

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Ondřej Nový**

**Windfall tax: otázky její konstrukce v České republice**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Bc. Pavel Martiník, PhD.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 01. 04. 2024

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval/a samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 209 086 znaků včetně mezer.

---

Ondřej Nový  
diplomant

V Praze dne 01.04.2024

# Obsah

<b>Úvod.....</b>	<b>1</b>
<b>1. Daň z neočekávaných zisků – pojem a metodika přezkumu ústavnosti.....</b>	<b>3</b>
1.1. Historie a různé koncepce windfall tax .....	3
1.2. Důvody zavádění.....	6
1.3. Pojem.....	7
1.4. Metodika přezkumu ústavnosti v oblasti daní.....	10
<b>2. Legislativní proces.....</b>	<b>11</b>
2.1. Legislativní příležitost.....	13
2.1.1. Pozměňovací návrh se musí vztahovat k předmětu posuzovaného návrhu zákona .....	14
2.2. Dílčí závěr .....	16
<b>3. Konstrukční prvky – subjekt daně .....</b>	<b>17</b>
3.1. Kritérium rozhodné činnosti (sektoru) a kritérium skupiny .....	20
3.1.1. Banka.....	21
3.1.2. Energetické a těžební společnosti .....	22
3.1.3. Skupina.....	24
3.2. Určení rozhodných příjmů .....	25
3.2.1. Tuzemské příjmy .....	25
3.2.2. Obrat z rozhodných činností a čisté úrokové výnosy.....	26
3.3. Výše příjmů z rozhodných činností.....	31
3.3.1. Primární kritérium .....	31
3.3.2. Sekundární kritéria .....	31
3.3.2.1. Banka.....	32
3.3.2.2. Energetické a těžební společnosti .....	33
3.3.2.3. Skupina.....	35
3.4. Editační povinnost.....	35
3.5. Dílčí závěr .....	37
<b>4. Konstrukční prvky – předmět daně a základ daně.....</b>	<b>38</b>
4.1. Základ daně .....	38
4.2. Srovnávaný základ daně.....	42
4.3. Upravené srovnávací základy daně a jejich průměr.....	43
4.3.1. Možný rdousící efekt.....	47
4.3.2. Možná akcesorická a neakcesorická nerovnost.....	51
4.3.3. Možná řešení .....	55

4.4.	Přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně.....	57
4.5.	Dílčí závěr .....	62
<b>5.</b>	<b>Konstrukční prvky – výpočet, sazba a zdaňovací období.....</b>	<b>63</b>
5.1.	Výpočet a sazba.....	63
5.2.	Zdaňovací období .....	65
<b>6.</b>	<b>Konstrukční prvky – rozpočtové určení a splatnost.....</b>	<b>67</b>
6.1.	Rozpočtové určení.....	68
6.2.	Splatnost .....	70
	<b>Závěr.....</b>	<b>76</b>
	Seznam použitých zdrojů .....	78
	Abstrakt .....	87
	Klíčová slova:.....	87
	Abstract .....	88
	Key words: .....	88

# Úvod

Windfall tax, česky daň z neočekávaných zisků, nepřiléhavě také označovaná jako „válečná“ daň, patřila mezi nejvíce diskutované daňové novinky pro rok 2023. Její přijetí vyvolalo řadu názorů, zejména v prostředí mezi investory na českém kapitálovém trhu, že takto pojatá daň je protiústavní. Práce má za cíl zanalyzovat, zda je česká právní úprava daně z neočekávaných zisků v souladu s ústavním pořádkem České republiky a zda obстоjí ve srovnání s judikaturou nejvyšších soudů České republiky a Evropského soudu pro lidská práva. Jako výzkumná metoda je zvolen doktrinální výzkum, založený na analýze právní úpravy daně z neočekávaných zisků, její komparaci s ostatní daňovou legislativou, a to za účelem indukce a dedukce, včetně možných řešení a návrhů *de lege ferenda*.

Výzkumná otázka zní: Je možné daň z neočekávaných zisků považovat za protiústavní?

Za účelem řešení výzkumné otázky jsou stanoveny následující hypotézy:

- 1) Právní úprava daně z neočekávaného zisku je legislativním přílepkiem.
- 2) Vymezení „rozhodné činnosti“ je dostatečně určité pro vznik daňové povinnosti.
- 3) Výsledkem abstraktní kontroly ústavnosti je zjištění, že právní fikce nulového průměru srovnávacích základů daně působí rdousícím efektem.
- 4) Právní fikce nulového průměru srovnávacích základů daně způsobuje nerovnost mezi poplatníky daně z neočekávaných zisků.

Těžištěm práce je analýza jednotlivých konstrukčních prvků daně z neočekávaných zisků a legislativního procesu jejího vzniku. Naopak, práce se zásadně nezabývá otázkami evropského práva, pokud to není nezbytné. Struktura práce je členěna do šesti hlavních kapitol, přičemž každá se věnuje jinému aspektu tématu.

První kapitola poskytuje základní myšlenku windfall daní, včetně jejich historie a různých koncepcí, přičemž se neomezuje na území České republiky. Dále se první kapitola věnuje důvodům zavádění daně z neočekávaných v České republice, jejímu koncepci a teoretickému zařazení do daňové soustavy a metodice přezkumu ústavnosti v oblasti daní, čímž klade základ pro pochopení problematiky.

V druhé kapitole se práce zabývá legislativním procesem, včetně diskuse o legislativním přílepku a požadavku, aby pozměňovací návrh souvisel s předmětem posuzovaného návrhu zákona. Dílčí závěr se pak věnuje vyhodnocení první hypotézy, zda je daň z neočekávaného zisku legislativním přílepkiem.

Třetí kapitola a všechny následující kapitoly zkoumají konstrukční prvky daně z neočekávaných zisků, přičemž třetí kapitola se věnuje subjektu daně. Detailně zkoumá pojmy jako jsou rozhodné příjmy, rozhodné činnosti a kritéria pro výši příjmů z rozhodných činností. V rámci dílčího závěru se snaží odpovědět, zda je právní úprava rozhodné činnosti dostatečně určitá, čímž hodnotí druhou hypotézu.

Čtvrtá kapitola se věnuje dvěma konstrukčním prvkům – předmětu daně a základu daně, kdy se do podrobnosti zabývá srovnávanému základu daně a průměru upravených srovnávacích základů daně. Práce zde také zkoumá, zda nenastává rdousící efekt a nerovnost mezi poplatníky daně z neočekávaných zisků navzájem, včetně návrhů *de lege ferenda*. Cílí proto na vyhodnocení třetí a čtvrté hypotézy.

Pátá kapitola se zabývá výpočtem daně, její sazbu a zdaňovacím obdobím. V rámci výpočtu je v práci vytvořen matematický vzorec. Dále je z teoretického hlediska popsána i sazba daně. Na závěr se kapitola věnuje zdaňovacímu období a jeho specifiky, kterými se odlišuje od daně z příjmů právnických osob.

Šestá a závěrečná kapitola se soustředí na rozpočtové určení a důvody, proč je odlišné od rozpočtového určení daně z příjmů právnických osob. Následně se šestá kapitola zabývá splatností daně, podrobně pak placením záloh, poslední známou daňovou povinností a tzv. fiktivní daní z neočekávaných zisků.

# 1. Daň z neočekávaných zisků – pojem a metodika přezkumu ústavnosti

Daně jsou spojené s existencí státu a veřejné správy jeho fiskálního systému.<sup>1</sup> Zjednodušeně by se dalo říci, že *ubi societas, ibi collectae*.<sup>2</sup> Výdaje státu byly prapůvodně hrazeny z majetku státu samotného a až později, společně s růstem státních výdajů, byly zaváděny povinné platby státu. Z počátku se jednalo platby nepravidelné, postihující jmění jednotlivců. Pravidelné platby se objevily až s postupem času.<sup>3</sup> Současná teorie finančního práva označuje za daň (v úzkém smyslu) takovou platbu, která se vyznačuje peněžitým plněním, zákonností, nedobrovolností, nenávratností a nesakčností.<sup>4</sup> Dále se daň vyznačuje tím, že je zpravidla neúčelová a zpravidla řádná, pravidelná a plánovaná.<sup>5</sup> Jak bude níže vysvětleno, zejména neúčelovost není znak, kterým by daň z neočekávaných zisků příliš oplývala.

## 1.1. Historie a různé koncepce windfall tax

Daně z náhlého zvýšení zisků či náhodných zisků (*windfall profits tax*, dále také jako „windfall daň“)<sup>6</sup> nejsou ve světě žádnou novinkou. Dosud se nejedná o ustálený pojem, přesto je však možné je popsat jako reakci států na „*anomální ekonomické jevy, které vedou k vysoké ziskovosti*“<sup>7</sup>. Společnými znaky windfall daní je jejich časově omezené trvání a orientace na nadměrné a náhodné zisky především obchodních korporací, které vznikají v důsledku mimořádného externího šoku,<sup>8</sup> obvykle vlivem geopolitických změn, válek a přírodních katastrof.<sup>9</sup> Jejich

---

<sup>1</sup> FALADA, David. Daně a poplatky ve vybraných státech doby předřímské. In: STARÝ, Marek; FALADA, David; SKŘEJPEK, Michal; KINDL, Vladimír; ŠOUŠA, Jiří et al. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 9. ISBN 978-80-87109-15-1.

<sup>2</sup> STARÝ, Marek. Úvodní slovo. In: STARÝ, Marek; FALADA, David; SKŘEJPEK, Michal; KINDL, Vladimír; ŠOUŠA, Jiří et al. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 7. ISBN 978-80-87109-15-1.

<sup>3</sup> KLIER, Čeněk. *Bernictví*. In: Ottův slovník naučný: ilustrovaná encyklopaedie obecných vědomostí. Online. Praha: J. Otto, 1890, díl 3, s. 847. Dostupné z: <https://ndk.cz/uuid/uuid:b783ae10-0a06-11e5-b309-005056825209>. [citováno 2024-03-16].

<sup>4</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim. Daňové právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie; BAKEŠ, Milan; BOHÁČ, Radim; KOHAJDA, Michael; KOTÁB, Petr et al. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 150. ISBN 978-80-7552-935-0.

<sup>5</sup> *Tamtéž*.

<sup>6</sup> BLACK, Henry Campbell, Joseph R. NOLAN a Jacqueline M. NOLAN-HALEY. *Blackův právní slovník*. 6. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1993, sv. 2, s. 1457. ISBN 80-85605-23-6.

<sup>7</sup> MAGALHÃES, Tarcísio Diniz a DE LILLO, Francesco. *The Return of Windfall Taxation*. Online. Intertax. 2023, vol. 51, no. 11, s. 723. ISSN 0165-2826. Strojový překlad. Dostupné z: <https://doi.org.ezproxy.is.cuni.cz/10.54648/taxi2023067>. [citováno 2024-01-28].

<sup>8</sup> NÁRODNÍ EKONOMICKÁ RADA VLÁDY. *Daň z mimořádných příjmů/zisků (windfall tax) v České republice*. Online. 2022. s. 3. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/Windfall-tax-v-CR.pdf>. [citováno 2024-01-28].

<sup>9</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). Online. 9. volební období. Poslanecká

společenská a politická akceptace vyplývá z toho, že „*neexistuje ekonomicky spravedlivý důvod pro to, aby mimořádná vnější událost přinesla štěstí jen náhodným jednotlivcům a zároveň způsobila utrpení většině populace.*“<sup>10</sup>

Významnou kategorii tvoří daně reagující na probíhající válku, přičemž jejich rozmach v zavádění je spojen zejména se světovými válkami v první polovině 20. století.<sup>11</sup> V reakci na průběh první světové války se v minulosti na území České republiky platila „daň z válečných zisků“. Tato daň byla zavedena císařským nařízením č. 103/1916 ř. z. jako dočasná válečná daň postihující nadměrné zisky vzniklé v souvislosti s probíhající válkou. Daň jako taková byla v průběhu let několikrát novelizována a povinnost ji platit trvala až do roku 1919. Vztahovala se na fyzické i právnické osoby, přičemž stojí za zmínku, že nadměrné výnosy se u právnických osob stanovovaly jako výnosy přesahující průměr výnosu tří posledních předválečných let.<sup>12</sup>

Významné jsou daňové změny zejména v USA v roce 1918, kdy byly zavedeny dvě daně – daň z válečných zisků (*war-profits tax*) a daň z nadměrných zisků (*excess-profits tax*). Základ daně z válečných zisků byl určen jako rozdíl mezi průměrným ziskem za předválečné roky (1911 až 1913) a aktuálními zisky, který byl případně dále upraven o 10 % z rozdílu v nárůstu či snížení hodnoty investovaného kapitálu v daném roce oproti průměru investovaného kapitálu za předválečné roky. Sazba daně z válečných zisků činila 80 %. Daň z nadměrných zisků pak spočívala v progresivní sazbě 30 až 65 % uplatněné na rozdíl aktuálních zisků a běžných zisků zvýšených o 3000 USD nebo o zhodnocení 8 % u investovaného kapitálu.<sup>13</sup> Tyto dvě daně ilustrují základní principy (metody) zdanění windfall zisku.

První je princip válečných zisků (*war-profits principle*, případně pouze *war-profits tax*<sup>14</sup>), který vychází z poměrování průměru zisků za minulé „klidné“ období s aktuálními zisky, a to s cílem

---

sněmovna Parlamentu České republiky, 2022, s. 9. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=218881> [citováno 2024-01-28].

<sup>10</sup> CHRISTIANS, Allison a MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *The Case for Taxing Away Unsustainable Profits*. Online. George Washington Law Review. 2023, vol. 91, no. 3, s. 728. Strojový překlad. Dostupné z: <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/gwlr91&i=743>. [citováno 2024-01-28].

<sup>11</sup> HEBOUS, Shafik, PRIHARDINI, Dinar a VERNON, Nate. *Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance*. Online. IMF Working Papers. 2022, vol. 2022, no. 187, s. 8. ISSN 1018-5941. Dostupné z: <https://doi.org/10.5089/9798400221729.001>. [citováno 2024-01-28].

<sup>12</sup> ŠOUŠA, Jiří. Daně a poplatky v 19. století a za Československé republiky. In: STARÝ, Marek; FALADA, David; SKŘEJPEK, Michal; KINDL, Vladimír; ŠOUŠA, Jiří et al. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 118–119. ISBN 978-80-87109-15-1.

<sup>13</sup> HEBOUS, Shafik, PRIHARDINI, Dinar a VERNON, Nate. op. cit. pozn. 11, s. 9–10.

<sup>14</sup> HICKS, John Richard, HICKS, Ursula Kathleen a ROSTAS László. *The Taxation Of War Wealth*. Online. 2nd ed. Oxford: Clarendon Press, 1942, s. 35. Dostupné z: <https://archive.org/details/in.ernet.dli.2015.190581/page/n1/mode/2up>. [citováno 2024-01-29].



zachytit nadměrné zisky vzniklé v období ekonomického stresu, které by bez tohoto stresu nevznikly.<sup>15</sup> Typickým příkladem je právě válka.

Druhým, a do značné míry protichůdným, je princip nadměrných zisků (*excess profits principle*<sup>16</sup> případně pouze *high profits tax*<sup>17</sup>), spočívající ve stanovení nadměrných zisků jako pevně dané částky nebo procenta převyšující běžné zisky, a to bez bližšího vztahu k období ekonomického stresu nebo předcházejícímu klidnému období.<sup>18</sup> Princip nadměrných zisků je proto možné, na rozdíl principu válečných zisků, zařadit jako stálou složku daňové soustavy.<sup>19</sup>

V průběhu let se ve světě prosadily i jiné, značně odlišné koncepce daní z neočekávaných zisků, které adresovaly události jiné než válečné úsilí. To mělo za následek rozvolnění zažitého pojmu „windfall tax“.<sup>20</sup> Takové windfall tax daně lze označit za *sui generis*.<sup>21</sup> Jedna z nich pochází ze 70. let 20. století, kdy byl ve Spojených státech amerických v roce 1980 přijat zákon o dani z neočekávaných zisků ze surové ropy (*Crude Oil Windfall Profits Tax Act*). Tento zákon ukládal daň z nadměrných zisků ropných společností plynoucích z růstu cen ropy, který následoval po ropné krizi v 70. letech. Na rozdíl od současné daně z neočekávaných zisků však daň neměla charakter daně z příjmů, ale měla spíše charakter zvláštní dočasné spotřební daně, jelikož postihovala prodejní cenu každého prodaného barelu domácí surové ropy sazbou od 30 do 70 %.<sup>22</sup> V tomto ohledu se spíše podobala odvodu z elektřiny ze slunečního záření.<sup>23</sup>

S další *sui generis* koncepcí přišel britský Finance (no. 2) Act 1997.<sup>24</sup> Tímto zákonem byla ve Spojeném království uvalena jednorázová daň na společnosti privatizované v letech 1984 až 1996, které působily v sektoru veřejných služeb (*public utility companies*). Jinými slovy, jednalo se o společnosti zabývající se uspokojováním nezbytných potřeb moderního člověka – voda, elektřina, plyn a telekomunikace. Důvodem zavedení této daně byla nepřiměřeně nízká cena, za kterou byly společnosti privatizovány. Z toho se odvíjí netypicky určený základ daně,

---

<sup>15</sup> LENT, George Eid. *Excess-Profits Taxation in the United States*. Online. Journal of Political Economy. 1951, vol. 59, no. 6, s. 485. ISSN 0022-3808. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/1830238>. [citováno 2024-01-29].

<sup>16</sup> ADAMS, Thomas Sewall. *Principles of Excess Profits Taxation*. Online. The Annals of the American Academy of Political and Social Science. 1918, vol. 75, s. 151. ISSN 0002-7162. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/1014016>. [citováno 2024-01-29].

<sup>17</sup> HICKS, John Richard, HICKS, Ursula Kathleen a ROSTAS László. op. cit. pozn. 14, s. 35.

<sup>18</sup> *Tamtéž*.

<sup>19</sup> *Tamtéž*.

<sup>20</sup> CHRISTIANS, Allison a MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. op. cit. pozn. 10, s. 726.

<sup>21</sup> MAGALHÃES, Tarcísio Diniz a DE LILLO, Francesco. op. cit. pozn. 7, s. 728.

<sup>22</sup> KINNEN, David E. *AN INTRODUCTION TO THE CRUDE OIL WINDFALL PROFITS TAX ACT OF 1980*. Online. Western New England Review. 1981, vol. 3, no. 4, s. 646. ISSN: 1943-0043. Dostupné z: <https://digitalcommons.law.wne.edu/lawreview/vol3/iss4/2/>. [citováno 2024-01-28].

<sup>23</sup> § 14 a násl. zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů.

<sup>24</sup> *Finance (No. 2) Act 1997, c. 58 (UK)*. Dostupné z: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1997/58/contents>. [citováno 2024-01-29].

zjišťovaný jako rozdíl ročního průměru denního zisku za určité období vynásobený poměrem ceny a zisku ve výši devíti (tj. ukazatel P/E se rovná devíti) a ceny, za kterou byla společnost privatizována.<sup>25</sup> Sazba daně pak představovala 23 procent.<sup>26</sup>

Další v minulosti placenou daní, která by mohly být považována za windfall daň, byla jednorázová zvláštní daň na bankovní vklady (*special tax on banking deposits*) uvalená ve Spojeném království na banky v roce 1981.<sup>27</sup> V tomto období se banky těšily prostředí vysokých úrokových sazeb ze strany Bank of England, což mělo za důsledek, že banky realizovaly zisky na rozdílu úrokových sazeb a neúročenými vklady svých klientů.<sup>28</sup> Daň proto spočívala ve zdanění neúročených vkladů tak, že banka musela odvést 2 až 2,5 % z hodnoty držených vkladů.<sup>29</sup> Tímto výčet mimořádných daní samozřejmě nekončí, nicméně nepovažuji za nutné v něm nadále pokračovat. Smyslem bylo ilustrovat, co vše se může být zařazeno do kategorie windfall daní.

## 1.2. Důvody zavádění

Jak bylo výše řečeno, windfall daně jsou zaváděny za účelem odčerpání nadměrných zisků, které vznikly z důvodu externího šoku. Za příčinu lze napříč současnou Evropou v energetickém sektoru považovat dle Mezinárodního měnového fondu prudký nárůst cen uhlí, ropy a zemního plynu v průběhu roku 2022. Nárůst cen vyplýval z kombinace několika faktorů, mezi něž patří nesoulad mezi poptávkou a nabídkou po energiích během hospodářského oživení po skončení pandemie SARS-CoV-2, umocněný válkou na Ukrajině.<sup>30</sup> Z těchto skutečností vychází také nařízení Rady (EU) č. 2022/1854 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie („Nařízení EU“).<sup>31</sup>

Naproti tomu, podle Národní ekonomické rady vlády („NERV“), je externí šok a následný nárůst zisku bankovního sektoru v průběhu roku 2022 způsoben „z velké části rychlým růstem úrokových sazeb ze strany České národní banky, který se jen pomalu a neochotně propisuje do úrokových

---

<sup>25</sup> CHRISTIANS, Allison a MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. op. cit. pozn. 10, s. 726.

<sup>26</sup> *Finance (No. 2) Act 1997, c. 58 (UK)*. Part I, sec. 1 (2). Dostupné z: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1997/58/part/I>. [citováno 2024-01-29].

<sup>27</sup> *Finance Act 1981, c. 35 (UK)*. Part X, sec. 134. Dostupné z: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1981/35/section/134#reference-c1606381>. [citováno 2024-01-29].

<sup>28</sup> THATCHER, Margaret. *Economy: The 1981 budget [memoirs extract]*. Online. Margaret Thatcher Foundation. Dostupné z: <https://www.margarethatcher.org/document/110696>. [citováno 2024-01-29].

<sup>29</sup> *Finance Act 1981, c. 35 (UK)*. op. cit. pozn. 27, Part X, sec. 134.

<sup>30</sup> ARI, Anil, ARREGUI, Nicolas, BLACK, Simon, CELASUN, Oya, MINESHIMA, Aiko et al. *Surging Energy Prices in Europe in the Aftermath of the War: How to Support the Vulnerable and Speed up the Transition Away from Fossil Fuels*. Online. IMF Working Papers, 2022, vol. 2022, no. 152, s. 5. Dostupné z: <https://doi.org/10.5089/9798400214592.001>. [citováno 2023-02-15].

<sup>31</sup> EVROPSKÁ KOMISE. *Návrh NAŘÍZENÍ RADY o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie*. Online. Dokument COM/2022/473/FINAL, CELEX 52022PC0473. 2022-09-14, s. 1–4. Dostupné z: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST\\_12249\\_2022\\_INIT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_12249_2022_INIT). [citováno 2024-02-01].

