruské federace neplatí zcela přiléhavě, lze rovněž argumentovat, že by ve většině případů mohlo dojít k naplnění rozlišování také na základě „národnosti“ či „etnika“ (v podobě nepřímé diskriminace),³⁹ kteréžto již jsou vymezené mezi zakázanými důvody dle čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod či dle § 2 odst. 3 antidiskriminačního zákona. Na druhou stranu, vycházejíce přísně z tohoto závěru Ústavního soudu, nelze vyloučit, že v případě přidržení negativní odpovědi na tuto otázku bude posuzované odlišné zacházení shledáno zásadně za oprávněné, pročež další pokračování v testu diskriminace by tak bylo bezpředmětné. Dále proto budu vycházet z toho, že i státní příslušnost lze považovat za „zakázaný důvod“, byť i s nižším standardem z hlediska intenzity přezkumu.

ad 3) To, zda je posuzované odlišné zacházení dotčenému jednotlivci, resp. skupině (tzn. občanům Ruské federace) k tíži, je dle mého názoru nesporné. Dochází totiž k jejich znevýhodnění v přístupu k nabízené službě, a to plošně ve srovnání s ostatními spotřebiteli, kteří nejsou ruští občané. Jejich možnosti výběru určité služby jsou tedy k jejich tíži sníženy.

ad 4) Otázka ospravedlnitelnosti (přiměřenosti) posuzovaného odlišného zacházení bude při jeho posuzování zcela rozhodující. Coby kritéria pro nalezení hranice přiměřenosti mohou sloužit zejména:

- motivace podnikatele k odlišnému zacházení (racionální motivace vs. nenávisť či předsudky);⁴⁰
- existence podezřelého důvodu (rasa vs. znečištěné oblečení);⁴¹
- povaha nabízené služby, resp. její nahraditelnost (monopolní dodavatel vs. řada prodejen v jedné ulici);⁴²
- typ nabízené služby (např. přístup do lékárny vs. přístup na golfové hřiště);⁴³
- konkrétní okolnosti odlišného zacházení a jejich časovost (zde viz Ústavním soudem ve věci „Krym“ zdůrazňovaná bezprostřednost reakce podnikatele na určitou mezi-

³⁶ Zajímavou otázkou v tomto smyslu by mohlo být, pokud by daný spotřebitel měl dvojí občanství a byl mj. také občanem Evropské unie. Na posuzované věci by tato modifikace nicméně nic podstatného měnit neměla, neboť s daným spotřebitelem by bylo odlišně zacházeno z důvodu jeho ruského občanství, nikoliv občanství unijního.

³⁷ Viz např. NEHUDKOVÁ, E. – POLÁK, P. Vybrané otázky antidiskriminačního práva a jejich řešení v evropské a tuzemské judikatuře v letech 2010 až 2020 – díl první (zdravotní postižení, veřejné diskriminační výkony). *Soudní rozhledy*. 2021, roč. 26, č. 7–8, s. 224–230.

³⁸ Dle M. Bartoně „ESLP v souvislosti s některými důvody uvádí, že pro ospravedlnění odlišného zacházení jsou vyžadovány ‚velmi silné důvody‘ (‚very weighty reasons ‘). V praxi ESLP jde typicky o rasu, etnicitu, národnost, pohlaví, resp. gender, sexuální orientaci, vyznání, státní příslušnost, status nemanželského dítěte, zdravotní stav srov. Rainey, Wicks, Ovey 2014 s. 580–588).“ – srov. BARTOŇ, c. d., marg. č. 59.

³⁹ Tamtéž, marg. č. 40.

⁴⁰ Tamtéž, marg. č. 97.

⁴¹ Tamtéž.

⁴² Tamtéž.

⁴³ Tamtéž.

národní událost podtržené její závažností a také československá historická zkušenost okupace sovětskými vojsky v srpnu 1968);

- povaha odlišného zacházení (zejm. zda se jedná o absolutní vyloučení, nebo je poskytnutí služby určitým způsobem podmíněné);
- důsledky odlišného zacházení pro daného spotřebitele, popř. důsledky vynucené podmíněné aktivity spotřebitele pro poskytnutí dané služby.