*sazeb na pasivech komerčních bank (zejména sazeb depozit). Dominantní část zisku bank tvoří tzv. úrokový zisk či úroková marže. Pozitivní vliv na tento (mimořádný) zisk má nyní z významné části měnová politika České národní banky, resp. zvýšení hlavní úrokové sazby (2T repo) na 7 %. Úrokové sazby na této hladině však nelze považovat za ‚nový normál‘ a ČNB po odeznění inflačních tlaků zřejmě přistoupí k uvolňování měnové politiky a tedy k opětovnému snížení úrokových sazeb.*“<sup>32</sup>

K těmto výše zmíněným jevům v energetickém sektoru docházelo napříč Evropskou unií. V tomto ohledu proto Evropská unie vydala dne 6. října 2022 Nařízení EU, které upravuje základní rámec pro zmírnění dopadů vysokých cen energie. Cílem Nařízení EU bylo snížení spotřeby elektrické energie, zavedení limitů pro tržní příjmy výrobců elektrické energie a přerozdělení nadměrných zisků mezi spotřebitele elektřiny. Za tímto účelem umožnilo členským státům zasahovat do procesu stanovování cen elektřiny pro domácnosti a malé až střední podniky.<sup>33</sup> Jedním z opatření, které Nařízení EU zavádí, je solidární příspěvek dle článku 14 („Solidární příspěvek“)<sup>34</sup>, který byl Českou republikou realizován jako daň z neočekávaných zisků.<sup>35</sup>

Nastíněnou situaci státy napříč Evropou reflektovaly. Proběhla vlna zavádění Solidárních příspěvků a dalších národních opatření s cílem zmírnit dopady vysokých cen energie.<sup>36</sup>

### **1.3. Pojem**

Daň z neočekávaných zisků byla zavedena zákonem č. 366/2022 Sb., který novelizoval zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („zákon o daních z příjmů“ či také „ZDP“)<sup>37</sup>.<sup>38</sup> Jedná se o samostatnou daň spadající pod daň z příjmů právnických osob, kterou budou muset platit jen vybraní poplatníci (viz kapitola 3. Konstruktivní prvky – subjekt daně). Konkrétně tvoří její podkategorii, když daň z neočekávaných zisků je úpravou speciální vůči dani z příjmů právnických osob, a proto „v ostatním se použijí ustanovení o dani z příjmů právnických osob (tedy

---

<sup>32</sup> NÁRODNÍ EKONOMICKÁ RADA VLÁDY. op. cit. pozn. 8, s. 7.

<sup>33</sup> Článek 1 nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

<sup>34</sup> Článek 14 nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

<sup>35</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 9.

<sup>36</sup> REUTERS. *Windfall tax mechanisms on energy companies across Europe*. Online. Reuters. 2022-12-08. Dostupné z: <https://www.reuters.com/business/energy/windfall-tax-mechanisms-energy-companies-across-europe-2022-12-08/>. [citováno 2024-03-17].

<sup>37</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>38</sup> Zákon č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

např. právní úprava zdaňovacího období nebo podávání daňového přiznání).<sup>39</sup> V principu se jedná o podobnou podkategorii, jako je samostatný základ daně dle § 20b ZDP, avšak nelze ji se samostatným základem zaměňovat.<sup>40</sup> Naopak díky její samostatnosti, oddělenému placení na samostatný osobní daňový účet a faktu, že se nescítá ani nijak nezapočítává na daň z příjmů právnických osob, je spíše bližší dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 38d ZDP.<sup>41</sup> Z pohledu daně z příjmů právnických osob se tak jedná o novou podkategorii *sui generis*.

Předmětem daně je neočekávaný zisk, který se určuje pomocí základu daně z neočekávaného zisku. Ten je založen na kombinaci principu válečných zisků a principu nadměrných zisků popsaných v podkapitole 1.1 Historie a různé koncepce windfall tax. V tomto ohledu je daň z neočekávaných zisků shodná se Solidárním příspěvkem.<sup>42</sup>

Prvně se využije princip válečných zisků, kdy se zjišťuje klidné období, které tvoří jednotlivé srovnávací základy daně mezi roky 2018 až 2021. Následně se užije princip nadměrného zisku, při němž dochází k úpravě jednotlivých srovnávacích základů daně, tedy k jejich zvýšení o absolutní hodnotu 20 % a jejich zprůměrování. Vytvoří se tedy „toleranční pásmo“<sup>43</sup>, v rámci něhož jsou zisky považovány za běžné, a zisky nad hranicí tohoto pásma jsou považovány za neočekávané a podléhají daňové sazbě 60 % (blíže viz kapitola 4. Konstruktivní prvky – předmět daně a základ daně).

Kombinování těchto principů není neobvyklé, naopak vzácné jsou spíše daně, které se drží ryze jednoho z principů windfall daní.<sup>44</sup> Zároveň se windfall daně právě tímto poměřováním běžných a nadměrných zisků odlišují od klasických sektorových daní, u nichž k žádnému poměřování nedochází.<sup>45</sup>

---

<sup>39</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 11.

<sup>40</sup> *Tamtéž*.

<sup>41</sup> *Tamtéž*.

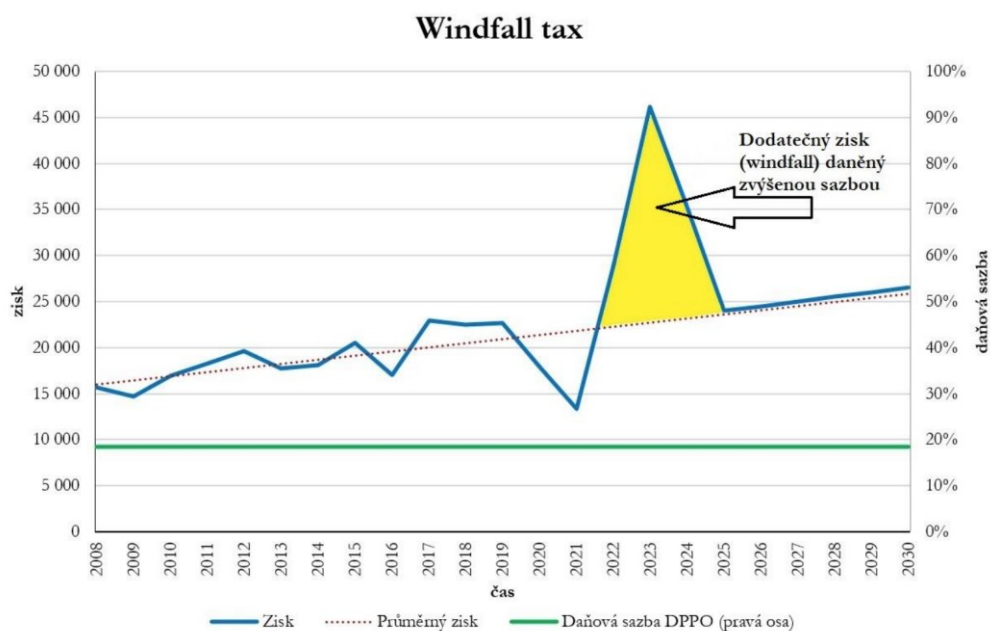
<sup>42</sup> DE VASCONCELOS FERNANDES, Filipe. *Windfall cracks: the structural flaws in taxing energy sector profits*. Online. International Tax Review. 2022-12-06. Dostupné z: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2az9stu3sc6wrkpmgtw5c/sponsored/windfall-cracks-the-structural-flaws-in-taxing-energy-sector-profits> [citováno 2024-02-01].

<sup>43</sup> KOUBOVSKÝ, Petr. *Daň z mimořádných zisků (tzv. windfall tax)*. Online. Účetnictví v praxi. 2023, roč. 2023, č. 3, kapitola Návrh zákona zavádějícího tzv. windfall tax neboli daň z neočekávaných zisků představený Ministerstvem financí a následně i schválený v rámci legislativního procesu. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/11321/dan-z-mimoradnych-zisku-tzv-windfall-tax>. [citováno 2024-02-01].

<sup>44</sup> HICKS, John Richard, HICKS, Ursula Kathleen a ROSTAS László. op. cit. pozn. 14, s. 35.

<sup>45</sup> NÁRODNÍ EKONOMICKÁ RADA VLÁDY. op. cit. pozn. 8, s. 4 včetně tam uvedené poznámky pod čarou č. 4.

Období uplatnění daně pak limituje, jak dlouho ke zdaňování neočekávaných zisků bude docházet. Zjednodušeně lze proto daň z neočekávaných zisků ilustrovat následujícím grafem.



Graf 1: zdroj NERV

Daň z neočekávaných zisků kopíruje a přebírá nedostatky Solidárního příspěvku tím, že neobsahuje vážení rizik investovaného kapitálu, jako měly daně v USA z roku 1918 popsané v kapitole 1.1 Historie a různé koncepce windfall tax. Zároveň období klidu ohraničené roky 2018 až 2021 nelze považovat za naprosto standardní, když v jeho rámci probíhala pandemie SARS-CoV-2.<sup>46</sup>

Konečně, jak bylo již naznačeno výše, fakultativní znak neúčelovosti není u daně z neočekávaných zisků zcela splněn. Článek 17 Nařízení EU nařizuje využít výnosy ze Solidárního příspěvku na vybrané účely, mezi které např. patří „opatření finanční podpory pro konečné odběratele energie, a zejména zranitelné domácnosti, aby se cíleně zmírnily dopady vysokých cen energie“<sup>47</sup>. Účel Solidárního příspěvku byl v České republice naplněn, když daň z neočekávaných zisků sloužila zjednodušeně řečeno jako dodatečný příjem proti „vyplácení mimořádných výdajů spojených zejména s kompenzacemi vysokých cen energií pro občany a firmy“<sup>48</sup>, které souvisely například s nařízením vlády č. 298/2022 Sb. stanovující stropy cen elektřiny a plynu<sup>49</sup>, jež zároveň

<sup>46</sup> DE VASCONCELOS FERNANDES, Filipe. op. cit. pozn. 42.

<sup>47</sup> Článek 17, odst. 1 písm. a) nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

<sup>48</sup> KOUBOVSKÝ, Petr. op. cit. pozn. 43, kapitola Proč vůbec daň z mimořádných zisků zavádět, je to nutné?.

<sup>49</sup> Nařízení vlády č. 298/2022 Sb., o stanovení cen elektřiny a plynu v mimořádné tržní situaci a o stanovení s tím souvisejícího nejvyššího přípustného rozsahu majetkového prospěchu zákazníka.

ve vztahu k elektřině vyžaduje Nařízení EU.<sup>50</sup> Výplata kompenzací probíhala skrze operátora trhu,<sup>51</sup> kterému byla za tímto účelem poskytnuta dotace ze státního rozpočtu.<sup>52</sup> Ekonomicky se pak „zastropování cen a zdanění neočekávaných zisků ... v tomto kontextu vzájemně doplňují a ovlivňují, resp. čím vyšší je efekt zastropování, tím menší váhu má daň z neočekávaných zisků...“<sup>53</sup> Avšak jakmile s rokem 2024 pominul požadavek na uvalení Solidárního příspěvku, daň z neočekávaných zisků se stala naprosto neúčelovou. Zároveň její neúčelovost platí po celou dobu ve vztahu k poplatníkům, které Solidární příspěvek nepředpokládá (např. banky).

#### 1.4. Metodika přezkumu ústavnosti v oblasti daní

Metoda proporcionality (představovaná testem proporcionality) tvoří obecný metodologický přístup Ústavního soudu k přezkumu ústavnosti omezení základních práv uvedených v Listině základních práv a svobod (dále též jako „Listina“ či „LZPS“)<sup>54</sup>. S plynutím času však Ústavní soud došel k závěru, že při přezkumu daní a hospodářských a sociálních politik, resp. práv a povinností z nich plynoucích, bude muset zaujmout více přízemní přístup vůči zbytku systému brzd a protivah (moci zákonodárné a výkonné). Za tímto účelem modifikoval test proporcionality a formuloval výjimku pro přezkum ústavnosti daní poplatků, peněžitých sankcí a jiných zákonem stanovených plateb – test vyloučení extrémní disproporcionality.<sup>55</sup>

Jak uvádí Červínek, „tento test se projevuje především v nižší míře intenzity přezkumu aktů zákonodárce, jenž při rozhodování o těchto otázkách disponuje širokým prostorem pro uvážení a za tato svá rozhodnutí také nese politickou odpovědnost.“<sup>56</sup> Zmíněnou extrémní disproporcionalitou pak představuje zásah do vlastnického práva natolik významný, že je v rozporu s čl. 4 odst. 4 LZPS. Projevuje se „zmařením“ či „zničením“ majetkové podstaty poplatníka a tím, že působí rdousícím efektem.<sup>57</sup>

---

<sup>50</sup> Článek 6 nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

<sup>51</sup> § 19f odst. 2 zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon, blíže viz nařízení vlády č. 5/2023 Sb., o kompenzacích poskytovaných na dodávku elektřiny a plynu za stanovené ceny.

<sup>52</sup> § 19f odst. 6 zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon, blíže viz nařízení vlády č. 5/2023 Sb., o kompenzacích poskytovaných na dodávku elektřiny a plynu za stanovené ceny.

<sup>53</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 9.

<sup>54</sup> Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku.

<sup>55</sup> ČERVÍNEK, Zdeněk. *Metoda proporcionality v praxi Ústavního soudu*. Praha: Leges, 2021, s. 205. ISBN 978-80-7502-526-5.

<sup>56</sup> *Tamtéž*, s. 206.

<sup>57</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 21.04.2009, sp.zn. Pl. ÚS 29/08 (181/2009 Sb.), bod 53.

Z toho vyplývá, že politický rozměr a ekonomická efektivita daně, ve smyslu hledání ideální míry zdanění, nehraje při přezkumu ústavnosti roli.<sup>58</sup> Naproti tomu „*Ústavní soud bere v potaz též dodržení principu rovnosti při ukládání daní a poplatků, a to jak rovnosti neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny...*“<sup>59</sup> Rdousící efekt a rovnost pak představují materiální kritérium a hledisko, které je nutné sledovat společně s formálními požadavky na ukládání daní.<sup>60</sup>

Existuje však kritérium zakázané diskriminace, které se do oblasti daní nehodí, a to kritérium majetku dle čl. 3. odst. 1 Listiny. Základem např. progresivní daně (resp. sazby) z příjmů osob je rozlišování osob na základě majetku, což nemůže být zpravidla protiústavní. Ústavní soud však v této oblasti ponechává možnost ústavního přezkumu otevřenou.<sup>61</sup>

Lze tak uzavřít, že testem vyloučení extrémní disproportionality se Ústavní soud omezuje na zjištění, „*zda bylo zasaženo jádro základního práva. Pokud dojde k závěru, že ano, pak již netestuje ospravedlnitelnost tohoto zásahu, nýbrž konstatuje porušení základního práva. Zdá se tudíž, že tento test představuje derivativní ústavní normu, pod níž ÚS jen subsumuje skutkové a právní okolnosti případu, nedochází tudíž již k poměřování kolidujících principů.*“<sup>62</sup> Souběžně k tomu pak zjišťuje dodržování principu akcesorické a neakcesorické rovnosti.

## 2. Legislativní proces

Zkoumat legislativní proces při napadání souladu s ústavním pořádkem je zásadní krok, neboť „*nezákonným způsobem zákon a ani jiný právní předpis vzniknout nemůže.*“<sup>63</sup> Daň z neočekávaných zisků byla na půdě Parlamentu ČR poprvé představena v rámci 41. schůze Poslanecké sněmovny. Dne 25.10.2022 byl projednáván ve druhém čtení jako sněmovní tisk 254 vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,

---

<sup>58</sup> KÜHN, Zdeněk. *Ochrana vlastnictví (čl. 11)*. In: KÜHN, Zdeněk; KRATOCHVÍL, Jan; KMEC, Jiří; KOSAŘ, David; ANTOŠ, Marek et al. *Listina základních práv a svobod: velký komentář*. Praha: Leges, 2022, s. 637. ISBN 978-80-7502-609-5.

<sup>59</sup> *Tamtéž*.

<sup>60</sup> TOMOSZEK, Maxim, VOMÁČKA, Vojtěch. Čl. 11 [Ochrana vlastnictví]. In: HUSSEINI, Faisal; BARTOŇ, Michal; KOKEŠ, Marian; KOPA, Martin; CAMRDA, Jakub et al. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 404, marg. č. 146. ISBN 978-80-7400-812-2.

<sup>61</sup> KÜHN, Zdeněk. op. cit. pozn. 58, s. 638.

<sup>62</sup> ČERVÍNEK, Zdeněk. op. cit. pozn. 55, s. 211.

<sup>63</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha, C. H. Beck, 1995, s. 107. ISBN 80-7179-028-1.

a některé další zákony (vše společně jako „daňový balíček“).<sup>64</sup> V rámci tohoto čtení představil poslanec Zbyněk Stanjura, který je zároveň ministrem financí, svůj pozměňovací návrh k daňovému balíčku obsahující kompletní úpravu daně z neočekávaných zisků („pozměňovací návrh Zbyňka Stanjury“).<sup>65</sup> Tato skutečnost má za důsledek, že k dani z neočekávaných zisků není dostupná důvodová zpráva dle Legislativních pravidel vlády a neproběhlo ani formální připomínkové řízení.<sup>66</sup> Dostupné je pouze odůvodnění pozměňovacího návrhu, které nedosahuje kvalit a náležitostí důvodové zprávy.<sup>67</sup>

Daňový balíček je typický příklad sběrné novely, tedy relativně časté praxe, kdy je jedním zákonem současně novelizováno několik různých zákonů.<sup>68</sup> Ke sběrným novelám se Ústavní soud vyjádřil, že tato praxe je „v zásadě ústavně konformní, leč pouze tehdy, jestliže novelizované zákony vzájemně meritorně souvisí.“<sup>69</sup> Z důvodové zprávy k daňovému balíčku se podává, že „novely jednotlivých zákonů zařazených do návrhu zákona spolu věcně souvisejí, neboť se týkají daní a jejich správy. Návrhem zákona je tak novelizována specifická část právního řádu, kterou lze označit jako pozitivní daňové právo (hmotné i procesní), ve které se uplatňují stejná pravidla a principy, a v jejímž rámci se jako obecný právní předpis používá daňový řád (obecný právní předpis upravující správu daní v širokém slova smyslu).“<sup>70</sup> V tomto ohledu samotný daňový balíček nepředstavuje vybočení z mezí ústavně konformního legislativního procesu. Od sběrné novely je však nutné odlišovat tzv. legislativní přílepký.

---

<sup>64</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Sněmovní tisk 254: Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU*. Online. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=9&t=254>. [citováno 2024-02-02].

<sup>65</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 9.

<sup>66</sup> Stenoprotokol, 41. schůze Poslanecké sněmovny parlamentu České republiky. Online. 2022-10-25. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/2021ps/stenprot/041schuz/41-5.html#q375>. [citováno 2024-02-02].

<sup>67</sup> Srov. čl. 9 usnesení vlády ze dne 19.03.1998 č. 188, ve znění usnesení vlády č. 47 ze dne 17.01.2018, Legislativní pravidla vlády. Dostupné z: <https://vlada.gov.cz/cz/ppov/lrv/dokumenty/legislativni-pravidla-vlady-91209/>. [citováno 2023-03-14].

<sup>68</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2002, sp.zn. Pl. ÚS 21/01 (95/2002 Sb.), část VI., odst. 4.

<sup>69</sup> *Tamtéž*.

<sup>70</sup> VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, č. 366/2022 Dz*. Online. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=9&CT=254&CT1=0>. [citováno 2024-02-02].



## 2.1. Legislativní přílepek

V souladu s § 63 odst. 1 bod 4. jednacího řádu Poslanecké sněmovny mají poslanci právo podávat pozměňovací návrhy.<sup>71</sup> Základní meze, v jakých se mohou pohybovat pozměňovací návrhy, byly předmětem přezkumu Ústavním soudem v nálezu Pl. ÚS 77/06.<sup>72</sup>

Dle něho „ústavně konformní výklad ustanovení, jež upravují právo podávat pozměňovací návrhy k projednávanému návrhu zákona, vyžaduje, aby pozměňovací návrh skutečně toliko pozměňoval předkládanou právní úpravu, tzn. v souladu s požadavky tzv. pravidla úzkého vztahu, podle kterého se pozměňovací návrh musí týkat téhož předmětu návrhu, který je v legislativním procesu právě projednáván, by daný pozměňovací návrh neměl vybočit z omezeného prostoru vyhrazeného pozměňovacím návrhům v podobě extenzivního vybočení předmětu projednávaného návrhu zákona.“<sup>73</sup>

Důsledkem takového extenzivního vybočení je narušení dělby moci a principů spojených s demokratickým právním státem. V rovině dělby moci se jedná o obcházení práva zákonodárné iniciativy a práva vlády vyjádřit se k návrhu zákona. V rovině demokratického právního státu pak vybočení představuje narušení principů, na nichž je postaveno „souladné, přehledné a předvídatelné právo“.<sup>74</sup>

Ústavní soud shrnul doktrínu ve Spojených státech amerických rozlišující mezi „legislative riders“, tedy legislativními jezdci, kteří jsou sice nežádoucí praxí, avšak nepředstavují vybočení z mezí ústavního přijímání zákonů, a „wild riders“, neboli divokými jezdci, kteří se v České republice označují jako legislativní přílepkové.<sup>75</sup> Rozdíl v nich spočívá právě v překročení výše zmíněného pravidla úzkého vztahu. Následně převzal Ústavní soud pravidlo úzkého vztahu (*germaneness rule*) za své.<sup>76</sup> Spočívá v zejména posouzení následujících kritérií, přičemž „ke konstatování kolize pozměňovacího návrhu s pravidlem postačí i nenaplnění jen některého z nich:

- *pozměňovací návrh se musí vztahovat k předmětu posuzovaného návrhu zákona,*
- *fundamentální účel pozměňovacího návrhu musí mít úzký vztah k fundamentálnímu účelu projednávaného návrhu zákona,*
- *úprava specifického předmětu nesmí být pozměněna ustanovením obecné povahy,*

<sup>71</sup> § 63 odst. 1 bod 4. zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny.

<sup>72</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 15.02.2007, sp.zn. Pl. ÚS 77/06 (37/2007 Sb.).

<sup>73</sup> *Tamtéž*, bod 73.

<sup>74</sup> *Tamtéž*, bod 73.

<sup>75</sup> *Tamtéž*, body 50 a 51.

<sup>76</sup> *Tamtéž*, bod 66.

- *obecný předmět může být měněn specifickým návrhem,*
- *pozměňovací návrh obsahující trvalou změnu k návrhu zákona, který předvídá přechodnou změnu v právu, nelze považovat za návrh mající úzký vztah.*<sup>77</sup>

Z výše uvedených kritérií je zřejmé, že pro posuzování ústavnosti daně z neočekávaných zisků je relevantní pouze první kritérium – pozměňovací návrh se musí vztahovat k předmětu posuzovaného návrhu zákona, které bude blíže vyhodnoceno. Úzký vztah fundamentálních účelů pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury a návrhu daňového balíčku uvedený v druhém kritériu je dán, neboť se jedná daňovou legislativu, jejímž cílem je materializace tvorby veřejných rozpočtů.<sup>78</sup> Ostatní kritéria není třeba zkoumat, jelikož považuji za zřejmé, že pozměňovací návrh Zbyňka Stanjury s nimi není v rozporu.

### **2.1.1. Pozměňovací návrh se musí vztahovat k předmětu posuzovaného návrhu zákona**

Návrh daňového balíčku sice novelizoval zákon o daních z příjmů, avšak zaměřoval se na daň z příjmů fyzických osob. Nejvýraznější změny byly navrženy ve zdanění poplatníků v paušálním režimu dle § 2a ZDP<sup>79</sup> a s tím spojené paušální dani dle § 7a ZDP.<sup>80</sup> Společná ustanovení zákona o daních z příjmů byla předmětem spíše technických změn nezasahujících do základních konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob a zejména změn nutných v souvislosti s navrhovanými změnami v dani z příjmů fyzických osob.<sup>81</sup> Jediná a dle mého názoru zanedbatelná změna, která se týká výhradně daně z příjmů právnických osob, je přidání nového osvobozeného bezúplatného příjmu dle § 19b odst. 1 písm. g).<sup>82</sup> Oproti tomu, pozměňovací návrh Zbyňka Stanjury se týkal výlučně daně z příjmů právnických osob, resp. zavedení daně z neočekávaných zisků jako samostatné podkategorie daně z příjmů právnických osob. Pro posouzení ústavnosti legislativního procesu je třeba mít na paměti, že v řízení před Ústavním soudem při projednávání nálezu Pl. ÚS 77/06 se jednalo o novelizaci zcela jiného zákona z jiné oblasti práva pozměňovacím návrhem, zatímco nyní se jedná o novelizaci v rámci jednoho zákona, který obsahuje dvě různé daně. Je tudíž otázkou, nakolik platí tvrzení, že pozměňovací návrh Zbyňka Stanjury se vztahuje k novelizaci zákona o daních z příjmů v rámci navrhovaného daňového balíčku. Jinými slovy, nakolik se materiálně vztahuje daň z neočekávaných zisků k novelizaci

<sup>77</sup> *Tamtéž*, bod 52.

<sup>78</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim. op. cit. pozn. 4, s.143.

<sup>79</sup> VLÁDA ČR. *Text částí zákonů v platném znění s vyznačením navrhovaných změn a doplnění*. Online. s. 5–7. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=9&CT=254&CT1=0>. [citováno 2024-02-02].

<sup>80</sup> *Tamtéž*, s. 16–17.

<sup>81</sup> *Tamtéž*, s. 19–33.

<sup>82</sup> *Tamtéž*, s. 18.

zejména právní úpravy poplatníka v paušálním režimu a paušální daně ze samostatné činnosti v rámci daně z příjmů fyzických osob.

Ústavní soud v nálezech následujících po nálezu Pl. ÚS 77/06 hodnotil úzký vztah poměrně volně. Například v nálezu Pl. ÚS 24/07 k úzkému vztahu dovedl: *„Je-li dle zákona řádně vedené účetnictví základním předpokladem plnění daňové povinnosti, a stanovila-li posuzovaná novela zákona o účetnictví definiční znak legální definice okruhu fyzických osob, které jsou podnikateli a nejsou zapsáni do obchodního rejstříku, pro účely vedení účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pak nelze v zákoně č. 261/2007 Sb. neuznat úzkou vazbu mezi daňovou zákonnou úpravou a zákonnou úpravou účetnictví.“*<sup>83</sup> K tomuto závěru došel, třebaže v původním vládním návrhu novelizace zákona o účetnictví vůbec navrhována nebyla.

K současnosti je obdobně relevantní situace, kterou řešil Ústavní soud v témže nálezu, a to zda je úzký vztah dán, pokud se pozměňovací návrh odklání od původního návrhu zákona, avšak se stále jedná o daňovou legislativu. Tato situace vznikla pozměňovacím návrhem Mirka Topolánka, když navrhoval doplnění zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“)<sup>84</sup>, o ustanovení o skupině a skupinové registraci.<sup>85</sup> K tomu Ústavní soud až příliš stručně konstatoval, že se jedná o případ skutkově odlišný od nálezu Pl. ÚS 77/06, neboť *„pozměňovací návrh nevybočil z rámce projednávaného původního návrhu zákona, jímž byla změna a doplnění zákona o daních z příjmů.“*<sup>86</sup> Dle mého názoru tím zaměnil kritérium, že pozměňovací návrh se musí vztahovat k předmětu posuzovaného návrhu zákona, za kritérium úzkého vztahu fundamentálního účelu zákona (viz kritéria pravidla úzkého vztahu výše).

Kazuisticky k situaci vzniklé při přijímání daně z neočekávaných zisků odpovídá též skutečnost, že novelizace zákona o DPH byla přijata na základě poslaneckého pozměňovacího návrhu Mirka Topolánka, který byl toho času předsedou vlády. K tomu trefně připomíná dissent soudců Jana Musila a Pavla Rychetského („Disent“): *„Předkládá-li rozsáhlé a komplexní pozměňovací návrhy poslanec, který je zároveň předsedou vlády, vnucuje se objektivnímu pozorovateli oprávněná pochybnost, zda tím nedochází k obcházení institutu zákonodárné iniciativy vlády podle čl. 41 odst. 2 Ústavy a principu kolegiálního rozhodování vlády podle čl. 76 Ústavy. Takový postup znesnadňuje poznat (jak zákonodárnému sboru, tak občanům), jaká je vlastně relevantní*

---

<sup>83</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 31.01.2008, sp.zn. Pl. ÚS 24/07 (88/2008 Sb.), část X/c.

<sup>84</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>85</sup> Blíže viz Pozměňovací návrhy č. B2/1 a B2/3 poslance Mirka Topolánka k vládnímu návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (sněmovní tisk 222/3). Online. 5. volební období. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2007. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=5&ct=222&ct1=3>. [citováno 2024-02-02].

<sup>86</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 31.01.2008, sp.zn. Pl. ÚS 24/07 (88/2008 Sb.), část X/c.

*vůle vlády jako ústavního orgánu. Tímto postupem (nerespektováním role a hranic zákonodárné a výkonné moci v legislativním procesu) dochází k porušení principu dělby moci jako imanentního principu demokratického právního státu, chráněného čl. 1 odst. 1 Ústavy.*<sup>87</sup>

Disentující soudci se tak potajmu vracejí k nálezu Pl. ÚS 77/06. Za významnou část tohoto Disentu lze také považovat část o přílepcích v bodě 4., kdy zmínění soudci považují změny v zákoně o dani z přidané hodnoty doplněním ustanovení o skupině a skupinové registraci za přílepký podle nálezu Pl. ÚS 77/06, jelikož překračují jeho původní intence a nesouvisejí se základním tématem a účelem zákona.<sup>88</sup> Vyjadřují se tak k tomu, že legislativní přílepek může vzniknout i v rámci daňové legislativy, resp. že není nutné za legislativní přílepek považovat jen takový pozměňovací návrh, který novelizuje zcela jinou oblast než předkládaný zákon.

Volnost hodnocení úzkého vztahu ilustruje též nález Pl. ÚS 30/16, ve kterém Ústavní soud konstatoval, že *„jakkoliv lze uznat, že úprava sektorových šetření ani výkonu dozoru podle zákona o významné tržní síle nebyly předmětem vládou předloženého návrhu zákona, pozměňovací návrh uvedeného garančního výboru nezakládá tzv. extrémní systémovou svévoli, ani jej nelze hodnotit jako překvapivý z hlediska průběhu zákonodárného procesu. Garanční výbor jej totiž schválil na své 49. schůzi dne 16. 11. 2016 a poslanci jej tak měli k dispozici již dva a půl měsíce před třetím čtením návrhu zákona. ... Ústavní soud proto neshledal žádný důvod, pro který by měly být zákon o významné tržní síle nebo některá z jeho novel přijaty v rozporu s ústavním pořádkem.*<sup>89</sup> Ústavní soud tak začlenil i časové hledisko do svého přezkumu legislativních přílepků.

## **2.2. Dílčí závěr**

Z výše řečeného a inspirován citovaným Disentem docházím k názoru, že daň z neočekávaných zisků je natolik odlišná od návrhu daňového balíčku, že nelze „předmětem“ zákona (ve smyslu výše zmíněného kritéria pro posuzování úzkého vztahu) myslet příjem, resp. zákon o daních z příjmů jako celek. Je nutné materiálně sledovat, co konkrétně navrhovaná novelizace upravuje. Jestliže by daň z neočekávaných zisků měla být ústavně konformně přijata pozměňovacím návrhem, musely by být nejdříve navrženy změny v základních konstrukčních prvcích daně z příjmů právnických osob. To znamená zejména návrh změn v subjektu daně, daňového základu

---

<sup>87</sup> Odlišné stanovisko soudců Jana Musila a Pavla Rychetského k nálezu Ústavního soudu ze dne 31.01.2008, sp.zn. Pl. ÚS 24/07 (88/2008 Sb.), bod 6.

<sup>88</sup> Odlišné stanovisko soudců Jana Musila a Pavla Rychetského k nálezu Ústavního soudu ze dne 31.01.2008, sp.zn. Pl. ÚS 24/07 (88/2008 Sb.), bod 4.

<sup>89</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 07.04.2020, sp.zn. Pl. ÚS 30/16 (254/2020 Sb.), bod 47.

a daňové sazby.<sup>90</sup> Stále se totiž jedná o dvě různé daně. Proti tomuto však stojí silný argument, že v nálezu Pl. ÚS 24/07 pozměňovací návrh měnící zákon o DPH nepředstavoval vůči rámci zákona o daních z příjmů legislativní přílepek. *A maiori ad minus* by pak neměl ani pozměňovací návrh v rámci jednoho zákona. Ústavní soud však neposkytl pro tento argument žádné přesvědčivé zdůvodnění. Přikláním se proto k názoru, že se Ústavní soud dopustil chyby, když zaměnil dvě odlišná kritéria.

Z toho vyvozují, a to z velice přísného hlediska opírajícího se o Disent a nález Pl. ÚS 77/06, že pozměňovací návrh Zbyňka Stanjury překračuje intence návrhu daňového balíčku, a měl by proto být považován za legislativní přílepek. Legislativní proces může trpět i jinými vadami, které je nutné vzít na vědomí a které mohou nasvědčovat závěru pro legislativní přílepek. Jednou z vad je absence připomínkového řízení a důvodové zprávy vzhledem k významnosti zásahu do základních práv poplatníků daně z neočekávaných zisků. Dále je vhodné uvést i časové hledisko, kdy poslancům byly zaslány pozměňovací návrhy dne 26.10.2022 a třetí čtení, ve kterém byl daňový balíček, včetně pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury, schválen, se konalo dne 04.11.2022.<sup>91</sup> Poslanci tak měli pouze krátkou dobu pro nastudování rozsáhlé problematiky. Na závěr by měla být uvedena obdobná úvaha vyřčená v Disentu soudců Jana Musila a Pavla Rychetského k nálezu Pl. ÚS 24/07, že poslanecký pozměňovací návrh pocházející od poslance – ministra financí, navíc k zákonu upravujícímu oblast v kompetenci jeho ministerstva, může představovat porušení principu dělby moci.

Jelikož Ústavní soud v pozdějších nálezech sám pravidla nastavená nálezem Pl. ÚS 77/06 striktně nedodržoval, existuje nenulová pravděpodobnost, že i v případě pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury neshledá jeho rozpor s ústavním pořádkem. Dle mého názoru je to však nesprávný závěr.

### 3. Konstrukční prvky – subjekt daně

Hmotněprávní vymezení každé daně je možné pomocí jejích konstrukčních prvků. Konstrukční prvky jsou základní stavební kameny daně, poplatku nebo jiného peněžitého plnění a jsou nezbytně nutné pro definování a vymezení takového plnění.<sup>92</sup> Z tohoto důvodu budou v následujících

---

<sup>90</sup> KARFÍKOVÁ, Marie. § 2 Základní prvky právní konstrukce daní a poplatků. In: BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana; BOHÁČ, Radim et al. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 159, marg. č. 324. ISBN 978-80-7400-440-7.

<sup>91</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Sněmovní tisk 254: Novela z. o dani z přidané hodnoty – EU*. Online. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=9&t=254>. [citováno 2024-02-02].

<sup>92</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim. op. cit. pozn. 4, s. 157.

kapitolách rozebrány základní konstrukční prvky daně z neočekávaných zisků. Jako první základní konstrukční prvek bude podroben zkoumání subjekt daně.

Doktrína vymezuje subjekt daně jako právnickou či fyzickou osobu, jejíž příjem, věc nebo činnosti jsou podrobeny dani, přičemž takto vymezený subjekt se označuje za poplatníka daně. Za subjekt daně se nepovažuje plátce daně, tedy osoba, která pouze vybírá, sráží a odvádí daň správci daně za poplatníka.<sup>93</sup> Toto názvosloví dodržuje i úprava daně z neočekávaných zisků, která operuje s pojmem „poplatník daně z neočekávaných zisků“.

Poplatník daně z neočekávaných zisků je stanoven v § 17c zákona o daních z příjmů. Vzhledem k propojenosti jednotlivých odstavců bude tato kapitola koncipována jako komentář k nyní citovanému § 17c ZDP. Dle něho:

*„(1) Poplatníkem daně z neočekávaných zisků je poplatník daně z příjmů právnických osob, který ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadají do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, má rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 50000000 Kč, pokud*

*a) není bankou a*

*1. je v období uplatnění daně z neočekávaných zisků součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky, nebo*

*2. měl rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 2000000000 Kč za první účetní období skončené od 1. ledna 2021, nebo*

*b) je bankou a měl rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 6000000000 Kč za první účetní období skončené od 1. ledna 2021.*

*(2) Poplatníkem daně z neočekávaných zisků je také poplatník daně z příjmů právnických osob, který má ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadají do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků z činností podle odstavce 6 písm. a) až d) ve výši alespoň 50000000 Kč, pokud rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků z těchto činností za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 tvořily alespoň 25 % jeho ročního úhrnu čistého obrátu podle zákona upravujícího účetnictví za toto účetní období.*

---

<sup>93</sup> Tamtéž, s. 158–159.

*(3) Skupinou podniků s neočekávanými zisky je skupina podniků podle zákona upravujícího mezinárodní spolupráci při správě daní bez zahrnutí bank, pokud úhrn rozhodných příjmů pro daň z neočekávaných zisků poplatníků, kteří jsou součástí této skupiny, za první vykazované účetní období skončené od 1. ledna 2021 dosáhl alespoň 2000000000 Kč. Pokud je poplatník součástí této skupiny pouze po část tohoto období, zohledňují se jeho rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků pouze v poměru odpovídajícím této části. Pokud je poplatník zahrnut nebo by byl zahrnut v konsolidované účetní závěrce této skupiny na základě metody poměrné konsolidace, určí se rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků pro účely posouzení výše rozhodných příjmů skupiny ve stejném poměru.*

*4) Rozhodnými příjmy pro daň z neočekávaných zisků jsou tuzemské příjmy z rozhodných činností pro daň z neočekávaných zisků s výjimkou příjmu z činností uvedených v odstavci 6 písm. e) a f), pokud poplatník elektřinu nebo plyn dodal jinému poplatníkovi, který je součástí stejné skupiny podniků podle zákona upravujícího mezinárodní spolupráci při správě daní, pro jeho vlastní spotřebu.*

*(5) Tuzemským příjmem se pro daň z neočekávaných zisků rozumí příjem s výjimkou příjmu ze zdrojů v zahraničí, který podle mezinárodní smlouvy může být zdaněn v zahraničí, pokud je poplatník daňovým rezidentem České republiky, a příjem ze zdrojů na území České republiky s výjimkou příjmu, který podle mezinárodní smlouvy nemůže být zdaněn v České republice, pokud je poplatník daňovým nerezidentem.*

*(6) Rozhodnými činnostmi pro daň z neočekávaných zisků jsou činnosti uvedené v klasifikaci NACE pod kódy*

*a) 05.10 - Těžba a úprava černého uhlí,*

*b) 06 - Těžba ropy a zemního plynu,*

*c) 19.1 - Výroba koksárenských produktů,*

*d) 19.2 - Výroba rafinovaných ropných produktů,*

*e) 35.1 - Výroba, přenos a rozvod elektřiny s výjimkou kombinované výroby elektřiny a tepla v poměru vyrobené elektřiny a dodávky užitečného tepla menším než 4,4,*

*f) 35.2 - Výroba plynu; rozvod plyných paliv prostřednictvím sítí,*

*g) 46.71.2 - Velkoobchod s kapalnými palivy a příbuznými výrobky,*

*h) 46.71.3 - Velkoobchod s plynými palivy a příbuznými výrobky,*

*i) 49.50.1 - Potrubní doprava ropovodem,*

*j) 49.50.2 - Potrubní doprava plynovodem a*

*k) 64 - Finanční zprostředkování, kromě pojišťovnictví a penzijního financování s výjimkou činnosti uvedené v klasifikaci NACE pod kódem 64.11 - Centrální bankovníctví, jde-li o poplatníka, který je bankou.*

*(7) Příjmy z rozhodných činností pro daň z neočekávaných zisků se určují jako*

*a) roční úhrn čistého obrátu podle zákona upravujícího účetnictví z těchto činností u poplatníka, který není bankou, nebo*

*b) roční čisté úrokové výnosy u poplatníka, který je bankou.*

*(8) V případě rozdělení poplatníka daně z příjmů právnických osob, který splňoval. podmínku výše rozhodných příjmů pro daň z neočekávaných zisků za první účetní období skončené od 1. ledna 2021, se považuje tato podmínka za splněnou i u jeho právních nástupců.<sup>94</sup>*

V následujících podkapitolách pak budou podrobně rozebrána specifika výše citovaného ustanovení.

### **3.1. Kritérium rozhodné činnosti (sektoru) a kritérium skupiny**

Je zřejmé, že daň z neočekávaných zisků úzce souvisí s daní z příjmů právnických osob, neboť jestliže daná osoba není poplatníkem daně z právnických osob, nemůže být ani poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Zákonodárce však rozsah subjektů omezuje jen na určité subjekty daně z příjmů právnických osob. Základní podmínka je stanovená tak, že subjekty musí být buď bankou (tedy držitelem bankovní licence dle zákona o bankách<sup>95</sup>), anebo musí vykonávat rozhodné činnosti vyjmenované v § 17c odst. 6 písm. a) až j) ZDP, které souvisí s energetikou a k jejichž provozování je třeba být zejména držitelem veřejnoprávního oprávnění dle energetického zákona<sup>96</sup> či horního zákona<sup>97</sup>. Právní úprava daně z neočekávaných zisků však neváže vznik daňové povinnosti na existenci veřejnoprávního oprávnění, neboť neobvykle užívá klasifikace NACE. Jestliže by určitý subjekt vykonával rozhodné činnosti a naplnil kritéria vzniku daňové povinnosti, byl by povinen daň odvést bez ohledu na to, zda je držitelem veřejnoprávního oprávnění. Taková

<sup>94</sup> § 17c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>95</sup> Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách.

<sup>96</sup> Zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon).

<sup>97</sup> Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon).



situace je však velice nepravděpodobná, neboť daň z neočekávaných zisků směřuje zejména na významné subjekty na trhu.

Společnosti provozující rozhodné činnosti uvedené v § 17c odst. 6 písm. d) až j) ZDP budou proto nazývat „energetické společnosti“, přičemž tak činím s vědomím, že v rámci sektoru energetiky jsou i další jiné činnosti, které zůstaly daní z neočekávaných zisků nepostihnuté. Stejně tak budu činit pro společnosti porovozující rozhodné činnosti uvedené § 17c odst. 6 písm. a) až d) ZDP, které budu nazývat „těžební společnosti“, ačkoliv se jedná o zjednodušení, neboť například výroba rafinovaných ropných produktů je až typickým dalším krokem následujícím po samotné těžbě ropy.<sup>98</sup> Za činnosti dle klasifikace NACE nepostihnuté daní z neočekávaných zisků, a to přes skutečnost, že náleží do stejných průmyslových odvětví, mohou jako příklady posloužit např. výroba a rozvod tepla či těžba a úprava hnědého uhlí.

### 3.1.1. Banka

Pro banku je rozhodná činnost vymezena v § 17c odst. 6 písm. k), přičemž výslovně uvádí výjimku pro centrální bankovníctví. Centrální bankou v České republice je Česká národní banka („ČNB“)<sup>99</sup>. Úprava tak staví na jisto, že ČNB není subjektem daně, resp. poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Pokud by tak speciální právní úprava neučinila, byla by ČNB poplatníkem daně z neočekávaných zisků, jehož příjmy by však byly osvobozené dle § 19 odst. 1 ZDP. Lze shrnout, že ČNB ve vztahu k dani z neočekávaných zisků nevznikají žádné nové povinnosti.

Zajímavostí může být, že dle § 1 odst. 4 zákona č. 21/1992 Sb. o bankách, banka „*nesmí vykonávat jiné podnikatelské činnosti než ty, které má povoleny v licenci; to neplatí pro činnosti vykonávané pro jiného, pokud souvisejí se zajištěním jejího provozu a provozu jí ovládaných jiných bank, spořitelních a úvěrních družstev, obchodníků s cennými papíry, pojišťoven, zajišťoven, finančních institucí a podniků pomocných služeb.*“<sup>100</sup> Výjimka pro zajištění vlastního provozu se může promítat relevantně i do úpravy daně z neočekávaných zisků, neboť jednou z možností „*může být vybudování větrné nebo sluneční elektrárny pro zajištění energie na provoz banky a prodej zbytkové energie do veřejné sítě. I to může souviset se zajištěním provozu banky, a mělo by tedy jít o oprávněnou činnost. V rámci mantinelů souvislosti s provozem banky podle odstavce 4 může být*

---

<sup>98</sup> Srov. BUDÍN, Jan. *Zpracování ropy - 1. část - základní zpracování ropy*. Online. oEnergetice.cz. 2015-05-12. Dostupné z: <https://oenergetice.cz/ropa/zpracovani-ropy-1-cast-zakladni-zpracovani-ropy/>. [citováno 2024-03-18].

<sup>99</sup> § 1 odst. 1 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance.

<sup>100</sup> § 1 odst. 4 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách.

*služba poskytována jak omezenému okruhu propojených osob, tak i veřejnosti – v tomto ohledu není banka omezena.*“<sup>101</sup>

Při určité, do značné míry absurdní představě je teoreticky možné, aby banka vykonávala činnost podle §17c odst. 6 písm. e) s obratem přes 2 miliardy Kč, a došlo tak k souběhu rozhodných činností banky a energetické společnosti, resp. s tím souvisejících veřejnoprávních oprávnění (licencí). Je otázkou, jak by takový souběh byl řešen v souvislosti s daní z neočekávaných zisků. Nicméně, jakkoliv by bližší zkoumání tohoto souběhu oprávnění představovalo zajímavou právní otázku, podnikatelská praxe by spíše spočívala v založení dceřinné společnosti banky za tímto účelem.

### **3.1.2. Energetické a těžební společnosti**

Jak již bylo řečeno, jestliže potenciální poplatník daně není bankou, musí vykonávat vyjmenované rozhodné činnosti v § 17c odst. 6 písm. a) až j) ZDP. Tato právní úprava sama o sobě, dle mého názoru, nezpůsobuje výkladové potíže. Omezím se proto pouze na okomentování jedné výjimky – výjimka z vyjmenovaných rozhodných činností upravená v § 17c odst. 6 písm. e) ZDP pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v poměru vyrobené elektřiny a dodávky užitečného tepla menším než 4,4.

V odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury se k výjimce uvádí:

*„Poplatníkem provozujícím tuto činnost jsou výrobci tepla, kteří v rámci kogenerace vyrábí vedle tepla rovněž elektřinu. Důvodem po jejich vyjmutí je skutečnost, že se jedná o výrobce, kteří dodávají teplo do centrální soustavy zásobování teplem, na niž je v současné době v České republice napojeno přibližně 40 % všech domácností a rovněž řada státních institucí, zdravotnických zařízení a škol. Řada členů domácností, kterým je tímto způsobem dodáváno teplo, patří mezi tzv. zranitelné zákazníky, kteří jsou nejvíce ohroženi prudce rostoucími cenami energií, je tu tedy veřejný zájem na tom, aby se ceny tepla udržely v mezích pro tyto zákazníky přijatelných. Výrobci tepla, kteří současně vyrábí elektřinu v rámci kombinované výroby elektřiny a tepla, sice aktuálně dosahují vyšších příjmů z výroby elektřiny, nicméně tyto využívají k tomu, aby ‚dotovali‘ výrobu tepla. Není tak vhodné tuto činnost podrobit dani z neočekávaných zisků.*“<sup>102</sup>

---

<sup>101</sup> SMUTNÝ, Aleš, PIHERA, Vlastimil, CUNÍK, Tomáš. § 1 [Vymezení pojmů]. In: SMUTNÝ, Aleš; PIHERA, Vlastimil; SÝKORA, Pavel; CUNÍK, Tomáš. *Zákon o bankách: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 89, marg. č. 236. ISBN 978-80-7400-764-4.

<sup>102</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, str. 16.

Argumentace ohrožeností zranitelných zákazníků pro udělení výjimky výrobcům tepelné energie kogenerujícím elektřinu má však jisté nedostatky. Cena tepelné energie je regulována cenovými rozhodnutími Energetického regulačního úřadu, přičemž dle nejnovějšího cenového rozhodnutí č. 4/2021, novelizované cenovým rozhodnutím č. 10/2022 („Cenové rozhodnutí“), „*ceny tepelné energie se regulují způsobem věcného usměrňování cen. Do ceny tepelné energie lze v kalendářním roce promítnout pouze ekonomicky oprávněné náklady, přiměřený zisk a daň z přidané hodnoty (dále jen ‚DPH‘) podle jiného právního předpisu, které s činností výroby tepelné energie nebo rozvodu tepelné energie v kalendářním roce přímo souvisí.*“<sup>103</sup> Jednou ze složek konečné ceny tepelné energie je tak přiměřený zisk, přičemž za účelem jeho zjištění část třetí Cenového rozhodnutí obsahuje výpočet, jehož je nutné se držet. Veronika Moudrá, advokátka zaměřující se na energetické právo, tudíž shrnuje, že u výrobců tepelné energie nemůže nastat nadměrný *windfall* zisk, a jestliže se cena tepelné energie zvyšuje, byť nepřiměřeně, je to dáno spíše nárůstem ekonomicky oprávněných nákladů na výrobu, zejména ceny komodity, ze které je teplo vyráběno. Dále Veronika Moudrá k odůvodnění pozměňovacího návrhu ve vztahu k „dotování“ výroby tepelné energie dodává, že výroba tepla rozhodně není ztrátové podnikání a tato výjimka jako celek souvisí právě s regulovanou cenou tepelné energie.<sup>104</sup> Ono dotování tedy neznamená hrazení ztrát z výroby tepelné energie.

Příkláním se k názoru, že se jedná o určité bezdůvodné zvýhodnění výrobců tepla, kteří v rámci kogenerace vyrábí vedle tepla též elektřinu v poměru menším než 4,4. Odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury užívá zranitelných zákazníků a výrobců tepla jako *slaměného panáka*<sup>105</sup>, když jimi odůvodňuje vyjmutí výroby elektřiny v rámci kogenerace z daně z neočekávaného zisku. V podstatě tak odůvodňuje tuto výjimku něčím, na co daň z neočekávaných zisků nesměřuje a ani směřovat nemá (teplem odůvodňuje elektřinu). Zároveň však přiznává, že ze strany výroby elektřiny dochází k neočekávaným ziskům. Tím dochází k určitému protirečení, když se z odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury též podává, že „*podstatou a cílem zavedení windfall daně je odčerpání zdrojů od subjektů, které díky současné tržní situaci generují vysoké dodatečné zisky, a její výnos poté alokovat pro účely zmírnění dopadů*

---

<sup>103</sup> Bod 1.1 cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 4/2021, k cenám tepelné energie, Energetický regulační věstník, částka 6/2021, ve znění cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 10/2022, Energetický regulační věstník, částka 12/2022.

<sup>104</sup> Rozhovor s Mgr. Veronikou Moudrou, advokátkou zaměřující se na energetické právo, ev. č. ČAK 09631. Praha, 2023-08-11.

<sup>105</sup> *Slaměný panák* je druhem argumentačního faulu, viz *Slaměný panák*. Online. Bez faulu. [bez data] Dostupné z: <https://bezfaulu.net/argumentacni-fauly/utok/slameny-panak/>. [citováno 2024-03-19].

*skokového nárůsu cen energetických produktů.*“<sup>106</sup> Z tohoto důvodu je otázkou, jaká byla skutečná vůle zákonodárce. Je možné, že zákonodárce si je vědom nedostatku úpravy základu daně z neočekávaných zisků spočívajícího v tom, že základ daně z neočekávaných zisků nerozlišuje, ze které činnosti zisk pochází, čímž by došlo též ke zdanění přiměřeného zisku z výroby tepelné energie (více viz kapitola 4. Konstruktivní prvky – předmět daně a základ daně). Lze proto spekulovat, že zákonodárce raději rozhodl o zavedení této výjimky, než aby musel přijít se sofistikovanějším řešením, nebo že podlehl lobbingu zainteresovaných subjektů.<sup>107</sup>

### 3.1.3. Skupina

Skupinou podniků s neočekávanými zisky s výjimkou bank dle § 17c odst. 3 ZDP se rozumí skupina podniků § 13zc zákona č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní („zákon o MSSD“).<sup>108</sup> Jakkoliv odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury hovoří pouze o § 13zc zákona o MSSD, znění právní úpravy § 17c odst. 3 ZDP dle mého názoru nevyklučuje ani nadnárodní skupinu podniků dle § 13zd zákona o MSSD.

Dle Koubovského je zavedení skupiny s neočekávanými zisky spojeno s myšlenkou, že v rámci energetických a těžebních společností se mají posuzovat podnikatelská seskupení (holdingy) jako celek, nikoliv každý poplatník sám za sebe. Jestliže skupina jako celek přesáhne skupinové sekundární kritérium (čistý roční obrat z rozhodných činností vyšší než 2 miliardy Kč, viz podkapitola 3.3.2.3 Skupina), budou všichni její členové vykonávající rozhodné činnosti poplatníky daně z neočekávaných zisků. Výsledkem má být zamezení distribuce zisků k mateřským společnostem.<sup>109</sup>

Základním znakem skupiny je, že sestavuje konsolidovanou účetní závěrku za celou skupinu. V případě, že by mateřská společnost skupiny sídlila v České republice, bude sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle § 22 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví („ZoÚ“).<sup>110</sup> To umožňuje v rámci skupiny přenášet daňovou povinnost k dani z neočekávaných zisků na různé její poplatníky (viz níže kapitola 4. Konstruktivní prvky – předmět daně a základ daně). Pro skupinu je též významné ustanovení v § 17c odst. 4 ZDP, které zavádí výjimku pro „závodní energetiku, kdy má skupina podniků svého interního dodavatele energie, který energii vyrábí a dodává členům

<sup>106</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 9.

<sup>107</sup> NÁDOBA, Jiří. *Křetínský je největším plátcem daní. Krize mu pomohla k obřím ziskům*. Online. Seznam Zprávy. 2023-12-08. Dostupné z: [https://www.seznamzpravy.cz/clanek/ekonomika-finance-kretinsky-je-nejvetsim-platcem-dani-krize-mu-pomohla-k-obrim-ziskum-241233](https://www.seznamzpravy.cz/clanek/ekonomika-finance-kretinsky-je-nejvetsim-platcem-dani-krize-mu-pomohla-k-obrim-ziskum). [citováno 2024-03-19].

<sup>108</sup> § 13zc zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní.

<sup>109</sup> KOUBOVSKÝ, Petr. op. cit. pozn. 43, kapitola Na koho dopadne, resp. koho se bude týkat?.

<sup>110</sup> § 22 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

*své vlastní skupiny pro jejich spotřebu jako materiálový vstup.*<sup>111</sup> Jestliže dodavatel dodává energii pouze v rámci skupiny podniků, není poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Pro banky pak platí, že se jsou vždy posuzovány samostatně a nemůžou být součástí skupiny.

Zvláštností postavení skupiny v rámci právní úpravy daně z neočekávaných zisků je skutečnost, že není poplatníkem ani plátcem daně. Konceptně se odlišuje od skupiny podle zákona o DPH. Zatímco dle § 95a zákona o DPH se skupina může zaregistrovat jako plátcem a stát se osobou povinnou k dani (viz § 5 zákona o DPH), v případě daně z neočekávaných zisků neprobíhá žádné registrační řízení a skupina daň neplatí.<sup>112</sup> Placení daně je stále povinností jednotlivých členů skupiny, přičemž je pozoruhodné, že není upraveno jakékoliv ručení členů skupiny za zaplacení daně, jako je zavedeno např. § 5b odst. 2 zákon o DPH znějící: „*Členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. Za tyto povinnosti skupiny odpovídají i po jejím zrušení nebo po zániku jejich členství ve skupině, a to za období, ve kterém byli členy skupiny.*“<sup>113</sup> To společně s možností přenášet daňovou povinnost na různé poplatníky daně v rámci skupiny může vést jak ke sporům poplatníků vůči správci daně, tak k rozepřím v rámci skupiny mezi jednotlivými poplatníky navzájem.

### **3.2. Určení rozhodných příjmů**

Základní podmínkou, zkoumanou u potenciálního poplatníka daně z neočekávaných zisků, je kvalifikovaný zdroj příjmů. Musí se jednat o tuzemské příjmy, které právní úprava upravuje odlišně na základě daňové rezidentury, tedy podle toho, zda je osoba daňovým rezidentem České republiky, či nikoliv. Následně je třeba určit, zda se rozhodné příjmy řídí obratem z rozhodných činností, nebo čistými úrokovými výnosy.

#### **3.2.1. Tuzemské příjmy**

Tuzemské příjmy, pro účely daně z neočekávaného zisku, jsou pro daňové rezidenty České republiky definované jako příjmy nezahrnující příjmy ze zdrojů v zahraničí, které mohou být zdaněny v zahraničí podle mezinárodních smluv. Výjimka se tudíž vztahuje pouze na příjmy ze států, se kterými má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V opačném případě nejsou příjmy vyjímány a jsou předmětem daně z neočekávaných zisků. U daňových nerezidentů platí, že tuzemské příjmy zahrnují pouze příjmy ze zdrojů na území České

---

<sup>111</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 15.

<sup>112</sup> §95a zákona č. 235/2004 Sb, o dani z přidané hodnoty.

<sup>113</sup> § 5b odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb, o dani z přidané hodnoty.

republiky (dle § 22 ZDP), s výjimkou příjmů, které podle mezinárodní smlouvy nelze zdanit v České republice. Ostatní příjmy, než ty ze zdrojů na území České republiky, nespádají do daňové povinnosti těchto poplatníků v České republice podle § 17 odst. 4 ZDP, nejsou tedy započítány do základu daně a neberou se v úvahu pro určení výše rozhodných příjmů.<sup>114</sup> Pro skupiny se zahraniční mateřskou entitou je normováno, že mají být do rozhodných příjmů započítány příjmy připadající české společnosti (pokud se jich netýká výše zmíněná výjimka pro zahraniční příjmy, které mohou být dle mezinárodní smlouvy zdaněny v zahraničí) i příjmy zahraniční mateřské entity zdaňované v České republice.<sup>115</sup>

### 3.2.2. Obrat z rozhodných činností a čisté úrokové výnosy

Jak zmiňuje Jaroš, daňové právní předpisy jsou propojené s účetními předpisy. Například v § 23 odst. 2 ZDP se vychází u poplatníků, kteří vedou účetnictví, z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Dále v ustanovení § 21h ZDP je zakotveno, že pro účely zákona o daních z příjmů se příjmy rozumějí výnosy a výdaji se rozumějí náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví. Pokud si daňový zákon nevytvoří pro své účely terminologii vlastní, není rozumné při procesu zjištění základu daně odhlížet od účetní terminologie. Z tohoto pohledu tedy mohou účetní předpisy doplňovat daňovou úpravu v těch oblastech, o nichž speciální daňová úprava mlčí.<sup>116</sup>

Této možnosti využil zákonodárce, když výslovně odkázal na účetní předpisy při zjišťování rozhodných příjmů v § 17c odst. 5 ZDP, které se určují jako roční úhrn čistého obrátu podle zákona upravujícího účetnictví z rozhodných činností poplatníka, který není bankou. Pro banky jsou rozhodné příjmy určeny jako čisté úrokové výnosy (*net interest income*), které představují rozdíl mezi příjmy z úročených aktiv (např. úvěry) a výdaji na úročená pasiva (např. vklady).<sup>117</sup> Jakkoliv čisté úrokové výnosy jsou jednoduše zjistitelné a nepovažují je za problémové kritérium pro určení, zda je banka poplatníkem daně z neočekávaných zisků, nelze říci to samé o ročním úhrnu čistého obrátu z rozhodných činností pro ostatní poplatníky.

---

<sup>114</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 15.

<sup>115</sup> FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Dotazy a odpovědi: dotazy a odpovědi k aplikaci daně z neočekávaných zisků*. Online. Finanční správa ČR. [bez data] Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dan-z-neocekavanych-zisku/dotazy-a-odpovedi>. [citováno 2024-02-23].

<sup>116</sup> JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Online databáze. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, s. 41-43 (elektronická verze), stránkování se liší v elektronické verzi. ISBN 978-80-7598-821-8. Dostupné z: Bookport, <https://www.bookport.cz/e-kniha/dan-z-prijmu-pravnicky-osob-v-kontextu-aktualni-judikatury-1748784/#>. [citováno 2023-01-15].

<sup>117</sup> TUOVILA, Alicia. *Net Interest Income: What It Is, How It's Calculated, Examples*. Online. Investopedia. aktualizováno 2023-05-30. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/n/net-interest-income.asp>. [citováno 2024-02-19].

Ročním úhrnem čistého obratu se dle § 1d odst. 2 ZoÚ rozumí výše výnosů snižená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená 12.<sup>118</sup> Z celkového obratu poplatníka se tedy posuzuje pouze ta část, která připadá na „rozhodné činnosti“. Není však jasné, co vše lze podřadit pod pojem „rozhodné činnosti“.

Nesrovnal a Toman poukazují na to, že u výrobců elektřiny je zřejmé, že se budou započítávat příjmy z prodeje elektřiny. Vznikají však podle nich otázky v případech, kdy poplatník vykonává i jiné než rozhodné činnosti, na které daň z neočekávaných zisků nemá dopadat. Nejasnosti ohledně započítávání se objevují i u jiných typů příjmů. Příkladem jsou příjmy z kurzových rozdílů nebo z derivátů, které zajišťují kurzové riziko. U těchto příjmů není jasné, zda a kdy je pro započítávání do obratu významná jejich souvislost s prodejem například elektřiny v cizí měně. Další diskuse se týká výnosů z prodeje majetku, pokud tento majetek souvisí s různými činnostmi poplatníka. Typickým příkladem může být osobní vozidlo vedení společnosti, ale jedná se také o smluvní sankce nebo úroky.<sup>119</sup>

V tomto ohledu Komora daňových poradců České republiky připomínala, byť neoficiální cestou,<sup>120</sup> zda by bylo možné zvolit obdobný model pro rozdělování činností, jaký se uplatňuje pro účely § 38na ZDP<sup>121</sup> na „stejnou činnost“. V připomínkách též odkazovala na Pokyn Generálního finančního ředitelství („GFŘ“) D-22. Pokyn GFŘ D-22, resp. jeho aktualizovaná verze D-59, k § 38na odst. 3 ZDP upřesňuje, že „za tržby za zboží a vlastní výkony zaučtované do výnosů podle právních předpisů upravujících účetnictví se pro účely tohoto ustanovení nepovažují výnosy, které nelze přiřadit přímo k jednotlivým činnostem (např. výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky, kurzové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů, výnosy z postoupení pohledávek, ostatní výnosy z právně zaniklých dluhů, výnos vzniklý přijatou úhradou pohledávky nabyté postoupením, která převyšuje její pořizovací cenu, apod.), nebo výnosy vyplývající z účetních

---

<sup>118</sup> § 1d odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

<sup>119</sup> NESROVNAL, Jiří a TOMAN, Petr. *Malé zamyšlení nad windfall tax*. Online. Expertní příspěvky. 2022, roč. 2022, č. Prosinec, kapitola 2. Dostupné z: [https://www.dauc.cz/clanky/10871/male-zamysleni-nad-windfall-tax?utm\\_medium=social&utm\\_source=linkedin&utm\\_campaign=post-dauc-04-01-2023&utm\\_content=clanek-male-zamysleni-nad-windfall-tax&fbclid=IwAR3rKXsFJxR4fo2y9I6SHBT3bz1vAh7riXH-ufVYjqX\\_6OgzqU1iNIZBNog](https://www.dauc.cz/clanky/10871/male-zamysleni-nad-windfall-tax?utm_medium=social&utm_source=linkedin&utm_campaign=post-dauc-04-01-2023&utm_content=clanek-male-zamysleni-nad-windfall-tax&fbclid=IwAR3rKXsFJxR4fo2y9I6SHBT3bz1vAh7riXH-ufVYjqX_6OgzqU1iNIZBNog). [citováno 2023-12-27].

<sup>120</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Připomínky KDP ČR k tzv. windfall tax*. Online. Komora daňových poradců České republiky. 2022-10-10a. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/pripominkovani-legislativy/pripominky-kdp-cr-k-tzv-windfall-tax>. [citováno 2023-12-27].

<sup>121</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Připomínky k dani z neočekávaných zisků*. Online. Komora daňových poradců České republiky, 2022-10-10b, bod 1. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/pripominkovani-legislativy/pripominky-kdp-cr-k-tzv-windfall-tax?sp=down-file&did=17534>. [citováno 2023-12-27].

metod.“<sup>122</sup> Tato snaha zůstala nevyslyšena a stále není jasné, jak se má postupovat v hraničních případech.<sup>123</sup> Lze však nastínit cestu.

Dle Ústavního soudu zákonodárce „nesmí vytvářet prostor pro dvojí výklad, v jehož důsledku by dotčený poplatník nemohl s jistotou zjistit, zda a v jakém rozsahu mu vznikla daňová nebo poplatková povinnost. Jen stěží je naopak představitelné, aby předmětné náležitosti dotvářel svou rozhodovací činností soud či správní orgán, v důsledku čehož by jednotliví poplatníci mohli být následně sankcionováni za nesplnění své daňové povinnosti pouze z toho důvodu, že zaujali jiný výklad neurčitého zákonného ustanovení, než k jakému se přiklonila dodatečně utvářená praxe.“<sup>124</sup> Ústavní soud tak zdůrazňuje, že neurčité právní pojmy jsou v oblasti daní více než nežádoucí. Správce daně by tak měl mít při posuzování konkrétních případů na mysli, že se jedná o problém interpretace neurčitého pojmu, při jehož interpretaci musí postupovat dle vytyčených pravidel Nejvyšším správním soudem v rozsudku 5 Afs 151/2004-73 následovně: „Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit, a to z toho hlediska, zda posuzovanou věc lze do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého pojmu zařadit.“<sup>125</sup>

Obecněji je dle mého názoru nutno zkoumat ústavněprávní rovinu pojmu „rozhodné činnosti“ též z hlediska neurčitosti zákona, resp. jeho ustanovení. Pojem neurčitosti zákona je definován absencí stanovení normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů.<sup>126</sup> K tomu se vyjádřil Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 24/07, v němž konstatoval: „Dle ustálené judikatury Ústavního soudu ‚neurčitost některého ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty, a tudíž i právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení jeho normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů.‘ ... Požadavek určitosti daňové úpravy zákonem je obsažen i v ekonomické vědě. Dle Karla Engliše, ‚požaduje-li se, aby povinnosti daňové byly normovány zákonem, hledá se ochrana poplatníků proti libovůli veřejného svazku, a tudíž jest i samozřejmým požadavkem, aby tato povinnost byla normována určitě, způsobem vylučujícím libovůli, určitě co do povinného subjektu, základu daňového i platební povinnosti, jejího rozsahu i doby‘ (Engliš, K.

---

<sup>122</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Pokyn č. GFŘ – D – 59. Online. Finanční správa České republiky. [bez data] Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn\\_GFŘ-D-59.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFŘ-D-59.pdf). [citováno 2023-12-27].

<sup>123</sup> NESROVNAL, Jiří a TOMAN, Petr. op. cit. pozn. 119.

<sup>124</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 10.07.2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (162/2014 Sb.), bod 46.

<sup>125</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 28.07.2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73 (701/2005 Sb. NSS).

<sup>126</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 31.01.2008, sp.zn. Pl. ÚS 24/07 (88/2008 Sb.), část XI/c.



*Soustava národního hospodářství. Sv.II. Praha, 1937, s. 193; Engliš, K. Finanční věda. Nástin teorie hospodářství veřejných svazků. Brno, 1929, s. 196).*<sup>127</sup>

V citovaném nálezu Ústavní soud posuzoval neurčitost stanovení předmětu a základu daně z dnes již zrušené „superhrubé“ mzdy.<sup>128</sup> Ačkoli se věnoval pouze možnosti stanovení základu daně a sazby daně, nic nebrání dlého mého názoru uplatnit závěry v tomto nálezu i na subjekt (poplatníka) daně, neboť *a maiori ad minus* bez subjektu (poplatníka) daně nemá smysl zjišťovat základ daně, natož sazbu daně. Ústavní soud odkazuje v tomto nálezu na svůj nálezn Pl. ÚS 10/06.

Dle nálezu Pl. ÚS 10/06 je třeba neurčitost posuzovat „*se zřetelem na posouzení kontextuální, tj. s ohledem na maximu vnitřní bezrozpornosti a konzistentnosti právního řádu, a tedy požadavku jeho jednotnosti jakožto uspořádaného harmonického celku, plynoucího z čl. 1 odst. 1 Ústavy. V daném případě se uplatní systematický výklad, resp. doktrínou obecně akceptovaná teze o systematickém (aktuálním) výkladu práva (právního ustanovení) v době jeho aplikace (realizace), dle níž ,co se týče změny ostatního zákonodárství, sluší systematický výklad prováděti vždy dle nynějšího stavu celého zákonodárství, a může se státi, že jednotlivé ustanovení má jiný dosah v souvislosti nynější, než mělo v souvislosti minulé‘* (Tilsch, E. *Občanské právo, část všeobecná. Praha: Všehrd, 1925, s. 71).*<sup>129</sup> Ústavní soud zkoumal, zda a jak se předmětný pojem užívá v jiných zákonech a zda nelze dovodit jeho význam v kombinaci s jiným zdrojem, resp. právním předpisem. Pracuje tedy zejména se systematickým výkladem práva napříč právním řádem.