V kontextu posuzované věci je podle mého názoru také nutno odlišovat situace, kdy podnikatel prezentuje veřejně své názory na válku na Ukrajině (politický názor požívající v tomto ohledu ústavně zaručenou ochranu) a kdy pouze zamezuje přístupu k ubytování ruským občanům, kteří odmítnou podepsat určité prohlášení (což může být zrovna v případě Ruska částečně srovnatelné s důsledky spojenými s podpisem Charty 77). Za významné naopak nepovažuji to, zda byla podmínka podpisu prohlášení pro poskytnutí ubytování zájemci deklarována předem (neboť i to může být problematické – převzal takové prohlášení např. Booking.com a jiné ubytovací servery? nedoplnil tuto podmínku podnikatel na své webové stránky až poté, co si některé osoby pobyt zarezervovaly, a toto si tak nepřečetly?) či až v okamžiku nástupu do ubytovacího zařízení.

Pokud jde o srovnání tří výše analyzovaných rozhodnutí s posuzovanou situací, předně, je vhodné poukázat na zjevný rozdíl s věcí „stop imigrantům“ – tam mířil podnikatel na zapovězení přístupu ke službám všech imigrantů bez dalšího (byť s ohledem na dobu, kdy byly oba případy uskutečněny, i znění prohlášení, je možné mít za to, že mířily zejména na imigranty vyznávající islám), což podle mého názoru představuje větší zásah (skupina osob) než více individuální pojetí zákazu poskytnout služby, jak tomu bylo ve věci „Krym“.

Stejně tak není plně aplikovatelný ani závěr německého Spolkového ústavního soudu. Ten řešil situaci shodující se v tom, že podnikatel z důvodu svého politického přesvědčení odmítl ubytovat určitou osobu, ale zde specifčnost spočívala právě v odmítnutí přístupu ke službám jednomu konkrétnímu německému politikovi (jednalo se tedy o individuální případ, nikoliv o neakceptaci určité skupiny osob). Soud zde upřednostnil svobodu podnikání a právo vlastnit majetek promítající se do tzv. privátní autonomie, kdy podnikatel může rozhodnout o tom, komu své služby poskytne (za stavu, kdy neexistoval monopol na služby, existovala zastupitelnost jeho služeb v daném místě i čase, zákazník byl na neposkytnutí služeb upozorněn v dostatečném časovém předstihu atd.). Z uvedeného tak vyplývá, že rozhodnutí Ústavního soudu ve věci „Krym“ se svým vyzněním *de facto* tolik nevymyká německému pojetí (rovněž existovala zastupitelnost služeb v daném regionu i čase, informace o podmínkách ubytování byla poskytnuta předem, neexistoval monopol na služby).

Postup Ruska vyvolal značnou nevoli nejen vůči prezidentu Vladimíru Putinovi jako strůjci tohoto napadení, ale také vůči ruským občanům obecně. Opatření podnikatelů jsou různorodá (a naznačená již v úvodu tohoto příspěvku), z těchto se pro další postup zaměřím na dvě následující modelové situace:

Někteří provozovatelné služeb (zejména restaurace a hotely) umístili na své provozovny nápisy ve znění „*Zastáncům ruské agrese na Ukrajině vstup zakázán. Sláva Ukrajině!*“. Podnikatelé následně vyžadovali písemné prohlášení o odmítnutí války na Ukrajině.

Někteří provozovatelé zakázali přístup ruským občanům ke službám bez dalšího, tj. plošně vůči všem.

Rozdíl v nastíněných případech je zásadní – v jednom se podmiňuje poskytnutí služeb písemným prohlášením, ve druhém podnikatel odmítá poskytnout služby všem Rusům bez rozdílu.

ad a) Podmínění poskytnutí služeb písemným prohlášením o odmítnutí „války na Ukrajině“, „invaze na Ukrajinu“ je na první pohled zcela analogické s rozhodnutím Ústavního soudu ve věci „Krym“, a proto by se mohlo jednat o dovolený (nediskriminační) případ podmiňování přístupu ke službám.

Ačkoliv je skutkový stav na první pohled prakticky totožný, ve skutečnosti se současný případ od případu „Krym“ liší mimo jiné v možných důsledcích takové vynucené podmíněné aktivity spotřebitele pro poskytnutí dané služby. V případě nutnosti podpisu prohlášení o odmítnutí války na Ukrajině se totiž ruský občan může vystavit trestnímu stíhání. Novela ruského trestního zákoníku schváleného Radou federace dne 4. března 2022 umožňuje sankcionovat dle článku 207/3 ruského trestního zákoníku trestem odnětí svobody až na 15 let, případně trestem nucených prací nebo také peněžitým trestem toho, kdo bude v souvislosti s invazí na Ukrajinu „*záměrně veřejně šířit pod rouškou spolehlivých zpráv nepravdivé informace obsahující údaje o použití ozbrojených sil Ruské federace za účelem ochrany zájmů Ruské federace a jejích občanů, zachování mezinárodního míru a bezpečnosti*“. Dále je dle článku 280/3 ruského trestního zákoníku možné sankcionovat peněžitým trestem ve výši až 1 milion rublů toho, kdo „*v rámci veřejné akce směřující k diskreditaci použití ozbrojených sil Ruské federace za účelem ochrany zájmů Ruské federace a jejích občanů, zachování mezinárodního míru a bezpečnosti, veřejně vyzve k zamezení použití ozbrojených sil Ruské federace*“.⁴⁴ Z citovaného znění zákona vyplývá požadavek veřejného charakteru takového jednání, což by podpis určité deklarace za předpokladu uchování jeho soukromé povahy naplňovat neměl. Na druhou stranu však nelze vyloučit zveřejnění podpisu i jiné možné nepřímé dopady takového aktu již nad rámec uvedeného trestného činu, jimiž by se člověk mohl vystavit nevoli ruského režimu a event. tím i ohrozit sebe i svoji rodinu žijící v Rusku. Ostatně, jak známo, ruský režim využíval trestněprávní represe vůči svým občanům z politických důvodů již dříve. Je tedy dáno existující riziko, že podpisem takového prohlášení by se ruský občan (byť žijící či se nacházející na území jiného státu) vystavil nebezpečí trestního stíhání ze strany ruského státu a podepsání takového prohlášení by pro něj bylo velmi rizikové a většinou by k tomu vůbec nepřistoupil [v konečném důsledku by tak takové opatření bylo srovnatelné s přístupem podle písm. b)].

Při posuzování takové situace je nutné přihlídnout také k tomu, o jakou službu se jedná a kde se nachází, a to zejména z hlediska její možné nahraditelnosti pro daného spotřebitele v určitém čase i místě. Ospravedlnitelnost takového jednání by se pak měla snižovat rovněž s během času od určité události, která vyvolala reakci podnikatele, přičemž platí, že takové déle trvající odlišné zacházení by mělo být méně intenzivní a podloženo vážnějšími důvody. Především je ale nutné nadále vycházet z toho, že cílem

⁴⁴ Nové články 207/3 a 280/3 trestního zákoníku Ruské federace, přijaté novelou ze dne 4. března 2022 č. 32-FZ. Online dostupné na: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=102041891&backlink=1&&nd=602900891>.

zákazu diskriminace je chránit důstojnost určitých stigmatizovaných skupin a zabránit jejich neodůvodněné stereotypizaci, aplikovatelnost závěrů rozhodnutí Ústavního soudu ve věci „Krym“ by tak měla být dle mého názoru nejméně s postupným během času provázána určitým důvodným předpokladem, že daný spotřebitel svými politickými postoji aktivitu Ruské federace schvaluje, jinak řečeno, určitým druhem individualizace (zde obdobně rozhodnutí německého Spolkového ústavního soudu), a to i směrem k podnikateli. Ospravedlnitelnější (či pochopitelnější) by zjevně bylo odlišné zacházení v případě, že by se ho během trvání války dopouštěl ukrajinský uprchlík nebo jiná osoba s osobní vazbou k celé situaci.