S ohledem na tuto skutečnost by, v případě přezkumu obsahu „rozhodných činností“, měl soud či správce daně postupovat přiměřeně. Měl by vycházet ze systematického výkladu, doplněného o výklad teleologický, přičemž se jako výchozí bod nabízí právě zmiňovaný § 38na odst. 3 ZDP. Teleologicky jsou si pojmy „rozhodná činnost“ a „stejná činnost“ podobné, neboť slouží stejnému účelu, kterým je rozlišení jednotlivých činností poplatníka v případě, že jich vykonává více, resp. slouží k diferenciaci příjmů plynoucích z více zdrojů. Restriktivním výkladem pojmu „rozhodná činnost“, která dle mého názoru není *contra legem*, lze dojít k závěru, že s ohledem na účel se obsah pojmu „rozhodná činnost“ překrývá s obsahem pojmu „shodná činnost“. Restriktivní výklad volím s ohledem na skutečnost, že se jedná o objektivně a technicky

---

<sup>127</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 31.01.2008, sp.zn. Pl. ÚS 24/07 (88/2008 Sb.), část XI/c.

<sup>128</sup> Čl. XI bod 7. zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

<sup>129</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 13.03.2007, sp.zn. Pl. ÚS 10/06 (163/2007 Sb.), část X.

podmíněný nedostatek tvorby práva a zákon nevyjadřuje zcela přesně objektivní smysl a rozsah právní normy.<sup>130</sup>

Z toho usuzují, že by se do kritéria výše obratu z rozhodných činností neměly započítávat výnosy, které nesouvisí přímo s rozhodnou činností, jako jsou např. výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky, kurzové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů, výnosy z postoupení pohledávek, ostatní výnosy z právně zaniklých dluhů, výnos vzniklý přijatou úhradou pohledávky nabyté postoupením, převyšující její pořizovací cenu, které jsou demonstrativně uvedené v pokynu GFŘ D-59 pro „stejně činnosti“. Obdobně by se neměly započítávat výnosy vyplývající z účetních metod. Podpořit tento výklad lze také připomenutím zásady *in dubio mitius*, jinak řečeno zásady, že pokud existuje vícero variant výkladu, nelze při výkonu veřejné správy při respektování čl. 2 odst. 3 Ústavy aplikovat takový výklad, který jde k tíži občana (potenciálního poplatníka).<sup>131</sup> Neboť jak připomíná Ústavní soud v usnesení III.ÚS 1626/16: „*Tuto zásadu je dozajista nutno důsledně zohledňovat vždy, kdy má být daňovému subjektu uložena nějaká daňová (poplatková) povinnost...*“<sup>132</sup> K tomu Nejvyšší správní soud již dříve a přísněji vyslovil, že je úkolem zákonodárce, aby podmínky stanovení a výběru daní formuloval jednoznačně a určitě. Jestliže v tomto ohledu zákonodárce selže, musí předpokládat, že soud upředností nejméně zatěžující výklad pro poplatníka, a to bez ohledu na skutečnost, že výklad bude rozporovat základní principy dotčené daně.<sup>133</sup>

Za výhodnější, příznivější výklad je nutné považovat právě nezapočítávání výnosů, které nesouvisí přímo s rozhodnou činností či nevyplývají z účetních metod, jelikož opačně by docházelo k navyšování obratu z rozhodných činností, a tedy hrozbě vzniku daňové povinnosti. Je však důležité mít stále na paměti, že se jedná o neurčitý právní pojem a správce daně se s ním musí vypořádat a odůvodnit své rozhodnutí i v případě, že by se řídil pokynem GFŘ D-59.

Z výše řečeného docházím k názoru, že právní úprava příjmů z rozhodných činností pro daň z neočekávaných zisků určených jako roční úhrn čistého obratu podle zákona upravujícího účetnictví z těchto činností u poplatníka, který není bankou, není v rozporu s ústavním pořádkem, jelikož lze za použití obvyklých interpretačních postupů dojít k výkladu, který je ústavně konformní. Je však více než vhodné, aby k této věci byl vytvořen pokyn GFŘ, obdobně jako byl

---

<sup>130</sup> ČAPEK, Jiří. Aplikace práva orgány veřejné moci. In: BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004, s. 157. ISBN 80-7357-030-0.

<sup>131</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 28.07.2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73 (701/2005 Sb. NSS).

<sup>132</sup> Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2019, sp. zn. III.ÚS 1626/16, bod 22.

<sup>133</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, č. j.7 Afs 54/2006-155, bod 60.

vytvořen k § 38na odst. 3 ZDP, kterým by se omezily spory, jež by mohly nastat u potenciálních poplatníků daně z neočekávaných zisků balancujících na hraně vzniku daňové povinnosti.

### **3.3. Výše příjmů z rozhodných činností**

Aby se stal subjekt poplatníkem daně z neočekávaných zisků, vyžaduje právní úprava dosažení určité výše rozhodných příjmů v období uplatnění daně. V této souvislosti je vhodné upozornit, že dle odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stajnury byla vybraná kritéria určena tak, aby navrhovaná úprava dopadala na poplatníky s významnou činností v odvětvích, ve kterých dochází ke vzniku nadměrných či neočekávaných zisků, tj. takových zisků, které vznikly v důsledku mimořádných okolností nebo událostí, za které nejsou poplatníci odpovědní.<sup>134</sup> Paradoxně však byl vybrán zejména roční obrat – kritérium výše rozhodných příjmů (výnosů), které je sice důležitým ukazatelem velikosti společnosti (účetní jednotky), avšak ne vždy zrcadlí ziskovost. Jinými slovy lze konstatovat, že společnost s vysokým obratem může v rámci výsledku hospodaření vykázat ztrátu. *De lege ferenda* proto uvažují, že kritérium výše rozhodných příjmů nebylo správně nastaveno a zákonodárce se měl více řídit ziskovostí.

Pro kategorizaci kritérií výše příjmů z rozhodných příjmů jsem rozdělil jednotlivá kritéria na primární kritérium a sekundární kritéria. Pro vznik daňové povinnosti je třeba splnit primární kritérium vždy. Z množiny sekundárních kritérií je nutné splnit vždy alespoň jedno. Sekundární kritéria jsou však navzájem zásadně neslučitelná a určitý překryv může nastat pouze u energetických a těžebních společností.

#### **3.3.1. Primární kritérium**

Primárním kritériem výše příjmů z rozhodných činností je dle § 17c odst. 1 a 2 ZDP hranice 50 000 000 Kč. Bez ohledu na veškerá ostatní kritéria se subjekt poplatníkem daně z neočekávaných zisků nestane, nepřekročí-li tuto hranici ve zdaňovacím období nebo období, v němž se podává daňové přiznání, které alespoň částečně spadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.

#### **3.3.2. Sekundární kritéria**

Sekundární kritéria výše příjmů z rozhodných činností se diferencují na základě vlastnické struktury potenciálního poplatníka a na jím vykonávaných rozhodných činnostech. Konkrétně se sekundární kritéria určují v závislosti na několika faktorech, které tvoří příslušnost poplatníka ke

---

<sup>134</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stajnury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 9.

skupině podniků, skutečnost, že je poplatník bankou, výkon rozhodných činností specifikovaných v § 17c odst. 6 písm. a) až d) ZDP, nebo výkon ostatních rozhodných činností.

### 3.3.2.1. Banka

První sekundární kritérium se uplatní pro banky, budu ho proto nazývat „bankovní sekundární kritérium“. Banka se stává poplatníkem daně z neočekávaných zisků, jestliže její čisté úrokové výnosy dosahují výše alespoň 6 000 000 000 Kč za první účetní období skončené od 1. ledna 2021. Dle odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury byla výše čistých výnosových úroků zvolena s ohledem na doporučení ČNB, přičemž nosným „*důvodem zařazení větších bank je skutečnost, že tyto banky vykazují nižší míru volatility ukazatelů finanční výkonnosti než menší banky, podílejí se z více než poloviny na čistých úrokových výnosech bankovního sektoru, které jsou rozhodným ukazatelem rentability bank, a jejich zisk před zdaněním dosahuje dlouhodobě stabilnějších hodnot než zisky menších bank.*“<sup>135</sup> Toto odůvodnění je dle mého názoru dostačující pro vypořádání se s námitkou možné diskriminace velkých bank, s jakou přišla např. výkonná ředitelka České bankovní asociace Monika Zahálková.<sup>136</sup>

Jak již bylo v podkapitole 1.4 Metodika přezkumu ústavnosti v oblasti daní řečeno, na poli ústavního práva v rámci přezkumu rovnosti se rozlišuje mezi nerovnostmi neakcesorickou vyplývající z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv dle čl. 1 LZPS a nerovností akcesorickou zakotvenou v čl. 3 odst. 1 LZPS. Nicméně, v rámci posuzování ústavnosti ohledně vyloučení majetkové diskriminace (neboť „velikost banky“ je kritérium majetku), se akcesorická nerovnost neřeší a přezkum se omezuje pouze na zjišťování existence rdousícího efektu.<sup>137</sup> Z pohledu neakcesorické nerovnosti pak zákonodárce dostatečně vysvětlil své úvahy stanovování hranice pro vznik daňové povinnosti. Lze tak vyloučit, že by stanovená hranice 6 000 000 000 Kč byla důsledkem libovůle. Zbývá proto rdousící efekt, jehož existenci lze jen těžko spojovat s bankami, které jsou poplatníky daně z neočekávaných zisků. Daň

---

<sup>135</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 12

<sup>136</sup> BIDRMANOVÁ, Markéta. *Šéf spořitelny: Výnos z válečné daně nemusí být tak tučný*. Online. Seznam Zprávy. 2023-02-14. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/ekonomika-byznys-rozhovory-sef-cs-vynos-z-valecne-dane-nemusi-byt-tacny-jak-si-stanjura-predstavuje-225560>. [citováno 2023-12-28].

<sup>137</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. *Vybrané principy daňového práva a jejich význam*. Online. Právní prostor. 2021-04-24. Dostupné z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/vybrane-principy-danoveho-prava-jejich-vyznam>. [citováno 2023-12-28].

z neočekávaných zisků byla totiž z pohledu daňových výnosů pocházejících od bank neúspěšná, když daňové výnosy za rok 2023 zůstaly hluboce pod očekáváním.<sup>138</sup>

### 3.3.2.2. Energetické a těžební společnosti

Druhým sekundárním kritériem jsou rozhodné příjmy přesahující částku 2 000 000 000 Kč za první účetní období ukončené po 1. lednu 2021. Toto kritérium platí pro všechny rozhodné činnosti vyjmenované v § 17c odst. 6 písm. a) až j) ZDP, tedy nevztahuje se na písm. k) obsahující finanční zprostředkování, s výjimkou pojišťovnictví a penzijního financování s výjimkou činnosti uvedené v klasifikaci NACE pod kódem 64.11 - Centrální bankovníctví, které je vyhrazeno pro poplatníky jsoucí bankou. Z tohoto důvodu ho budu nazývat „obecné sekundární kritérium“.

Třetí sekundární kritérium je nejpřísnější. Týká se pouze těžebních společností vykonávajících rozhodné činnosti uvedené v § 17c odst. 6 písm. a) až d) ZDP ve zdaňovacím období nebo obdobích, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadají do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, přičemž měly rozhodné příjmy ve výši alespoň 50 000 000 Kč, jež za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 tvořily alespoň 25 % jejich ročního úhrnu čistého obrátu podle zákona upravujícího účetnictví za toto účetní období. Přikláním se proto k jeho pojmenování „těžební sekundární kritérium“. Toto sekundární kritérium je nejpřísnější, jelikož dle něho vzniká daňová povinnost již od celkového obrátu 50 000 000 Kč v jednom krajním případě (těžební společnost nemá jiné příjmy než ty z rozhodných činností) a v druhém krajním případě od celkového obrátu 200 000 000 Kč (25 % příjmů těžební společnosti pochází z rozhodných činností). Takto stanovené nízké obráty mají za následek, že dani z neočekávaných zisků budou podléhat i malé podniky a mikropodniky dle čl. 2 přílohy doporučení Evropské komise č. 2003/361/ES.<sup>139</sup>

Z odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury se podává, že takto nastavené podmínky vyplývají z Nařízení EU, neboť to nestanovuje minimální výši příjmů těžebních společností rozhodných pro vznik povinnosti platit Solidární příspěvek. Národní právní úprava proto nemůže zavést stejné kritérium jako pro energetické společnosti (obecné sekundární kritérium), jelikož by se tím nacházela v rozporu s Nařízením EU. Naproti tomu je možné kritéria v Nařízení EU zpřísnit,

---

<sup>138</sup> ALI, Sabina. *Banky na windfall tax neodvedly ani miliardu. Spořitelna nezaplatila nic*. Online. iDNES.cz. 2024-01-09. Dostupné z: [https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/windfall-tax-dan-z-neocekavanych-zisku-mimoradna-dan-banky.A240109\\_103557\\_ekonomika\\_alis](https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/windfall-tax-dan-z-neocekavanych-zisku-mimoradna-dan-banky.A240109_103557_ekonomika_alis). [citováno 2023-12-28].

<sup>139</sup> Článek 2 přílohy doporučení Evropské komise č. 2003/361/ES ze dne 6. května 2003. Úř. věst. L 124, 20.05.2003, s. 36–41.

čehož zákonodárce využil a snížil hranici 75 % ročního úhrnu čistého obratu vyžadovanou Nařízením EU na hranici 25 % ročního úhrnu čistého obratu.<sup>140</sup>

Vzhledem k tomu, že těžba a úprava černého uhlí, těžba ropy a zemního plynu, výroba koksárenských produktů a výroba rafinovaných ropných produktů jsou kapitálově intenzivní činnosti,<sup>141</sup> mohou se tak stát poplatníkem daně z neočekávaných zisků i nově vzniklé subjekty, které zatím žádný zisk nevytvořily a na které daň z neočekávaných zisků dopadne velice tvrdě v následujících letech, jakmile nějaký zisk vytvoří (k tomu více kapitola 4. Konstrukční prvky – předmět daně a základ daně).

Zisk společnosti však není to samé a jako obrat, a proto lze s ohledem na kapitálovou náročnost tohoto odvětví částečně kvitovat, že „částka 50 000 000 Kč je stanovena jako administrativní limit, aby se poplatníkem daně z neočekávaných zisků nestal poplatník daně z příjmů právnických osob s marginálními příjmy z daných činností...“<sup>142</sup> Částečně však pouze proto, že má-li být účelem daně z neočekávaných zisků postihnutí „nadměrného či neočekávaného zisku způsobenému externími faktory nezávislými na podnikatelském jednání poplatníků“<sup>143</sup>, nebudou dle mého názoru zmíněné externí faktory hrát významnou roli ve společnostech v rané fázi vývoje. Naopak obecně platí, že právě vhodným podnikatelským jednáním se v této fázi budou společnosti rozvíjet významněji.<sup>144</sup>

Snížením limitu na 25 % obratu bylo těžební sekundární kritérium zpřísněno, neboť nyní podchycuje i subjekty, pro něž jsou vybrané rozhodné činnosti spíše minoritní záležitostí než hlavním podnikáním, což má za důsledek, že by dani z neočekávaných zisků podléhaly až ze 75 % jiné činnosti, než kvůli kterým byla daň zaváděna. Je třeba ovšem zvážit, zda má teoretická úvaha není příliš vzdálená praxi, neboť činnosti uvedené v § 17c odst. 6 písm. a) až d) ZDP nebudou typicky vykonávány pro svou kapitálovou intenzivnost jenom jako „doplňk“ k jinému podnikání. Dá se rozumně předpokládat, že takové subjekty budou součástí skupiny podniků, a tudíž budou

---

<sup>140</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s.13.

<sup>141</sup> BRET-ROUZAUT, Nadine. *Economics of Oil and Gas Production*. In: HAFNER, Manfred a LUCIANI Giacomo (ed.) *The Palgrave Handbook of International Energy Economics*. Online. Springer International Publishing, 2022, s. 3. ISBN 978-3-030-86884-0. Dostupné z: [https://doi.org/10.1007/978-3-030-86884-0\\_1](https://doi.org/10.1007/978-3-030-86884-0_1). [citováno 2023-12-28].

<sup>142</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s.13.

<sup>143</sup> *Tamtéž*.

<sup>144</sup> Srov. JULES, Claudy, Alok KSHIRSAGAR a Kate LLOYD GEORGE. *Scaling up: How founder CEOs and teams can go beyond aspiration to ascent*. Online. McKinsey & Company. 2022-11-09. Dostupné z: <https://www.mckinsey.com/capabilities/people-and-organizational-performance/our-insights/scaling-up-how-founder-ceos-and-teams-can-go-beyond-aspiration-to-ascent>. [citováno 2024-03-20].

posuzovány dle skupinového sekundárního kritéria. Avšak možnost, že tato skutečnost může nastat je alarmující a nelze souhlasit s odůvodněním, že „*díky stanovení této podmínky se poplatníkem daně z neočekávaných zisků nestane poplatník daně z příjmů právnických osob, u něhož představují příjmy z daných činností méně významnou část celkových příjmů.*“<sup>145</sup> Výši 25 % z celkových příjmů osobně považují za méně významnou část.

### 3.3.2.3. Skupina

Čtvrté sekundární kritérium se váže na příslušnost ke skupině podniků. V takovém případě poplatníci budou podléhat daňové povinnosti k dani z neočekávaných zisků, jestliže příjmy z rozhodných činností celé skupiny za první účetní období ukončené po 1. lednu 2021 dosáhnou nejméně 2 000 000 000 Kč. Jeví se tedy jako vhodné ho nazvat „skupinové sekundární kritérium“. Pokud poplatník patří do skupiny pouze po část tohoto období, jeho rozhodné příjmy se zohlední výhradně v poměru této části. Pokud je poplatník začleněn nebo by mohl být začleněn do konsolidovaných účetních závěrek této skupiny pomocí metody poměrné konsolidace, pak se určí jeho rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků v souladu s poměrem konsolice skupiny. Odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury vysvětluje metodu konsolidace tak, že existuje-li poplatník daně z neočekávaných zisků pod vlivem více různých skupin, je nutné rozhodné příjmy tohoto poplatníka proporčně rozdělit mezi jednotlivé skupiny podle míry jejich vlivu (standardně tedy podle majetkové účasti). Jinak by takový poplatník nerovnoměrně zvyšoval rozhodné příjmy více skupinám zároveň.<sup>146</sup>

### 3.4. Editační povinnost

V ustanovení § 20be ZDP je zakotvena editační povinnost správce daně:

*„(1) Poplatník daně z příjmů právnických osob může požádat Specializovaný finanční úřad o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je v určitém zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky spolu s jiným poplatníkem daně z příjmů právnických osob.*

*(2) V žádosti podle odstavce 1 je poplatník povinen kromě obecných náležitostí podání uvést*

*a) identifikační údaje posuzovaných poplatníků,*

---

<sup>145</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s.13.

<sup>146</sup> *Tamtéž*, s. 14.

*b) popis a dokumentace vztahu mezi poplatníky pro posouzení, zda jsou součástí stejné skupiny podniků s neočekávanými zisky,*

*c) zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, na která se má rozhodnutí o závazném posouzení vztahovat, a*

*d) návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení.*

*(3) Specializovaný finanční úřad o vydaném rozhodnutí o závazném posouzení podle odstavce 1 vhodným způsobem vyrozumí ostatní poplatníky uvedené ve výroku rozhodnutí.*<sup>147</sup>

Editační povinnost je řízením o závazném posouzení dle § 132 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád („DŘ“).<sup>148</sup> Právní úprava tak dává potenciálnímu poplatníku možnost se ujistit, zda je součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky. Jakkoliv se jedná o vstřícný krok od zákonodárce, na nejpalcivější otázky ohledně daně z neočekávaných zisků nelze vydat rozhodnutí o závazném posouzení. Omezení řízení na posouzení příslušnosti ke skupině podniků dle mého názoru vyprazdňuje smysl a účel řízení o závazném posouzení. Jestliže se skupina podniků vyznačuje tím, že povinně sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, těžko může nevědět, kdo je součástí skupiny a jaké má příjmy. Na základě závazného posouzení potenciální poplatník nikdy nezjistí, zda poplatníkem skutečně je. Dozví se nanejvýš, že je součástí skupiny podniků, které vznikla daňová povinnost k dani z neočekávaných zisků.

Tvrzení Nesrovnala s Tomanem je tudíž lehce zavádějící, když tvrdí, že „*umožňuje obrátit se na správce daně s dotazem, zda daná osoba je poplatníkem této daně. Nicméně tato editační povinnost je omezena pouze na otázku, zda daná osoba je součástí skupiny (§ 20be ZDP). Neumožňuje tedy použít editační povinnost v otázce, zda daná osoba je poplatníkem této daně, i když není součástí skupiny, tj. např. na základě § 17a odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP, případně § 17a odst. 2 ZDP.*“<sup>149</sup> Správce daně totiž nikdy neposuzuje, zda je subjekt poplatníkem daně z neočekávaných zisků, a to i v případě, že je součástí skupiny s neočekávanými zisky.

Dle mého názoru jediná možnost, kdy by správce daně v rámci editační povinnosti mohl alespoň implicitně naznačit, zda je subjekt poplatníkem daně z neočekávaných zisků, je závazné posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny dle § 38nd ZDP. Příjmy stálé provozovny na území České republiky dle

---

<sup>147</sup> § 20be zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>148</sup> § 132 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>149</sup> NESROVNAL, Jirí a TOMAN, Petr. op. cit. pozn. 119.



§ 22 odst. 1 písm. a) ZDP jsou totiž tuzemské příjmy (viz 3.2.1 Tuzemské příjmy) a pro daň z neočekávaných zisků platí subsidiárně úprava daně z příjmů právnických osob.<sup>150</sup>

Na základě toho usuzuji, že ustanovení § 38nd ZDP je tudíž použitelné i pro daň z neočekávaných zisků. Dle něj:

*„(1) Správce daně vydá na žádost daňového nerezidenta rozhodnutí o závazném posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.*

*(2) Předmětem závazného posouzení je určení, zda způsob určení základu daně nebo daňové ztráty daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny nevede k nižšímu základu daně či vyšší daňové ztrátě, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek daňový rezident České republiky.“<sup>151</sup>*

Vycházím z logiky, že správce daně si musí nejdříve vyřešit otázku, zda je žádající nerezident poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Následně může správce daně přikročit k posouzení způsobu určení základu daně. Pokud by tak nerezident poplatníkem daně z neočekávaných zisků nebyl, měl by správce daně právě s ohledem na tuto skutečnost odůvodnit, proč základ daně není správně určen. Avšak jak připomíná Pelc, jestliže má být provedena de facto kontrola správnosti základu daně, lze významně pochybovat, že by daňový nerezident dobrovolně o toto závazné posouzení někdy žádal.<sup>152</sup>

### **3.5. Dílčí závěr**

Právní úprava daně z neočekávaných zisků definuje subjekt daně dostatečně jasně, nicméně se nedá tvrdit, že by byla bezproblémová. Není postaveno na jisto, co je obsahem pojmu „rozhodné činnosti“ a ze současné právní úpravy lze obsah dovozovat pouze kreativní interpretací, což může mít dohru v ústavněprávní rovině. Lze však uzavřít, že vymezení „rozhodné činnosti“ je dostatečně určité pro stanovení daňové povinnosti i v hraničních případech. Způsob určování subjektů daně je vázán zejména na obrat poplatníka, bez ohledu na jeho samotnou ziskovost, což má za důsledek, že daň z neočekávaných zisků primárně směřuje na velké subjekty působící na trhu. V jistých případech však může směřovat také i na malé podniky a mikropodniky.