Nové okolnosti provázející „novou“ (současnou) dobu tak mohou vést k zohlednění těchto skutečností nastávající rozhodovací praxí soudů, a vést tak podle mého názoru k odklonu od rozhodnutí Ústavního soudu ve věci „Krym“.

ad b) Absolutní zamezení přístupu ruských občanů k poskytovaným službám vybraných podnikatelů se jeví jako nejpravděpodobnější případ diskriminačního jednání z důvodu státní příslušnosti (viz § 2 odst. 3 antidiskriminačního zákona). Je nesporné, že se jedná o zavedení jakési kolektivní viny ve vztahu k ruským občanům, z nichž řada může s válkou na Ukrajině nesouhlasit, žít řadu let v České republice nebo být přímo ruským emigrantem před režimem Vladimíra Putina a být takovým opatřením vyřazení z poskytnutí řady služeb. Vznáším však otázku, zda by tento případ v jiné době zcela zjevně diskriminace byl shodně kvalifikován i v dnešní době, tedy za stavu, kdy celý svět (státy i podnikatelé) přistupuje k plošným sankcím (doslova bojkotu) postihujícím ve svém důsledku výrazně ekonomicky všechny Rusy a nedodržování těchto „sankcí“ vůči Rusku je dokonce přímo vynucováno státy vůči společností, které nerespektují zákazy a Rusku či ruským společností zboží či služby poskytují. Ve světě panuje „naštvanost“ vůči celému Rusku (viz opatření ve sportovní sféře – vyloučení ruských sportovců z řady soutěží) – neodůvodňuje to zkrátka právo podnikatele rozhodnout, komu své služby poskytne? Jak se liší právo nepustit ruské sportovce na sportovní klání a právo podnikatele rozhodnout o tom, komu své služby poskytne (navíc zdůvodněno realizací svobody vlastnictví, podnikání a projevu), jak ostatně vyplývá z rozhodovací praxe německého spolkového ústavního soudu? Jakkoliv jde samozřejmě formálně vzhledem k odlišné situaci (sankce na mezinárodní úrovni a jednání podnikatele na úrovni soukromoprávní), nelze odhlédnout od toho, že z hlediska individuálního podnikatele citičiho v kontextu světového dění určitou „bezmoc“ může být právě uvedené prostředkem jeho společenské angažovanosti a vytvoření určitého tlaku na ruské občany. Ostatně, je možné poukázat na to, že samo Ministerstvo vnitra v jednom z rozhodnutí vztahujících se k usnesení vlády České republiky č. 254 o přijetí krizového opatření, kterým bylo zastaveno přijímání žádostí o vízum a povolení k dlouhodobému a trvalému pobytu státním příslušníkům Ruské federace a Běloruské republiky, k odůvodnění tohoto usnesení uvedlo (s odkazem na jeho neveřejnou předkládací zprávu), že „omezení vstupu a pobytu státním občanům Ruské federace a Běloruské republiky má vytvořit tlak na tyto dva státy, který by v celkovém důsledku měl napomoci ukončení ozbrojeného konfliktu na Ukrajině či přesněji k ukončení agrese Ruské federace vůči Ukrajině“.⁴⁵

⁴⁵ Usnesení Ministerstva vnitra č. j. OAM-8449-3/ZM-2022 ze dne 8. 4. 2022.

Domnívám se, že v současné době, která je signifikantní odporem vůči čemukoliv ruskému, by se kritické hlasy vůči myšlence o nediskriminaci nastolené Ústavním soudem výrazněji ztišily, ostatně tak se již stalo v případě velkého kritika rozhodnutí ve věci „Krym“ P. Rychetského.⁴⁶ Ale je až tak extenzivní přístup ke svobodě podnikatele ten správný? A je v dnešní době vůbec možné určit, co je v takových případech správné? Jaká je hloubka „politického“ boje podnikatelů, pokud zamezí přístupu ke službám ruským občanům, ale bez dalšího je poskytnou českým občanům, kteří jsou „prorusky“ orientovaní či přímo činní?

Je zřejmé, že tento příspěvek vyvolává více otázek, než dokáže přinést odpovědi, neboť tyto se budou lišit spíše než (ne)správností právního názoru názorem světovým, politickým, lidským, celospolečenským. I na základě těchto vlivů se utvoří případná budoucí rozhodovací praxe v této ožehavé otázce. Mám však za to, že bez zahájení diskuse nad znovuotevřením tohoto tématu nelze dospět ke správnému řešení.

5. ZÁVĚREM

Při posuzování možnosti omezení základního práva či svobody ve prospěch jiného základního práva, resp. svobody lze podle Ústavního soudu stanovit tyto podmínky, za jejichž splnění má prioritu jedno základní právo či svoboda: první podmínkou je jejich vzájemné poměrování, druhou je požadavek šetření podstaty a smyslu omezovaného základního práva, resp. svobody (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod).

K porušení principu rovnosti podle konstantní judikatury dochází tehdy, jestliže se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro odlišný přístup, tj. pokud odlišnost v zacházení nesleduje legitimní cíl a pokud nejsou použité prostředky přiměřeně sledovanému cíli.

Krajský soud v Brně shledal jako diskriminační odmítnutí obsloužit imigranty v restauraci. Ke stejnému závěru dospěly správní soudy také ve věci odmítnutí ubytovat ruské občany souhlasící s anexí Krymu – v této věci však Ústavní soud shledal jednání podnikatele jako ústavně konformní. Ke stejnému závěru dospěl také německý Spolkový ústavní soud, který akcentoval odmítnutí podnikatele ubytovat a poskytnout wellness služby (a to i se zákazem do budoucna) německému extremistickému politikovi a jeho manželce – soud zde akcentoval svobodu podnikání, právo vlastnit majetek a soukromoprávní autonomii, kdy může každý podnikatel rozhodnout o tom, komu zpřístupní svoje služby, před individuálním nerovným zacházením.

V kontextu existující judikatury a současného společenského trendu lze jen odhadovat, jak soudy přistoupí k posouzení aktuálních případů z praxe – domnívám se, že pokud podnikatel podmíní poskytnutí služeb podpisem písemného prohlášení o odmítnutí

⁴⁶ PERKNEROVÁ, K. Sankce proti Rusku by měly trvat i po skončení války, říká Pavel Rychetský. In: *Denik.cz* [online]. 8. 4. 2022 [cit. 2022-04-10]. Dostupné na: https://www.denik.cz/z_domova/pavel-rychetsky-valka-rozhovor-20220407.html: „Situace se zásadně změnila, když Putin rozpoutal barbarskou válku. Za dnešní situace bych tak kritická slova nepoužil.“

války vyprovokované Ruskem na Ukrajině, jednalo by se sice na první pohled o jednání totožné, pro ruského občana by to však znamenalo vystavení se možnosti trestního stíhání za porušení příslušných ustanovení novelizovaného ruského trestního zákoníku či jeho jiných ustanovení, která, jak známo, ruský režim využíval vůči svým občanům z politických důvodů již dříve. Tato nová skutečnost tak může spolu s nenaplněním dalších kritérií ospravedlnění takového odlišného zacházení zakládat případný odklon soudů od rozhodnutí Ústavního soudu ve věci „Krym“. V případě, že by podnikatel zamezil přístup k poskytovaným službám ruským občanům bez dalšího, jednalo by se o nedovolenou diskriminaci z důvodu státní příslušnosti. Věnuji se však otázce, zda bude tento běžně striktní závěr obhajitelný i v době sankcí velké části světa vůči Rusku a všemu ruskému.