---

<sup>150</sup> § 22 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

<sup>151</sup> § 38nd zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

<sup>152</sup> PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 577. ISBN 978-80-7400-833-7.

## 4. Konstrukční prvky – předmět daně a základ daně

Obecně platí, že předmětem daně z příjmů právnických osob „jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Za příjmy se považuje jak peněžní, tak i nepeněžní plnění.“<sup>153</sup> Předmětem daně z neočekávaných zisků jsou příjmy, které tvoří neočekávané zisky. Předmět daně z neočekávaných zisků je tím pádem v rozsahu neočekávaných zisků shodný s předmětem daně z příjmů právnických osob. V zásadě tudíž dochází ke dvojímu zdanění jednoho příjmu (či alespoň jeho části). Tato skutečnost není nijak zatajována, když v odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury se uvádí, že „smyslem daně z neočekávaných zisků je zdanit tu část ‚obecného‘ základu daně poplatníka daně z neočekávaných zisků, která přesahuje jeho běžnou výši v minulosti se zohledněním běžně očekávaného růstu.“<sup>154</sup> Nelze tedy zjednodušeně mluvit o tom, že by daň z neočekávaných zisků představovala pouhou progresivní sazbu daně z příjmů právnických osob. Jedná se o paralelní zdanění příjmů, resp. o dvě různé daně postihující alespoň částečně shodný předmět. Proč tvrdím, že předmět daně je „alespoň částečně“ shodný, bude vysvětleno níže. Existuje totiž situace, kdy předmět daně bude pro obě daně zcela identický.

### 4.1. Základ daně

Základ daně jakožto kvantifikovaný předmět daně a samotný předmět daně se u daních z příjmů dá lehce zaměnit.<sup>155</sup> Pro jejich rozlišení je třeba mít na paměti, že „předmět daně určuje, co je důvodem uvalení daně, daňový základ určuje, z čeho se daň vypočítá“<sup>156</sup>. Pro základ daně z příjmů právnických osob platí, že „základem daně je rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle zákona o daních z příjmů.“<sup>157</sup> Tato definice platí i pro daň z neočekávaných zisků. Bylo by však nesprávné tvrdit, že základy daně jsou pro obě daně shodné. Základ daně z neočekávaných zisků pouze vychází z úpravy základu daně z příjmů právnických osob a jeho historických hodnot. Jedná se však

<sup>153</sup> KARFÍKOVÁ, Marie. § 2 Daň z příjmů právnických osob. In: BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana; BOHÁČ, Radim et al. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 207, marg. č. 443. ISBN 978-80-7400-440-7.

<sup>154</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 17.

<sup>155</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim. op. cit. pozn. 4, s. 159.

<sup>156</sup> *Tamtéž*.

<sup>157</sup> KARFÍKOVÁ, Marie. op. cit. pozn. 153, s. 209, marg. č. 445.

o svébytný konstrukční prvek daně z neočekávaných zisků . Východisko právní úpravy je dáno v § 20ba ZDP, dle něj:

*„Základ daně z neočekávaných zisků*

*(1) Základ daně z neočekávaných zisků se určuje za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadají do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.*

*(2) Základem daně z neočekávaných zisků je rozdíl mezi srovnávaným základem daně a průměrem upravených srovnávacích základů daně. Pokud je tento rozdíl záporný, základ daně z neočekávaných zisků je nulový.*

*(3) Obdobím uplatnění daně z neočekávaných zisků jsou kalendářní roky 2023 až 2025.*“<sup>158</sup>

Ustanovení § 20ba ZDP má marginální rubriku „Základ daně z neočekávaných zisků“, avšak upravuje též i obecnější otázku, a to jak dlouho se bude daň z neočekávaných zisků uplatňovat. Pouze v odst. 1 v kombinaci s odst. 3 je stanoveno, že daň z neočekávaných zisků je institutem dočasným, a nehrozí tak, že by přetrvávala i po roce 2025. Ačkoliv právní úprava hovoří pouze o kalendářních rocích, dle odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury se přiměřeně uplatní i pro poplatníky s hospodářským rokem, kdy se namísto kalendářního roku bude daň zjišťovat „za hospodářský rok zasahující do kalendářních let 2022 a 2023, hospodářský rok zasahující do kalendářních let 2023 a 2024, hospodářský rok zasahující do kalendářních let 2024 a 2025 a hospodářský rok zasahující do kalendářních let 2025 a 2026.“<sup>159</sup>

V odst. 2 je pak upraven základní princip určování základu daně z neočekávaných zisků, normovaný jako rozdíl mezi srovnávaným základem daně a průměrem upravených srovnávacích základů daně. Při určování vynikne vazba na daň z příjmů právnických osob, když „základ daně z neočekávaných zisků se počítá za použití ‚obecného‘ základu daně z příjmů právnických osob, a to porovnáním základu daně za dané zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, a průměru základů daně za několik předcházejících období.“<sup>160</sup> Případná zápornost toho rozdílu je následně řešena právní fikcí<sup>161</sup> tak, že se základ daně z neočekávaných zisků považuje za nulový. Výsledkem je pak skutečnost, že nelze přenášet ani uplatňovat daňovou ztrátu na dani

---

<sup>158</sup> § 20ba zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>159</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 17.

<sup>160</sup> Tamtéž.

<sup>161</sup> Blíže viz PELC, Vladimír, op. cit. pozn. 152, s. 11.

z neočekávaných zisků do budoucích let. Základ daně z neočekávaných zisků lze shrnout následujícím vzorcem:

$$ZDNeoZ_x = SZD_x - \frac{SZ_{2018} \times |1,2| + SZ_{2019} \times |1,2| + SZ_{2020} \times |1,2| + SZ_{2021} \times |1,2|}{4}$$

kde ZDNeoZ je základ daně z neočekávaných zisků, SZD<sub>x</sub> současný srovnávaný základ daně a SZ<sub>2018</sub> až SZ<sub>2021</sub> jednotlivé srovnávací základy daní představované jednotlivými kalendářními roky.<sup>162</sup>

Pakliže měl poplatník v období od 1. ledna 2018 do 31. prosince 2021 jako zdaňovací období hospodářský rok, je vzorec následující:

$$ZDNeoZ_x = SZD_x - \frac{SZ_{Hosp1} \times |1,2| + SZ_{Hosp2} \times |1,2| + SZ_{Hosp3} \times |1,2|}{3}$$

kde ZDNeoZ je základ daně z neočekávaných zisků, SZD<sub>x</sub> současný srovnávaný základ daně a SZ<sub>Hosp1</sub> až SZ<sub>Hosp3</sub> srovnávací základy daní představované jednotlivými hospodářskými roky.<sup>163</sup>

Oproti tomu, jestliže Koubovský shrnuje způsob určení základu daně pro rok 2023 následovně:

$$ZD_{2023} - \left( \frac{ZD_{2021} + ZD_{2020} + ZD_{2019} + ZD_{2018}}{4} \right) \times 1,20$$

dopouští se zásadní chyby, když nebere v potaz požadavek na zvýšení každého jednotlivého srovnávacího základu daně o absolutní hodnotu zvlášť, ba dokonce neužívá absolutní hodnoty vůbec.<sup>164</sup> Zkratkovité užití označení „ZD“ a pojmu „základ daně“ pak zavádí terminologickou

<sup>162</sup> Příloha č. 12 vyhlášky Ministerstva financí č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů.

<sup>163</sup> *Tamtéž.*

<sup>164</sup> KOUBOVSKÝ, Petr. op. cit. pozn. 43, obdobného zjednodušení výpočtu se dopouští i KARFÍKOVÁ, Marie a ŠIPOŠ, Tomáš. *The Legal Framework of the Mandatory Cap on Market Revenues for Electricity Producers and the Solidarity Contribution in the Czech Republic and Slovakia*. Online. AUC Iuridica. 2023, vol. 69, no. 2, s. 148. Dostupné z: <https://doi.org/10.14712/23366478.2023.20>. [citováno 2023-10-25].

nepřesnost. Takto nastavené určování základu daně tak spíše připomíná „20% zvýšení průměrného zdanitelného zisku“<sup>165</sup> předpokládané Nařízením EU.

Abychom však určili základ daně z neočekávaných zisků, je třeba rozvést, co představuje srovnávaný základ daně a co představuje upravený srovnávací základ daně. Než tak níže učiním, mám však jeden obecnější komentář k základu daně.

Jedním ze základních nedostatků právní úpravy základu daně je, že daň z neočekávaných zisků postihuje i příjem z činností, kvůli kterým zaváděna nebyla. Nejedná se však o nedostatek legislativně-technický, ale spíše o úmysl zákonodárce. Právní úprava základu daně nerozlišuje činnosti, ze kterých pochází neočekávané zisky. *De lege ferenda*, jestliže pro vznik daňové povinnosti jsou rozhodné příjmy stanoveny dle obratu z vybraných rozhodných činností, měla by daň také postihovat pouze zisky z těchto činností. Jistou absurdnost, že tomu tak není, reprezentuje výše zmíněné těžební sekundární kritérium v podkapitole 3.3.2.2 Energetické a těžební společnosti. Jestliže je spojeno s rozhodnými příjmy těžebních společností ve výši alespoň 50 000 000 Kč, které za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 tvořily alespoň 25 % jejich ročního úhrnu čistého obratu podle zákona upravujícího účetnictví za toto účetní období, vyplývá ze sekundárního těžebního kritéria, že při překročení těchto dvou podmínek může až 75 % příjmů pocházet z jiných než rozhodných činností. Za předpokladu, že zisky zrcadlí příjmy, budou zisky z jiných než rozhodných činností v tomto rozsahu rovněž podléhat dani z neočekávaných zisků. Když se zákonodárce odchýlil od Nařízení EU, které přichází s podmínkou 75 % rozhodných příjmů z celkového obratu (a tudíž i vyšší mírou zisku z rozhodných činností), fakticky tím vyvolal výraznější znevýhodnění těžebních společností, pokud se věnují i jiným činnostem. Nařízení EU v tomto ohledu je dle mého názoru přílehavější k potřebám daně z neočekávaných zisků, neboť podmínky stanovené Nařízením EU skutečně zasahují jádro podnikatelské činnosti, ze které plynou neočekávané zisky.

Shrnuto, předmětem daně z neočekávaných zisků může být i příjem, který jí být zdaněn vůbec nemá, neboť se nejedná o příjem z rozhodných činností. Dle Nesrovnala s Tomanem „*může dokonce dojít k tomu, že činnosti, na které dopadat má, k žádnému nárůstu zisku nepovedou a nárůst zisku bude způsoben pouze těmito ostatními činnostmi.*“<sup>166</sup> Z toho následně dovozují, že poplatníci daně z neočekávaných zisků budou motivováni vést spory o legálnosti zdanění.<sup>167</sup> Na úrovni ústavního práva by pak tato skutečnost mohla vést ke sporům o možné diskriminaci

---

<sup>165</sup> Článek 15 nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

<sup>166</sup> NESROVNAL, Jiří a TOMAN, Petr. op. cit. pozn. 119, kapitola 3.

<sup>167</sup> *Tamtéž.*

a libovůli zákonodárce, obdobně jako je popsáno v podkapitole 4.3.2 Možná akcesorická a neakcesorická nerovnost.

#### 4.2. Srovnávaný základ daně

Srovnávaný základ daně je zvláštností daně z neočekávaných zisků, kdy se sice jedná o „obecný“ základ daně z příjmů právnických osob, ze kterého se vyměřuje daň, avšak je dosti modifikovaný zejména tím, jak s ním lze následně operovat (uplatňovat ostatní konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob, uplaňovat daňovou ztrátu).<sup>168</sup> Právní úprava srovnávaného základu daně se nachází v § 20bb ZDP a zní následovně:

*(1) Srovnávaným základem daně se rozumí základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně nebo daňová ztráta. Do srovnávaného základu daně se nezahrnují příjmy ze zdrojů v zahraničí, které podle mezinárodní smlouvy mohou být zdaněny v zahraničí, a s nimi související výdaje. Pokud je srovnávaný základ daně záporný, považuje se za nulový.*

*(2) Do srovnávaného základu daně poplatníka, který je komanditní společností, se nezahrnuje také jeho část připadající na komplementáře.*

*(3) Pokud zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se určuje základ daně z neočekávaných zisků, spadají jen částečně do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, za srovnávaný základ daně se nepovažuje jeho poměrná část připadající na část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která nespadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.*

*(4) Pokud je poplatník daně z neočekávaných zisků, který je tímto poplatníkem jen z důvodu, že je součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky, součástí této skupiny pouze po část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za srovnávaný základ daně se nepovažuje jeho poměrná část připadající na část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, po kterou není součástí této skupiny.*<sup>169</sup>

Co představuje základ daně (z příjmů právnických osob) před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně nebo daňová ztráta, není tématem této práce. Odst. 1 však přichází se zajímavou konstrukcí, kdy se srovnávaným základem daně rozumí i daňová ztráta, která striktně vzato základem daně není, což vyplývá i ze znění odst. 1, neboť se z ní daň z příjmů právnických osob nevypočítává (není z čeho). Daňová ztráta má nanejvýš vliv

<sup>168</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim. op. cit. pozn. 4, s.161.

<sup>169</sup> § 20bb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

při jejím uplatnění na základ daně z příjmů právnických osob v jiných letech. Lze tedy nepřehlédnutelně shrnout, že základ daně představuje kladnou hodnotu, zatímco daňová ztráta představuje zápornou hodnotu. S tím souvisí třetí věta odst. 1, která de facto nepřímou normuje, že k daňové ztrátě se nepřihlíží, když stanovuje, že srovnávaný základ daně nemůže nabýt záporné hodnoty. *De lege ferenda* by měla být právní úprava jasnější a neměla by užívat zbytečných pojmů, když nelogicky užívá pojmu daňové ztráty, který o dvě věty později učiní nadbytečným. V druhé větě odst. 1 se pak podává, že do srovnávaného základu daně se nezahrnují příjmy ze zdrojů v zahraničí, které podle mezinárodní smlouvy mohou být zdaněny v zahraničí, a s nimi související výdaje. To v zásadě odpovídá vymezení tuzemských příjmů, které jsou rozhodné pro vznik daňové povinnosti, viz podkapitola 3.2.1 Tuzemské příjmy.

Odstavce 2 až 4 pak srovnávaný základ daně poměrně snižují tak, aby při jeho výpočtu bylo striktně přihlíženo k relevantním skutečnostem zakládajícím jeho daňovou povinnost k dani z neočekávaných zisků. Odstavec 2 přitom obdobně navazuje na úpravu základu daně z příjmů právnických osob pro komanditní společnost v § 20 odst. 4 ZDP.<sup>170</sup>

Jakkoliv se vzhledem k subsidiaritě úpravy daně z příjmů právnických osob může zdát, že se jedná o nadbytečnou úpravu, upřesnění ze strany zákonodárce je třeba naopak uvítat, neboť se tak předchází zbytečným sporům o správnost výpočtu daně z neočekávaných zisků. Je totiž nutné rozlišovat mezi základem daně z neočekávaných zisků a srovnávaným a srovnávacím základem daně. Subsidiarita by totiž nemusela platit v případě srovnávaného a srovnávacího základu daně pro jejich úzce vymezený účel.

### **4.3. Upravené srovnávací základy daně a jejich průměr**

Klíčovou a ústřední částí výpočtu daně z neočekávaných zisků představuje průměr upravených srovnávacích základů daně. Právě tento institut slouží k tomu, aby se určil onen neočekávaný zisk a zda ho potenciální poplatník dosáhl. Právní úprava srovnávacího základu daně se nachází v § 20bc a zní následovně:

*„(1) Srovnávacím základem daně se rozumí základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně nebo daňová ztráta za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započatá od 1. ledna 2018 a skončená do 31. prosince 2021. Do srovnávacího základu daně se nezahrnují příjmy ze zdrojů v zahraničí, které podle mezinárodní smlouvy mohou být zdaněny v zahraničí, a s nimi související výdaje.*

---

<sup>170</sup> § 20 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

(2) Do srovnávacího základu daně poplatníka, který je komanditní společností, se nezahrnuje také jeho část připadající na komplementáře.

(3) Srovnávací základ daně poplatníka, který je daňovým rezidentem České republiky, za období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterých poplatník byl daňovým nerezidentem, se určí ze základu daně podle právních předpisů státu, jehož byl daňovým rezidentem, obdobným způsobem jako srovnávací základ daně poplatníka, který je daňovým rezidentem České republiky.

(4) Srovnávacím základem daně poplatníka je i srovnávací základ daně jeho právního předchůdce v rozsahu, v jakém v důsledku přeměny přešlo jeho jmění na poplatníka. Srovnávacím základem daně poplatníka není část jeho srovnávacího základu daně v rozsahu, v jakém v důsledku přeměny přešlo jeho jmění na jeho právního nástupce. Pokud byl právní předchůdce daňovým nerezidentem a poplatník je daňovým rezidentem České republiky, určí se srovnávací základ daně právního předchůdce podle odstavce 3. Pokud se přeměna stala účinnou od 1. července 2022, postup podle vět první a druhé se nepoužije, pokud právní předchůdce neměl za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 50000000 Kč.

(5) Pokud je srovnávací základ daně určen za jinak dlouhé období než srovnávaný základ daně, za srovnávací základ daně se považuje jeho výše přepočítaná poměrně tak, jako by byl srovnávací základ daně určen za stejně dlouhé období.

(6) Upraveným srovnávacím základem daně se rozumí srovnávací základ daně zvýšený o absolutní hodnotu 20 % z tohoto základu.<sup>171</sup>

Jejich průměr je pak upraven v § 20bd odst. 1 ZDP:

„Průměr upravených srovnávacích základů daně

(1) Průměr upravených srovnávacích základů se vypočítá jako aritmetický průměr. Pokud je průměr upravených srovnávacích základů daně záporný, považuje se za nulový.<sup>172</sup>

Prvně je třeba uvést, že srovnávací základy daně vstupují do výpočtu základu daně z neočekávaných zisků jako jejich upravený průměr. Nejdříve se dle § 20bc odst. 6 ZDP upraví srovnávací základ daně o 20 % jeho absolutní hodnoty tak, že se o ni navýší. Průměr pak spočívá na základě § 20bd odst. 1 ZDP v jednoduchém aritmetickém průměru takto navýšených (upravených) srovnávacích základů daně. Toto navýšení je kritizováno např. Komorou daňových poradců České republiky, podle které neodpovídá ekonomické realitě.<sup>173</sup> S tím také souvisí právní

<sup>171</sup> § 20bb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>172</sup> § 20bd odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>173</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. 2022-10-10b, op. cit. pozn. 121, body 3.2 až 3.1.3.



fikce<sup>174</sup>, kdy záporný průměr upravených srovnávacích základů daně se považuje za nulový. Jestliže byla výše navýšení zvolena bez ohledu na skutečnost, bude poplatník zdaňovat i běžné zisky daní z neočekávaných zisků, což může vyvolávat či umocňovat podobné spory, jež jsou popsány v podkapitolách 4.3.1 Možný rdousící efekt a 4.3.2 Možná akcesorická a neakcesorická nerovnost.<sup>175</sup>

Zbytek nyní citované právní úpravy pak určuje samotný neupravený a nezprůměrovaný srovnávací základ daně. V rámci § 20bc odst. 1 ZDP je definován základní princip určování srovnávacího základu daně. Jeho konstrukce připomíná konstrukci srovnávaného základu daně, tedy že se jedná o základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně nebo daňová ztráta, aniž by se počítaly příjmy ze zdrojů v zahraničí včetně výdajů na ně, avšak podstatně se liší v ostatních znacích. Na rozdíl od srovnávaného základu daně může totiž nabývat záporné hodnoty, a lze tedy brát v potaz daňovou ztrátu. Nicméně užití daňové ztráty je omezeno pouze pro účely výpočtu průměru upravených srovnávacích základů daně a nikde jinde nevystupuje.

Dalším podstatným znakem srovnávacího základu daně je skutečnost, že se vypočítává za každé zdaňovací období nebo období, za které se podávala daňové přiznání, započatá od 1. ledna 2018 a skončená do 31. prosince 2021. To znamená, že se může lišit počet srovnávacích základů daně vstupujících do výpočtu průměru upravených srovnávacích základů daně, jestliže subjekty mající za zdaňovací období kalendářní rok průměrují srovnávací základ daně za čtyři zdaňovací období a subjekty mající za zdaňovací období hospodářský rok průměrují srovnávací základ daně za tři zdaňovací období.<sup>176</sup> Dochází tak k odchýlení od Nařízení EU, které vyžaduje, aby se průměr vypočítával ze čtyř účetních období začínajících 1. ledna 2018 a později.<sup>177</sup>

Obdobně jako v případě srovnávaného základu daně, právní úprava v odst. 2 obsahuje ustanovení o snížení srovnávacího základu daně připadající na komplementáře (k tomu blíže viz výše 4.2 Srovnávaný základ daně). Následující odst. 3 zavádí neobvyklé pravidlo, kdy se za předpokladu, že poplatník daně z neočekávaného zisku změnil daňovou rezidenturu v období od 1. ledna 2018 do 31. prosince 2021 tak, že se stal daňovým rezidentem v ČR, použije se pro zjištění srovnávacího základu daně právo cizího státu za období, po které nebyl daňovým

---

<sup>174</sup> Blíže viz PELC, Vladimír, op. cit. pozn. 152, s. 11.

<sup>175</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. 2022-10-10b, op. cit. pozn. 121, bod 3.1.3.

<sup>176</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 19.

<sup>177</sup> Článek 15 nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

rezidentem ČR. V případě daňové kontroly však správce daně není oprávněn posuzovat zahraniční daňové předpisy. Bude si tak muset skrze kontaktní místo dožádat informace od finanční správy cizího státu dle § 9 a násl. zákona o MSSD.<sup>178</sup>

V případě, že došlo od roku 2018 k přeměně obchodní korporace, bude se postupovat podle odst. 4, ve kterém je stanoveno, jak zjišťovat srovnávací základ daně, pokud dojde k přechodu jmění. Zjednodušeně lze říci, že „základ daně, který na základě přeměny přejde na právního nástupce, bude zohledňován i ve srovnávacích zdaňovacích obdobích (roky 2018 až 2021) a naopak nebude zohledňován v těchto letech u právního předchůdce (§ 20bc odst. 4 ZDP).“<sup>179</sup> Pravidlo ovšem neplatí, jestliže přeměna je účinná od 1. července 2022 a právní předchůdce za první účetní období od 1. ledna 2021 nesplnil primární kritérium rozhodných příjmů. Výjimka slouží jako opatření proti účelovým přeměnám, jejichž cílem je navýšit srovnávací základy daně.<sup>180</sup> Toto ustanovení tudíž představuje SAAR<sup>181</sup>. Komora daňových poradců České republiky k němu připomínkovala, že by bylo vhodné jej nahradit obecným mechanismem zákazu zneužití práva a že ve stávající podobě narušuje princip proporcionality dle judikatury Soudního dvora Evropské Unie, neboť nyní „nedává žádný prostor a možnost daňovým subjektům v případě řádných ekonomicky odůvodněných fúzí zachovat jejich daňovou neutralitu.“<sup>182</sup> Obecným mechanismem zákazu zneužití práva, tedy jedním z GAAR<sup>183</sup>, je myšlen § 8 odst. 4 DŘ, stanovující, že „při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“<sup>184</sup>

Dále je však nutné poznamenat, že právní úprava nereaguje na barvitou realitu prováděných transakcí a opomíjí např. vklad nebo prodej obchodního závodu. V takové situaci, „pokud například v roce 2021 došlo ke vkladu či prodeji obchodního závodu tvořeného elektrárnou do té doby prázdné společnosti, může dojít k tomu, že průměrný srovnávací základ daně (§ 20bd ZDP) se bude blížit nule či bude dokonce záporný (pak se bude vycházet z toho, že je nulový, viz § 20bd odst. 1 ZDP), a výsledkem pak bude, že 60% daní nebude v letech 2023 až 2025 zdaněn pouze

<sup>178</sup> § 9 a násl. zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní.