Lze tedy očekávat pokračování této nastíněné judikatury a uvidíme, zda soudy budou bez dalšího respektovat názor Ústavního soudu nebo se od této judikatury s řádným zdůvodněním odchýlí s ohledem na specifika takto provedeného bezprecedentního násilí v jednom z evropských států. Rozlišit mezi svobodou slova (projevu) ve vztahu k tak zásadní situaci a zvolit si svého zákazníka, tedy osobu, která odsuzuje násilí páchané ruskými vojsky na Ukrajině, na straně jedné, a vytvořením jakési paušalizace či přímo stigmatizace ruských občanů, a tím také zavedení kolektivní viny na straně druhé, je extrémně složitý úkol (a to tím spíše, že ekonomické sankce velké části států světa i podnikatelů zasáhly bez dalšího všechny obyvatele Ruska – zde se případná diskriminace nevinných neřeší). Domnívám se však, že se soudy postaví na stranu kvalifikace obou nastíněných případů (jak podmínění přístupu ke službám podpisem prohlášení o odmítnutí války na Ukrajině, tak odmítnutí poskytnutí služeb ruským občanům bez dalšího) jako jednání diskriminačního.

S ohledem na bezprecedentní situaci, která nastala v roce 2022 na Ukrajině, lze poměrně stěží odhadovat výsledek budoucích soudních sporů – původně velmi kritizované rozhodnutí Ústavního soudu ve věci Krym, u něhož se nepředpokládalo, že jeho závěry budou v rozhodovací praxi aplikovány (spíše se o něm hovořilo jako o „excesu“), nyní otevírá cestu svému následování a ožehavost tohoto tématu bude pravděpodobně ještě eskalovat.

doc. JUDr. Dana Ondřejová, Ph.D.
Právnická fakulta Masarykovy univerzity
dana.ondrejova@law.muni.cz
ORCID: 000-0002-2251-9028

RECENZE

ŠTIKA, MARTIN. MILOSTIVÉ LÉTO II (ZÁKON Č. 214/2022 SB.,
O ZVLÁŠTNÍCH DŮVODECH PRO ZASTAVENÍ EXEKUCE
A O ZMĚNĚ SOUVISEJÍCÍCH ZÁKONŮ). KOMENTÁŘ
[E-KNIHA]. PRAHA: WOLTERS KLUWER ČR, 2022

Komentář JUDr. Ing. Martina Štíky představuje ucelený výklad zákona č. 214/2022 Sb., o zvláštních důvodech pro zastavení exekuce a o změně souvisejících zákonů, tzv. Milostivého léta II, jehož cílem je předložit podrobnou právní analýzu a nastínit aplikaci normy v právní praxi, která nabyla účinnosti dne 1. září 2022. Podstatou Milostivého léta II (v úpravě § 1 až § 7) je osvobození fyzických osob od placení veškerých dalších pohledávek přesahujících zaplacenou jistinu v exekučním řízení a dalších nákladů exekuce za předpokladu, že povinný splní některou z alternativních podmínek úhrady jistiny a nákladů exekuce ve výši 1 500 Kč (zvýšenou o DPH). Povinným se tak umožňuje v co nejkratší době učinit kroky k zastavení exekucí vedených ve prospěch veřejnoprávních oprávněných a tím přispět ke snížení počtu exekucí (k tomu podrobně důvodová zpráva k zákonu). Oproti tzv. Milostivému létu I (účinnému v období od 28. října 2021 do 28. ledna 2022) je nastaven závazný procesní postup povinného i soudního exekutora, dále došlo i k mírné modifikaci podmínek a úpravě výše paušální náhrady nákladů řízení, naopak v oblasti dispozice normy byla předchozí úprava v podstatě převzata.

Z hlediska disciplíny výkladu právního předpisu byly autorem využity nejen základní metody interpretace zákonného textu, ale i metody zvláštní. Zákon totiž v některých částech, i přes zjevnou snahu o zvýšenou popisnost, nedopadá na všechny relevantní procesní situace (zejména § 3). Za poněkud nešťastnou autor považuje speciální úpravu při doručování (§ 2), která soudním exekutorům v zásadě odňala možnost ověřit autentičnost podání. Z pohledu zdrojů komentář vychází zejména z důvodové zprávy k zákonu, také z bohaté odborné publikační činnosti autora v oblasti exekučního práva (zvláště je třeba poukázat na monografii *Soudní exekuce*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016, nebo komentář *Chráněný účet*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021) či z praktických znalostí a zkušeností autora.

Struktura textu komentáře kopíruje ustanovení zákona, který se rozpadá celkem do čtyř částí. Nejrozsáhlejší pasáží je hned část první věnující se zvláštním důvodům pro zastavení exekuce (§ 1 až 7). V ní se autor postupně detailně věnuje zákonným předpokladům pro zastavení exekuce (§ 1), procesnímu postupu při podání žádosti povinným a navazující činnosti exekutora včetně stanovení lhůt (§ 2), paušální náhradě nákladů exekuce podle § 87 odst. 1 exekučního řádu ve výši 1 500 Kč a nákladům oprávněného (§ 3), otázce osvobození od placení pohledávek přesahujících jistinu (§ 4), výjimkám ze zákona (§ 5), subsidiárnímu použití exekučního řádu (§ 6) či přechodným ustanovením (§ 7). Zdařile je odkazováno na související ustanovení, předpisy nebo na literaturu (především na důvodovou zprávu, i když je např. k ustanovení § 1 poukázáno rovněž na seminář JUDr. M. Kasíkové pořádaný v Praze dne 4. října 2021 Exekutorskou ko-

morou ČR). Autor neopomněl ani uvedení praktického příkladu, a to výroku rozhodnutí o osvobození povinného od placení a o částečném zastavení exekuce (výklad k § 4 odst. 1, 2), který by měl být podle autora formulován následovně: „*I. Povinný se ohledně pohledávky oprávněného vymáhané podle exekučního titulu osvobozuje od placení veškerých dalších nároků přesahujících zaplacenou jistinu, které byly uspokojeny k 1. září 2022 / datum v rozmezí ode dne 1. září 2022 do dne 30. listopadu 2022. II. Exekuce vedená na základě pověření soudu, podle vykonatelného titulu, se částečně zastavuje v rozsahu, ve kterém byl povinný osvobozen od placení pohledávky oprávněného podle výroku č. I. tohoto usnesení. III. Žádný z účastníků nemá nárok na náhradu nákladů po osvobození povinného a po částečném zastavení exekuce. IV. Náklady exekuce zaplacené povinným podle § zákona č. / Sb. se určují částkou 1 500 Kč. (Výrok IV. bude pouze v případě, že exekutor předtím nevydal příkaz k úhradě nákladů exekuce).*“ Jistě lze s autorem souhlasit, že uvedený postup je speciální úpravou k § 55 exekučního řádu, který určuje postup exekutora při zastavení exekuce. Další části komentovaných ustanovení se již věnují změně občanského soudního řádu v části druhé (§ 8), ve kterém se nahrazuje termín „peněžitě dávky sociální péče“ slovy „dávky podle zákona o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením, příspěvek na péči, zaopatřovací příspěvek“, dále změně exekučního řádu v části třetí (§ 9 a § 10), a to konkrétně úpravy podle § 55 odst. 7 až 11, a § 94 odst. 6 exekučního řádu, jakož i samotné účinnosti zákona v části čtvrté (§ 11).

Výkladový komentář, který je publikován jako e-kniha, je zpracován originálně, se znalostí věci a přináší řadu nových poznatků i argumentačně podložených závěrů. NePOCHYBNĚ tak zasluhuje svoji pozornost, a to i když je hypotéza tzv. Milostivého léta II vystavěna na časově vymezeném okruhu řízení, výslovně určené množině oprávněných, na sdělení povinného podle § 1 odst. 3 komentované normy (písemně nejpozději do 30. listopadu 2022) a dvou alternativních podmínek úhrady jistiny a nákladů exekuce. Komentář tak bude nejen vítaným fundovaným příspěvkem k problematice, ale i praktickou výkladovou pomůckou pro odbornou veřejnost, soudní exekutory a účastníky exekučního řízení při řešení některých problémů z dané oblasti a samozřejmě může posloužit i pro účely pedagogické. Obsahově zdařilý text zahrnuje právní stav k 1. září 2022.