<sup>179</sup> NESROVNAL, Jiří a TOMAN, Petr. op. cit. pozn. 119, kapitola 3.

<sup>180</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 20.

<sup>181</sup> *Specific-anti-avoidance-rule*, blíže viz KAPPEL, Jiří. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 5. ISBN 978-80-7400-912-9.

<sup>182</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. 2022-10-10b, op. cit. pozn. 121, bod 4.

<sup>183</sup> *General-anti-avoidance-rule*, blíže viz KAPPEL, Jiří. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 5. ISBN 978-80-7400-912-9.

<sup>184</sup> § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

*nárůst základu daně v letech 2023 až 2025, ale celý základ daně.*<sup>185</sup> Obdobná a naprosto zásadní situace může nastat i za okolností, kdy základy daně z příjmů právnických osob byly v letech 2018 až 2021 nulové nebo záporné ze zcela legitimních důvodů, např. v rámci nových investic, ztráty pozice na trhu nebo vzniklé škody.<sup>186</sup> Důsledkem je skutečnost, že na základě právní fikce nulových srovnávacích základů daně bude v případě vzniku zisku v letech 2023 až 2025 základ daně pro daň z neočekávaných zisků a pro daň z příjmů právnických osob shodný, ledaže poplatník uplatní daňovou ztrátu na daň z příjmů právnických osob (blíže viz podkapitoly 4.3.1 Možný rdousící efekt a 4.3.2 Možná akcesorická a neakcesorická nerovnost).

Konečně, v odst. 5 je reflektována situace, kdy srovnávaný a srovnávací základ daně netvoří stejně dlouhé zdaňovací období. Srovnávací základ daně se v takových případech přepočítá, aby poměrně odpovídal srovnávanému základu daně. Pokud by tato právní úprava neexistovala, bylo by nemožné se o srovnání základů daní vůbec pokoušet.

#### **4.3.1. Možný rdousící efekt**

Výše nastíněná situace nulových srovnávacích základů daně na základě právní fikce (§ 20bd odst. 1 ZDP) má za důsledek, že veškerý zisk bude daněn oběma daněmi v plném rozsahu a kombinací sazeb daní dojde ke zdanění 81 %, resp. ve výši 79 % za rok 2023 (uplatnění daňové ztráty na daň z příjmů právnických osob neuvažují).<sup>187</sup> Právní fikce nulového průměru upravených srovnávacích základů daně vychází z požadavku čl. 15 Nařízení EU: „*Je-li průměrný zdanitelný zisk v uvedených čtyřech účetních obdobích záporný, rovná se průměrný zdanitelný zisk pro účely výpočtu dočasného solidárního příspěvku nule.*“<sup>188</sup> Vyskytuje se tedy i v právních úpravách ostatních členských států Evropské Unie.

Takto vysoké zdanění může představovat rdousící efekt popsany v podkapitole 1.4 Metodika přezkumu ústavnosti v oblasti daní. Stejně obavy vyjádřila i Komora daňových poradců České republiky ve svých připomínkách. Dle ní rdousící efekt může nastat v případech kdy se poplatník připravoval na iniciaci podnikání, provedl novou a významnou investici nebo naopak na jeho straně došlo k rozsáhlé škodě, či ztratil postavení na trhu. Vliv může mít i výkon jiných než rozhodných činností. Z těchto důvodů je totiž možné, aby byl poplatník během srovnávacího období mezi lety 2018 až 2021 ve ztrátě. Zejména se vznikem škody pojí Komora také tvorbu

---

<sup>185</sup> NESROVNAL, Jiří a TOMAN, Petr. op. cit. pozn. 119, kapitola 3.

<sup>186</sup> *Tamtéž.*

<sup>187</sup> Sazba daně z příjmů právnických osob v roce 2023 činila 19 % a od roku 2024 činí 21 %, viz čl. XV bod 40. zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

<sup>188</sup> Článek 15 nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

rezerv, které dále snižují základ daně, a tvoření opravných položek. Jestliže tyto skutečnosti v minulosti nastaly, budou mít za důsledek, že celý základ daně bude zdaněn v kombinaci obou sazeb. Proto lze uvažovat o rdousícím efektu.<sup>189</sup>

Dle mého názoru v určitých případech nabývá právní úprava daně z nečekávaných zisků protiústavnosti. Nelze však považovat celou úpravu daně z neočekávaných zisků za protiústavní, nýbrž pouze její jednotlivé prvky, které mají za důsledek výše zmíněné situace (odhlédnu-li od vad v legislativním procesu). V rámci abstraktního přezkumu ústavnosti spočívajícího v kontrole ústavnosti bez ohledu na skutečné existující případy<sup>190</sup> by tudíž v tomto ohledu byla právní úprava pravděpodobně shledána jako ústavně konformní. Naopak, výsledek konkrétního přezkumu ústavnosti, tedy kontroly ústavnosti „v souvislosti s řešením a rozhodováním konkrétní věci“<sup>191</sup>, by v nastíněném případě mohl tihnout i k vyslovení protiústavnosti. Takovou skutečnost lze však jen těžko předvídat (viz níže). Jedná se tak o podobnou situaci, která byla k vidění v nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 17/11 ve věci odvodu z elektřiny ze sluneční energie.<sup>192</sup>

Kombinaci sazeb daní ve výši 81 % je nejprve potřeba postavit tváří v tvář rozsudku Evropského soudu pro lidská práva („ESLP“) *N.K.M. proti Maďarsku* ze dne 14. května 2013.<sup>193</sup> V tomto rozsudku shledal ESLP porušení práva na pokojné užívání majetku ve smyslu článku 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod („Úmluva“),<sup>194</sup> když stěžovatelce, dlouholeté úřednici na ministerstvu, byla jednorázově zdaněna 98 % část odstupného v rozsahu překračujícím hranici 3,5 mil. forintů, které získala v souvislosti s ukončením jejího služebního poměru.<sup>195</sup> Běžná sazba daně z příjmů fyzických osob byla 16 %, v případě stěžovatelky tak došlo kombinací sazeb ke zdanění 52 %.<sup>196</sup> ESLP zkoumal, jaké daňové sazby jsou uplatňovány na jiné druhy příjmů v Maďarsku, a konstatoval, že zdanění plnění pocházejících z veřejných rozpočtů ve výši 52 % nemělo v Maďarsku obdoby.<sup>197</sup> Dále přihlédl k osobním poměrům stěžovatelky, která v té době neměla jiné příjmy, a k neočekávanosti této daně, neboť stěžovatelce byl ukončen služební poměr 13 dní poté, kdy zákon zavádějící daň vstoupil v účinnost.<sup>198</sup> Daň tudíž reprezentovala zátěž v rozporu s principem přiměřenosti, která

<sup>189</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. 2022-10-10b, op. cit. pozn. 121, bod 5.

<sup>190</sup> HOLLÄNDER, Pavel. § 64 Podání návrhu. In: FILIP, Jan; HOLLÄNDER, Pavel a ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Zákon o Ústavním soudu: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 352. ISBN 978-80-7179-599-5.

<sup>191</sup> *Tamtéž*.

<sup>192</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 15.05.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (220/2012 Sb.), bod 88.

<sup>193</sup> Rozsudek ESLP ze dne 14.05.2013, *N.K.M. proti Maďarsku*, stížnost č. 66529/11.

<sup>194</sup> Rozsudek ESLP ze dne 14.05.2013, *N.K.M. proti Maďarsku*, stížnost č. 66529/11, výrok č. 2.

<sup>195</sup> Rozsudek ESLP ze dne 14.05.2013, *N.K.M. proti Maďarsku*, stížnost č. 66529/11, bod 18.

<sup>196</sup> Rozsudek ESLP ze dne 14.05.2013, *N.K.M. proti Maďarsku*, stížnost č. 66529/11, bod 66.

<sup>197</sup> Rozsudek ESLP ze dne 14.05.2013, *N.K.M. proti Maďarsku*, stížnost č. 66529/11, bod 68.

<sup>198</sup> Rozsudek ESLP ze dne 14.05.2013, *N.K.M. proti Maďarsku*, stížnost č. 66529/11, body 53. a 70.

nemohla být ospravedlněna veřejným zájmem.<sup>199</sup> Je zřejmé, že skutkové okolnosti nejsou příkladné pro daň z neočekávaných zisků. Sazba 98 % byla stanovena jako klouzavě progresivní, stát očividně danil to, co sám nejdříve poskytnul – aniž by bral ohled na osobní poměry stěžovatelky, a to za absence veřejného zájmu na uložení této daně. Jednalo se také o zdanění neopakujícího se plnění. Možnost následovat toto rozhodnutí je tedy značně omezená, považoval jsem však za podstatné se s tímto rozsudkem ESLP vypořádat, neboť se jedná o jedno z mála rozhodnutí, kdy došlo k porušení práva vlastnit majetek v důsledku stanovení příliš vysoké daňové sazby.<sup>200</sup>

Pro posouzení případu daně z neočekávaných zisků je proto nutné vycházet z teoretických východisek zmíněných v podkapitole 1.4 Metodika přezkumu ústavnosti v oblasti daní, které je nutné chápat v kontextu daní z příjmů. Je proto nutné si uvědomit, že „u zdanění přírůstku majetku se zdaňuje pouze ‚zlepšení‘ majetkové situace poplatníka za určitý časový úsek, avšak nikoli jeho již dříve dosažená majetková pozice, takže zpravidla nebude možno za škrtící či vyvlastňující považovat sazby daně u zdanění těchto přírůstků i ve výši málo desítek procent (ústavně problematické by sazby začaly být asi někde po překročení hranice třetinového zdanění, tj. sazby kolem 30-35 %, a vysokou míru problematičnosti by z tohoto hlediska zřejmě vykazovaly sazby nad 50 %).“<sup>201</sup>

Na první pohled by se tak mohlo jednat o problém prohibitivní zóny Lafferovy křivky<sup>202</sup>, byť bez bližšího ekonomického zkoumání (zejména elasticity příjmů) by bylo naivní jí argumentovat pouze na jejím teoretickém základě či z ní dokonce vyvozovat rdousící efekt.<sup>203</sup> Jestliže má mít daň „ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce“<sup>204</sup> a Ústavní soud zároveň nemůže „posuzovat optimálnost daňového systému, resp. posuzovat daňové zákony z pohledu naplnění základních funkcí daní, tedy funkce alokační, distribuční

---

<sup>199</sup> Rozsudek ESLP ze dne 14.05.2013, *N.K.M. proti Maďarsku*, stížnost č. 66529/11, bod 75.

<sup>200</sup> Srov. rozhodnutí o nepřipustnosti ESLP ze dne 04.01.2008, *Imbert de Tremiolles proti Francii*, stížnost č. 25834/05, naproti tomu však např. vyhovující rozhodnutí Ústavního soudu Belgie ze dne 22.06.2005, č. 107/2005, ve věci dědické daně, které však není relevantní pro stejné důvody jako *N.K.M. proti Maďarsku*. Online. Dostupné z: <https://www.const-court.be/public/f/2005/2005-147f.pdf>. [citováno 2024-01-15].

<sup>201</sup> ŠIMKA, Karel, ZATLOUKAL, Tomáš a KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Daňový režim nerealizovaných kursových zisků (nejen) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu - Odlišný pohled na shodnou věc*. Daňový expert. 2012, roč. 2012, č. 6, kapitola 3. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/2783/danovy-rezim-nerealizovanych-kurovych-zisku-nejen-ve-svetle-judikatury-nejvyssiho-spravniho-soudu-odlisny-pohled-na-shodnou-vec>. [citováno 2024-01-15].

<sup>202</sup> Blíže viz MANKIWI, Nicholas Gregory. *Principles of economics*. 7th ed. Stamford: Cengage Learning, 2015, Part III, s. 164–165. ISBN 978-1-285-16587-5.

<sup>203</sup> Blíže viz MIROWSKI, Philip. *What's Wrong with the Laffer Curve?*. Online. Journal of Economic Issues, 1982, vol. 16, no. 3, s. 815–828. Dostupné z: <http://www.jstor.org/stable/4225217>. [citováno 2024-01-16].

<sup>204</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 18.08.2004, sp.zn. Pl. ÚS 07/03 (512/2004 Sb.), část VIII.

*a stabilizační*<sup>205</sup>, nelze argument protiústavnosti založit pouze na hledání optimálního bodu Lafferovy křivky. To potvrzuje i Nejvyšší správní soud, když shrnuje závěry Ústavního soudu tak, že „není až tak podstatné samotné procentuální zvýšení daňové sazby, nýbrž spíše případná extrémní disproportionálna výsledného daňového zatížení. Procentuální vyjádření samotného navýšení daňové sazby totiž bez dalšího o ‚rdousícím‘ účinku daně ještě nic nevyovídá.“<sup>206</sup>

Ve vztahu k sazbě daně je proto příhodnější se zaměřit na samotnou „konfiskaci“. Ústavní soud málokdy dává příklady toho, co jí přesně rozumí, avšak jeden z příkladů uvedl v nálezu Pl. ÚS 87/20: „‚Rdousící‘, resp. konfiskační účinek daně je nutno posuzovat vždy mimo jiné vzhledem k předmětu zdanění, tj. např. stejná výše daňové sazby (35 %) u daně z nemovitostí by již konfiskační důsledky měla, neboť by během tří let byla poplatníkovi jeho nemovitost de facto daňově ‚zkonfiskována‘.“<sup>207</sup> Z toho Nejvyšší správní soud dovozuje, že „jde-li o daň z hazardní hry, jedná se o specifický (opakující se) příjem provozovatele hazardní hry. K jeho úplné konfiskaci tak dojít nemůže, neboť tento příjem není předmětnou sazbou zdaňován opakovaně.“<sup>208</sup> V rámci zdaňování periodických (nikoliv jednorázových) příjmů proto záleží na výšce sazby nebo na způsobu určení základu daně, např. u progresivního zdanění, aby bylo možné uvažovat o konfiskaci či zničení majetkové podstaty poplatníka, neboť s každým zdaňovacím obdobím dochází ke zdanění nového předmětu daně. Tato skutečnost má za následek, že rdousící efekt u periodických příjmů může nastat pouze ve výjimečných a vskutku extrémně disproportionálních případech.

Zároveň, dle Ústavního soudu v nálezech věnujících se pokutám ve stavebním řízení (nálezy Pl. ÚS 3/02 a Pl. ÚS 12/03), je judikováno (mimo samotné pojmenování a zavedení rdousícího efektu), že „zákonem stanovená minimální výše pokuty musí být nastavena tak, aby umožňovala alespoň do určité míry zohlednit majetkové a osobní poměry delikventa, v daném případě tak, aby uložení pokuty, byť i v minimální výši, nemělo pro delikventa likvidační účinek, případně aby nezpůsobovalo, že podnikatelská činnost po značné (několikaleté) časové období ztratí jakýkoliv smysl. Není-li respektována tato zásada, jedná se pak dle přesvědčení Ústavního soudu o takový zásah do majetkových práv jednotlivce, jenž vzhledem ke své intenzitě představuje porušení čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních

---

<sup>205</sup> TOMOSZEK, Maxim, VOMÁČKA, Vojtěch. op. cit. pozn. 60, s. 403, marg. č. 144.

<sup>206</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.03.2023, č. j. 7 Afs 323/2022-23, bod 11.

<sup>207</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 18.05.2021, sp. zn. Pl. ÚS 87/20 (232/2021 Sb.), bod 148.

<sup>208</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2023, č. j. 7 Afs 323/2022-23, bod 12.

*svobod...*<sup>209</sup> Jelikož se tyto nálezy uplatňují i na daňové otázky, nic nebrání jejich užití i v případě daně z neočekávaných zisků.<sup>210</sup>

Z výše citovaných nálezů proto docházím k názoru, že podnikatelská činnost s periodickými příjmy zdaněná v důsledku kombinace sazeb ve výši 81 % po dobu uplatnění daně z neočekávaných zisků, tj. po dobu tří let, neztrácí jakýkoliv smysl. Pakliže by nebyla daň z neočekávaných zisků omezená na období uplatnění daně, mělo by smysl uvažovat o jejím rdousícím efektu způsobeném kombinací daňových sazeb, neboť by zde chyběla blízká vidina světlých zítřků. Taková situace však nyní nenastala a poplatníci se těší z vysokých zisků, které odůvodňují vyšší celkové zdanění (viz podkapitola 1.2 Důvody zavádění). V současnosti se tak z pohledu abstraktního přezkumu ústavnosti nejedná o extrémně disproportční zdanění. Tento závěr však nelze paušalizovat na všechny situace, neboť v individuálních případech a po posouzení konkrétních podnikatelských a ekonomických rizik mohou být dány důvody k považování právní úpravy za protiústavní, např. pro její rdousící efekt.<sup>211</sup> Vzhledem k tomu, že uplatnění právní fikce nulového průměru upravených srovnávacích základů daně způsobuje nejvyšší možnou míru celkového zdanění poplatníka daně z neočekávaných zisků, lze učinit závěr, že ani v ostatních situacích nedochází k rdousícímu efektu z důvodu příliš vysokého celkového zdanění.

#### **4.3.2. Možná akcesorická a neakcesorická nerovnost**

Daň z neočekávaných zisků však stále dopadá disproportčně tvrději na poplatníky, kteří mají nulový průměr upravených srovnávacích základů daně na základě právní fikce. Dochází k rozlišování na základě majetku, kdy jsou poplatníci, kteří se dostali v minulosti do ztráty, podrobena přísnějšímu zdanění oproti již dříve ziskovým poplatníkům. Fakticky tak může docházet k určité degresi míry zdanění v závislosti na ziscích a ztrátách za roky 2018 až 2021. Problematická je tedy rovnost poplatníků mezi sebou navzájem, nikoliv vůči osobám, které poplatníky daně z neočekávaných zisků vůbec nejsou. Zároveň je nutné si uvědomit, že někteří poplatníci mohou mít natolik nízké zisky v letech 2018 až 2021, že na ně daň dolehne také velice tvrdě. Zde se však nebude jednat o diskriminaci, neboť se neuplatní fikce nulového průměru upravených srovnávacích základů daně a výpočet základu daně rozlišuje zřetelně očekávané a „běžné“ zisky. Jedním ze základních východisek však je, že *„diskriminačně formulovaný zákon přitom bude protiústavní, byť by ve skutečnosti znevýhodňoval pouze jediného adresáta.“*<sup>212</sup>

<sup>209</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 18.08.2004, sp.zn. Pl. ÚS 07/03 (512/2004 Sb.), část VIII.

<sup>210</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 13.08.2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (405/2002 Sb.), část III.

<sup>211</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 15.05.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (220/2012 Sb.), bod 88.

<sup>212</sup> TOMOSZEK, Maxim, VOMÁČKA, Vojtěch. op. cit. pozn. 60, s. 414, marg. č. 173.

Jak již bylo výše v podkapitole 1.4 Metodika přezkumu ústavnosti v oblasti daní zmíněno, rozlišujeme nerovnost akcesorickou a neakcesorickou. V tomto ohledu Ústavní soud připomíná, že „daňová povinnost musí obstát nejen z hlediska vyloučení extrémní disproportionality, nýbrž také ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické, plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv podle čl. 1 Listiny, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny (srov. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 7/03 a sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 43).“<sup>213</sup> Neakcesorická nerovnost nastává v případě libovůle zákonodárce, kdy právní úprava daní není podložena objektivními a racionálními kritérii<sup>214</sup> nebo když se jedná o nedůvodné rozlišování<sup>215</sup> či když absentuje věcné a racionální ospravedlnění<sup>216</sup>. O libovůli se také jedná, pokud právní úprava nesleduje legitimní cíl a není s to jej dosáhnout či není v racionálním vztahu k účelu zákona, přičemž řešení nemusí být nutně nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější nebo nejmoudřejší.<sup>217</sup> Všechny tyto pojmy použil Ústavní soud v rámci výkladu pojmu libovůle (vyloučení svévole) zákonodárce a jsou navzájem zaměnitelné.

Akcesorickou rovnost nyní budu v tomto kontextu zkoumat velice stručně, jelikož je zřejmé, že nenastane, byť by souvisela s porušením práva vlastnit majetek v čl. 11 odst. 1 LZPS a byla by přímo navázána na existenci rdousícího efektu. Ústavní soud totiž uvedl, že:

*„109. Z hlediska tvrzeného porušení čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. čl. 14 Úmluvy Ústavní soud konstatuje, že důvod rozlišování, který je použit zákonodárcem v nyní posuzovaném případě (tedy výše a struktura příjmu), není v kontextu účelu, pro který je tento důvod použit (stanovení daňové zátěže), takovým důvodem rozlišování, který by bylo možno podřadit pod demonstrativní výčet charakteristik vymezených v čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. čl. 14 Úmluvy. Kritérium daňového základu je kritériem morálně neutrálním, nijak a priori podezřelým a pro daňovou legislativu běžným a v podstatě nezbytným.“*<sup>218</sup>

Lze uzavřít, že při existenci rdousícího efektu nemá smysl ani akcesorickou rovnost zkoumat do hloubky, neboť právní úprava je již v danou chvíli protiústavní. Zároveň výši příjmů nelze subsumovat pod kritérium majetku uvedené v čl. 3 odst. 1 LZPS. Způsob určení základu daně je proto nutné zkoumat z pohledu neakcesorické rovnosti.

---

<sup>213</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 10.07.2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (162/2014 Sb.), bod 43.

<sup>214</sup> Nález Ústavního soudu ČSFR ze dne 08.10.1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92.

<sup>215</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, bod 117.

<sup>216</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, bod 133.

<sup>217</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 87/20, bod 106.

<sup>218</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, bod 109.