JUDr. Miroslav Sedláček, Ph.D., LL.M.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
sedlacek@prf.cuni.cz

doi: 10.14712/23366478.2022.54

REDAKČNÍ RADA

Předseda a šéfredaktor: prof. JUDr. Pavel Šturma, DrSc.

Výkonný redaktor: JUDr. Miroslav Sedláček, Ph.D., LL.M.

Tajemnice: Mgr. Martina Holcová

Členové:

doc. PhDr. JUDr. Ilona Bažantová, CSc.

prof. JUDr. Stanislava Černá, CSc.

doc. JUDr. PhDr. David Elischer, Ph.D.

prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

prof. JUDr. Martin Kopecký, CSc.

prof. JUDr. Jan Kysela, Ph.D., DSc.

doc. JUDr. PhDr. Pavel Maršálek, Ph.D.

prof. JUDr. Monika Pauknerová, CSc., DSc.

doc. JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D.

prof. JUDr. Michal Skřejpek, DrSc.

doc. JUDr. Vojtěch Stejskal, Ph.D.

prof. JUDr. PhDr. Michal Tomášek, DrSc.

Externí členové:

prof. JUDr. Michael Bogdan (University of Lund)

prof. Dr. Reinhard Bork (Universität Hamburg)

doc. JUDr. František Cvrček, CSc. (Ústav státu a práva AV ČR, Praha)

prof. dr hab. Władysław Czapliński (Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa)

prof. JUDr. Jaroslav Fenyk, Ph.D., DSc. (Ústavní soud, Brno)

prof. JUDr. Jan Filip, CSc. (Ústavní soud, Brno)

prof. Dr. Michael Geistlinger (Universität Salzburg)

prof. JUDr. Pavel Holländer, DrSc. (Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach)

Dr. Kaspar Krolop (Humboldt Universität zu Berlin)

prof. JUDr. Jan Musil, CSc. (Univerzita Karlova, Praha)

prof. JUDr. Václav Pavlíček, CSc., dr. h. c. (Západočeská univerzita v Plzni)

prof. JUDr. Jiří Příbáň, DrSc. (Cardiff University)

prof. JUDr. Ján Svák, DrSc. (Ministerstvo spravodlivosti SR, Univerzita Komenského, Bratislava)

JUDr. Milada Tomková (Ústavní soud, Brno)

prof. Dr. Miroslav Vítěz (Ekonomski fakultet u Subotici)

prof. JUDr. Ladislav Vojáček, CSc. (Masarykova univerzita, Brno)

prof. JUDr. Alena Winterová, CSc. (Praha)

ACTA
UNIVERSITATIS
CAROLINAE

IURIDICA 4/2022

Vol. LXVIII

Časopis Acta Universitatis Carolinae – Iuridica je evidován v České národní bibliografii (vedena Národní knihovnou ČR), na seznamu recenzovaných vědeckých časopisů RVVI, v Index to Foreign Legal Periodicals (veden American Association of Law Libraries) a je rovněž indexován Central and Eastern European Online Library (www.ceeol.com) a zařazen v databázi DÓAJ (Directory of Open Access Journals).

Vědecký redaktor: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.
Vydala Univerzita Karlova
Nakladatelství Karolinum, Ovocný trh 560/5, 116 36 Praha 1
Praha 2022
www.karolinum.cz
Sazba DTP Nakladatelství Karolinum
Vytiskla tiskárna Nakladatelství Karolinum
Periodicita: 4×/rok
ISSN 0323-0619 (Print)
ISSN 2336-6478 (Online)
MK ČR E 18585