Zde je vhodné uvést opět Lafferovu křivku. Právě podle ní lze zjistit objektivní racionálnost zavedené daňové sazby, resp. jedná se o jeden z možných argumentů, proč je nebo není daň racionální. V relativně nedávném nálezu Ústavního soudu ji jako argument úspěšně použila vláda ve věci zdanění loterií:

*„149. Pokud jde o zdůvodnění odlišné výše daňové sazby u různých druhů hazardních her, opět nemůže Ústavní soud hodnotit napadenou právní úpravou přísnými kritérii přezkumu spočívajícím v hledání přiměřené či optimální právní úpravy, konkrétně optimálního nastavení vzájemných daňových sazeb hazardních her, ale pouze vyloučením libovůle při uvedeném rozlišování. Ústavní soud akceptuje argumenty vlády zdůvodňující, že odlišnost daňových sazeb sice zohledňuje rizikovost té které hazardní hry v zájmu prevence sociálně patologických jevů souvisejících s hazardními hrami, ale zároveň zohledňuje též odlišnost jednotlivých her z hlediska jejich ziskovosti, resp. odlišnost kritického bodu tzv. Lafferovy křivky vyjadřující závislost mezi mírou zdanění (sazby daně) a daňovým výnosem. ...Jako racionální lze tak akceptovat argument, že pokud provozováním určitého druhu hazardních her dosahují provozovatelé příjmů ve srovnatelné výši výrazně jednodušeji, než je tomu u jiných druhů hazardních her, je nutné tuto skutečnost zohlednit též při stanovení daňové sazby tak, aby byl dosažen srovnatelný ochranný a regulační efekt daňového zatížení.“<sup>219</sup>*

Pro argumentaci v rámci konkrétní kontroly ústavnosti by však Lafferova křivka musela být vypočítána s potřebnou ekonomickou odborností. Taková studie či znalecký posudek není momentálně volně k dispozici, bude tudíž na poplatníkovi, aby si ji obstaral, bude-li chtít Lafferovou křivkou argumentovat. Bez bližšího zkoumání je možné pouze konstatovat, že výsledek takové studie či znaleckého posudku není jistý, sazby se mohou významně lišit.<sup>220</sup>

Lze shrnout, že při zavádění daně z neočekávaných zisků mohl být zákonodárce inspirován principem Lafferovy křivky, avšak neexistují dostupné důkazy podporující tuto teorii (zejména kvůli absenci závěrečné zprávy z hodnocení dopadu regulace – RIA). Odůvodnění pozměnovacího návrhu Zbyňka Stanjury se nevyjadřuje k sazbě daně v kontextu ekonomických dopadů na poplatníky, nelze tedy vysledovat ani jiné úvahy zákonodárce, proč byla zvolena sazba daně ve výši 60 %. Zároveň, ačkoliv byl v rámci 2. čtení na schůzi Poslanecké směnovny problém Lafferovy křivky nadnesen několika poslanci (zejména poslancem Romanem Kubíčkem), ministr

---

<sup>219</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 87/20, bod 149.

<sup>220</sup> Blíže viz FERREIRA-LOPES, Alexandra; MARTINS, Luís Filipe a ESPANHOL, Ruben. *The relationship between tax rates and tax revenues in eurozone member countries - exploring the Laffer curve*. Online. Bulletin of economic research. 2020, vol. 72, no. 2, s. 121-145. ISSN 0307-3378. Dostupné z: <https://doi.org/10.1111/boer.12211>. [citováno 2023-10-05].

financí Zbyněk Stanjura nijak na vystoupení poslanců nereagoval.<sup>221</sup> Z této argumentační linie tudíž nelze dovodit, zda daň z neočekávaných zisků je či není racionální.

Obecnější linie argumentace s jasným závěrem – uplatnitelná v rámci konkrétní i abstraktní kontroly ústavnosti – je však možná. Jestliže je ve výše citovaném nálezu Pl. ÚS 87/20 racionálnost daně spojována s výnosností hazardní hry – loterie, zjednodušeně „snadné a vysoké zisky odůvodňují vysokou daň“, racionálnost daně z neočekávaných zisků má naprosto stejnou podstatu a stojí na stejném principu. Současná právní úprava v rozsahu zavedení právní fikce nulového průměru upravených srovnávacích základů daně však ani tento princip nerespektuje. Velice inspirativní k této situaci je nález Ústavního soudu Pl. ÚS 18/15 věnující se libovůli zákonodárce:

*„130. Dochází tak zde ke zcela extrémnímu nepoměru mezi odlišností v daňové zátěži v relaci k odlišnosti ve výši příjmů. Obecně lze akceptovat, že vyšší příjmy daňových poplatníků vedou k odlišnému zacházení např. v podobě vyšších daňových sazeb. V opačném případě by bylo protiústavní jakékoli progresivní zdanění. Avšak i v těchto případech musí odlišnost zacházení odpovídat právě míře odlišnosti posuzovaných subjektů, tj. typicky právě rozdílu ve výši příjmů. U progresivního zdanění (též v podobě např. tzv. solidárního zvýšení daně podle § 16a zákona o daních z příjmů) se tak vyšší sazbou zdaňují pouze ty příjmy, které určitou hranici přesahují, čímž je zajištěna právě rovnost zacházení v rámci určitého daňového pásma (shodné zdanění do určité výše příjmů), a naopak je umožněno odlišné zdanění ve vztahu k těm příjmům, které představují onu rozdílnost posuzovaných subjektů (tj. např. odlišná daňová sazba pro příjmy přesahující určitou hranici).*

*131. Napadená právní úprava je však s touto logikou v příkrém rozporu, neboť daňově odlišně nezatěžuje tu část příjmu, která je relevantní pro rozlišení uvedených skupin, ale zatěžuje příjem zcela odlišný (ve formě důchodu), a to navíc příjem, který může být u obou skupin naopak zcela shodný, tudíž příjem, který není pro rozlišení mezi oběma skupinami vůbec relevantní. Nadto je tento příjem (důchod) zdaněn skokově, tj. bez možnosti podchytit a zohlednit relevantní příjmové rozdíly mezi oběma skupinami důchodců.“<sup>222</sup>*

Daň z neočekávaných zisků se na úrovni poplatníka ekonomicky projevuje podobně jako progresivní daň z příjmů právnických osob. Toto samo o sobě není v rozporu s ústavním pořádkem. Právní fikce nulového průměru upravených srovnávacích základů daně však vede k výrazně vyššímu zdanění běžných příjmů, které mohou být identické s běžnými příjmy jiného

---

<sup>221</sup> Stenoprotokol, 41. schůze Poslanecké sněmovny parlamentu České republiky. Online. 2022-10-25. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/2021ps/stenprot/041schuz/41-5.html#q375>. [citováno 2023-10-10].

<sup>222</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, body 130. a 131.

poplatníka, na kterého se tato fikce nevztahuje. Z toho vyplývá, že obdobně jako v nyní citovaném nálezu současná úprava daně z neočekávaných zisků skokově zatěžuje odlišné příjmy, než kvůli kterým byla zaváděna. Výsledkem je naprostá absence rozlišovací schopnosti pro zjištění neočekávaných příjmů. Má-li právní úprava být v racionálním vztahu k účelu zákona, nemůže zákonodárce zavést daň z neočekávaných zisků, aniž by určil, kde neočekávané zisky začínají. S ohledem na výše řečené proto docházím k závěru, že současné právní úpravě chybí jakýkoliv argument svědčící ve prospěch racionality zavedení právní fikce nulového průměru upravených srovnávacích základů daně. Z toho vyvozují, že se nemůže jednat o nic jiného než o neakcesorickou nerovnost v důsledku libovůle zákonodárce v rozporu s čl. 1 LZPS. Jelikož k vyslovení protiústavnosti diskriminačního zákona stačí, aby zákon znevýhodňoval jediného poplatníka, lze považovat daň z neočekávaných zisků za protiústavní.

### 4.3.3. Možná řešení

Právní úprava není vždy bezchybná a vševědoucí, přičemž v oblasti daní to platí o to více, je-li po zákonodárci vyžadována jasnost a přesnost právní úpravy.<sup>223</sup> Na takové případy pamatuje daňový řád, když v § 259 DŘ je uvedeno následující:

*„Řízení o prominutí daně nebo příslušenství daně*

*(1) Pokud zákon stanoví orgánu veřejné moci pravomoc zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně, lze tak učinit na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední.*

*(2) K prominutí daně i příslušenství daně může dojít od vzniku daňové povinnosti až do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k její úhradě.*

*(3) Byla-li žádost o prominutí daně nebo příslušenství daně zamítnuta, lze novou žádost podat nejdříve po 60 dnech ode dne oznámení zamítavého rozhodnutí. V této nové žádosti je daňový subjekt povinen uvést jiné důvody než ty, které již obsahovala žádost původní, jinak bude nová žádost odložena. O odložení musí být žadatel vyrozuměn.*

*(4) Proti rozhodnutí ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky.“<sup>224</sup>*

Toto ustanovení ohledně řízení o prominutí daně či její části slouží k nápravě situací, kdy se uložení daně zdá nepřiměřené, resp. v konkrétních případech slouží jako nástroj ke zmírnění závažných důsledků zdanění,<sup>225</sup> kterým může být např. rdousící efekt. Je však svázáno

<sup>223</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, č. j.7 Afs 54/2006-155, bod 60.

<sup>224</sup> § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>225</sup> TOMOSZEK, Maxim, VOMÁČKA, Vojtěch. op. cit. pozn. 60, s. 412, marg. č. 168.

s podmínkou, že jiný zákon než DŘ stanoví pravomoc orgánu veřejné moci k prominutí určité daně. Vzhledem k tomu, že k prominutí daně z neočekávaného zisku nemá žádný orgán veřejné moci pravomoc, prominout ji za současné právní úpravy dle §259 nelze. Nic však zákonodárci nebrání právní úpravu doplnit o potřebná ustanovení a vyhnout se případným sporům, přičemž toto řešení doporučovala i Komora daňových poradců České republiky.<sup>226</sup>

Druhé, radikálnější řešení spočívá ve využití hromadného prominutí daně upraveného v § 260 DŘ. Jedná se o řešení, které nevyžaduje novelizaci stávající právní úpravy. V § 260 DŘ se stanovuje, že:

*„Hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně*

*(1) Ministr financí může z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně*

*a) z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo*

*b) při mimořádných, zejména živelných událostech.*

*(2) Rozhodnutím podle odstavce 1 se promijí daň nebo příslušenství všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká.*

*(3) Rozhodnutí se oznamuje zveřejněním ve Finančním zpravodaji.*<sup>227</sup>

Uvažování o hromadném prominutí daně v případě rdousícího efektu není novinkou. Nejvyšší správní soud navrhl řešení pro specifické typy případů týkajících se rdousícího efektu v oblasti odvodu z elektřiny ze slunečního záření, a to právě za použití hromadného prominutí daně. Navázal na Ústavní soud a konkrétně formuloval svůj postoj následovně:

*„Podle § 260 daňového řádu může ministr financí ,z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně‘ mj. při mimořádných událostech. Takovou mimořádnou událostí může být zcela jistě i naplnění předpokladu rdousícího efektu u poplatníků solárního odvodu, vyjádřeného Ústavním soudem. Předkládající senát je zároveň názoru, že apel Ústavního soudu na exekutivu, aby vytvořila ,koordinované praktické postupy‘ směřující v odůvodněných případech ke zmírnění likvidačních důsledků solárního odvodu, byť byl vysloven ve vztahu k institutu posečkání daně, lze vztáhnout i na institut prominutí daně.*<sup>228</sup>

<sup>226</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. 2022-10-10b, op. cit. pozn. 121, body 5. a 5.11.

<sup>227</sup> § 260 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>228</sup> Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17.12.2013, č. j. 1 Afs 76/2013-57.

Za povšimnutí stojí zejména podřazení rdousícího efektu pod mimořádnou událost. Zcela jistě se nejedná o očividnou, na první pohled jasnou úvahu, jakou bylo např. hromadné prominutí DPH za dodání diagnostických zdravotnických prostředků *in vitro* pro testování na onemocnění COVID-19 a za dodání očkovací látky proti onemocnění COVID-19.<sup>229</sup> Ona určitá skrytost souvisí s charakterem odvodu z elektřiny ze slunečního záření, kdy odvod vystupuje jako srážková<sup>230</sup> daň z příjmu<sup>231</sup> snižující cash flow, což neumožňovalo v určitých případech dostát svým průběžným závazkům (např. úvěrům), ačkoliv tyto závazky byly nastaveny adekvátně před vznikem povinnosti placení odvodu.<sup>232</sup> Ona „mimořádná událost“ pak spočívala právě v objektivních okolnostech, které nemohl výrobce elektřiny předpokládat při započítání svého podnikání.

Obdobný směr uvažování se tak nabízí i pro daň z neočekávaných zisků, nastane-li v určitých typizovaných případech rdousící efekt nebo neakcesorická nerovnost. Zavedení daně z neočekávaných zisků je také mimořádnou událostí, a když Toman s Nesrovnalem uvádí, že je vhodné zavést možnost individuálního prominutí dle § 259 DŘ pro „*situaci, kdy by byl poplatník schopen jednoznačně a nesporně prokázat, že navýšení základu daně v letech 2023 až 2025 bylo docíleno z titulu jiných činností, než na které má předmětná daň dopadat, například obdobným postupem jako při uplatnění daňové ztráty po podstatné změně (§ 38na odst. 6 až 7 ZDP a Pokyn GFŘ D-22, K § 38na)*“,<sup>233</sup> není dle mého názoru překážkou, aby tento důvod prominutí nemohl být proveden skrze hromadné prominutí dle § 260 DŘ. Jako další důvod prominutí bych pak navrhoval situaci, kdy by kombinací sazeb daně z neočekávaných zisků a daně z příjmů právnických osob došlo ke zdanění 60 % a více.

#### 4.4. Přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně

Výsadou skupiny s neočekávanými zisky je možnost jejích členů se dohodnout, jak naložit s průměry upravených srovnávacích základů, aby výsledná daň z neočekávaných zisků byla co nejnižší. Cílem tohoto institutu je vyrovnat jednotlivé upravené průměry srovnávacích základů daní napříč skupinou tak, že se každý člen skupiny podílí na dani co nejrovnoměrněji. Poplatník daně z neočekávaných zisků mající nulový upravený průměr srovnávacích základů daně může

<sup>229</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ. *Rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události*. Online. Finanční zpravodaj. 2020, roč. LIV, č. 35, s. 2. ISSN 2464-5540. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj\\_2020-c-35.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2020-c-35.pdf). [citováno 2024-01-20].

<sup>230</sup> STEHLÍK, Vít, WILHELM, David, VOŘÍŠEK, Martin. § 15 Subjekty odvodu. In: ŠIKOLA, Luděk; STEHLÍK, Vít; OBŮRKA, Jakub; WILHELM, David; VOŘÍŠEK, Martin et al. *Zákon o podporovaných zdrojích energie*. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 197, marg. č. 2. ISBN 978-80-7400-906-8.

<sup>231</sup> STEHLÍK, Vít, WILHELM, David, VOŘÍŠEK, Martin. § 14 Předmět odvodu z elektřiny ze slunečního záření. In: ŠIKOLA, Luděk; STEHLÍK, Vít; OBŮRKA, Jakub; WILHELM, David; VOŘÍŠEK, Martin et al. *Zákon o podporovaných zdrojích energie*. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 196, marg. č. 13. ISBN 978-80-7400-906-8.

<sup>232</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 15.05.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (220/2012 Sb.), bod 89.

<sup>233</sup> NESROVNAL, Jirí a TOMAN, Petr. op. cit. pozn. 119, kapitola 4.

pomoci snížit daňovou povinnost jiného člena skupiny s neočekávanými zisky. Jedná se tedy o způsob optimalizace daně z neočekávaných zisků.

Úprava přesouvání upravených srovnávacích základů daně je zakotvena v § 20bd odst. 2 ZDP a násl., dle něj:

*„(2) Průměry upravených srovnávacích základů daně poplatníků, kteří jsou součástí stejné skupiny podniků s neočekávanými zisky a kteří mají shodné období, za které se určuje srovnávaný základ daně, lze v tomto období o shodnou částku u jednoho poplatníka zvýšit a u druhého poplatníka snížit, pokud*

*a) toto zvýšení vede k tomu, že daň z neočekávaných zisků prvního poplatníka je nižší, než kdyby k přesunu průměru nedošlo,*

*b) toto snížení nevede k tomu, že daň z neočekávaných zisků druhého poplatníka je vyšší, než kdyby k přesunu průměru nedošlo, a*

*c) je podáno oznámení o přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky v případě, že k přesouvání průměrů dochází na základě podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků.*

*(3) Postup podle odstavce 2 nesmí využít poplatník daně z neočekávaných zisků, který*

*a) je součástí více skupin podniků s neočekávanými zisky nebo*

*b) neměl za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 50000000 Kč.*

*(4) K přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů může dojít na základě dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků pouze tehdy, pokud dochází k úpravě přesunu průměrů upravených srovnávacích základů z důvodu, že tento přesun nesplňuje podmínky, za kterých může být učiněn.*

*(5) Využije-li se postup podle odstavce 2, za průměr upravených srovnávacích základů daně se považuje takto upravený průměr upravených srovnávacích základů daně.*

*(6) Oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky může zastupující poplatník podat správci daně do uplynutí lhůty pro podání daňového nebo dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků poplatníka, který se přesunu účastní a kterému tato lhůta uplyne jako první.*

*(7) Oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky je formulářovým podáním a poplatník je v tomto oznámení povinen kromě obecných náležitostí podání uvést*

*a) své identifikační a kontaktní údaje,*

*b) identifikační údaje poplatníků, kteří jsou součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky a u kterých dochází ke snížení nebo zvýšení průměru upravených srovnávacích základů daně v důsledku přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky a*

*c) údaje o snížení a zvýšení průměrů upravených srovnávacích základů daně, ke kterým u poplatníků, kteří jsou součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky, došlo za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, a o tom, mezi kterými poplatníky došlo k přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně.*

*(8) Oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky podané po lhůtě podle odstavce 6 je neúčinné. Tuto lhůtu nelze navrátit v předešlý stav.*

*(9) Zastupujícím poplatníkem se pro účely daně z neočekávaných zisků rozumí poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky a který je součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky a o kterém tato skupina rozhodla, že podává oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky. Skupina podniků s neočekávanými zisky může mít pouze jednoho zastupujícího poplatníka.<sup>234</sup>*

V rámci odst. 2 je tak položen základní princip fungování přesunu průměru upravených srovnávacích základů daně. Dle něj po přechozím oznámení, které má náležitosti dle odst. 7 a je dostupné jako formulářové podání na tiskopisu č. 25 5261 MFin 5261,<sup>235</sup> mohou členové skupiny s neočekávanými zisky přesouvat své průměry upravených srovnávacích základů daní, a to tak, že u jednoho člena se průměr srovnávacích základů daní zvýší a u druhého se ekvivalentně sníží. Musí být však dodrženy dodatečné podmínky. Základních podmínek je celkem pět a jsou uvedené v odst. 2 a odst. 3.

Zprv se musí jednat o člena skupiny, který splňuje alespoň primární kritérium pro určení rozhodných příjmů (viz 3.3.1 Primární kritérium) za první účetní období skončené od 01.01.2021.

<sup>234</sup> § 20bd zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>235</sup> Příloha č. 13 vyhlášky Ministerstva financí č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů.

Nutně se tedy implicitně jedná o poplatníka daně z neočekávaných zisků (v momentě přesouvání průměrů srovnávacích základů daní), třebaže by daň z neočekávaných zisků měla být nulová. Požadavek na první účetní období skončené od 01.01.2021 není uveden nadbytečně, jak by se mohlo zdát a jakkoliv se jedná též o časový úsek rozhodný pro skupinové sekundární kritérium (viz 3.3.2.3 Skupina), bez kterého by daňová povinnost vůbec nevznikla. Zákonodárce tímto požadavkem vědomě zamezil akvizicím společností vedených s úmyslem vtažení potenciálního poplatníka do skupiny s neočekávanými zisky a sledujících pouze výhodu spočívající v přesunu průměrů srovnávacích základů daní.<sup>236</sup> Z druhé strany zákonodárce fakticky znemožnil účelové rozdělování společností se stejným cílem. Optimalizace daně z neočekávaných zisků přenosem průměrů upravených srovnávacích základů daní proto může sloužit výhradně poplatníkům, kteří splňovali primární kritérium pro rozhodné příjmy v prvním účetním období skončeném od 01.01.2021. Toto ustanovení opět představuje SAAR podobně jako § 20bc odst. 4 ZDP.<sup>237</sup>

Zadruhé se musí jednat o poplatníky, kteří mají shodné zdaňovací období pro srovnávací základy daně. To znamená, že nestačí pouze stejná délka období, ale musí se striktně jednat o stejný začátek a konec, tudíž nelze kombinovat kalendářní a hospodářské roky. Pouze v případě, že se jedná o zdaňovací období částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, je možné srovnávací základ daně zkrátit.<sup>238</sup>

Za třetí, zvýšením průměru upravených srovnávacích základů daní u prvního poplatníka musí dojít k tomu, že jeho daň z neočekávaných zisků je nižší, než kdyby k přesunu nedošlo. Tím je vyřešena a znemožněna situace, že by existoval v rámci skupiny poplatník, který by si „vzal na svá bedra“ daňovou povinnost jiných poplatníků daně z neočekávaných zisků.

Za čtvrté musí být zajištěno, že se snížením průměru upravených srovnávacích základů daní u druhého poplatníka nenastane situace, kdy by jeho daň z neočekávaných zisků byla vyšší, než kdyby k přesunu nedošlo. Z toho vyplývá, že tato podmínka bude splněna jen za situace, „pokud je rozdíl mezi srovnávaným základem daně a průměrem upravených srovnávacích základů daně tohoto poplatníka záporný (tedy základ daně z neočekávaných zisků ani daň z neočekávaných zisků

---

<sup>236</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 22.

<sup>237</sup> *Specific-anti-avoidance-rule*, blíže viz KAPPEL, Jirí. op. cit. pozn. 181, s. 5.

<sup>238</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 21.



*nevznikají) a tím, že se sníží uvedený průměr, bude tento rozdíl stále záporný nebo nulový, tedy daň z neočekávaných zisků stále nevznikne.*“<sup>239</sup>

Za páté, poslední podmínkou je požadavek na příslušnost pouze k jedné skupině s neočekávanými zisky. Cílem je zamezit praxi, dle které by skrze jednoho poplatníka docházelo k přesunu průměrů srovnávacích základů daně mezi dvěma a více skupinami s neočekávanými zisky.<sup>240</sup>

Mimo výše zmíněné podmínky musí při samotném podávání oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně poplatníci postupovat tak, že si zvolí zastupujícího poplatníka. Pouze ten pak následně podává oznámení správci daně – Specializovanému finančnímu úřadu.<sup>241</sup> Může se tak zdát, že se jedná o paralelu k institutu zastupujícího člena skupiny dle zákona o DPH.<sup>242</sup> Liší se však v tom, že činnost zastupujícího poplatníka je omezena na podávání oznámení o přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky. Skupina ho smí pověřit pouze k podávání tohoto oznámení, a tudíž se správcem daně v jiných věcech pro účely daně z neočekávaných zisků nejedná.<sup>243</sup> Odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury popisuje fungování zastupujícího poplatníka tak, že proces rozhodování skupiny o zvolení zastupujícího poplatníka není přesně specifikován, avšak v případě požadavku ze strany správce daně je zastupující poplatník povinen doložit své pověření. Skupina je oprávněna si určit pouze jednoho zastupujícího poplatníka, i když se podává v rámci skupiny více oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně. Toto platí i v situacích, kdy jsou mezi poplatníky odlišná zdaňovací období nebo období, za která se podává daňové přiznání. Zastupující poplatník oznamuje přesouvání průměru upravených srovnávacích základů i v případě, že se ho sám jinak neúčastní.<sup>244</sup>

Na rozdíl od zákona o DPH úprava daně z neočekávaných zisků nepočítá s variantou, že zastupující poplatník zanikne či již nebude členem skupiny. Zákon o DPH řeší tuto situaci v § 106f odst. 4 tím, že „*v případě zániku členství zastupujícího člena ve skupině jsou členové skupiny povinni zvolit nového zastupujícího člena do 15 dnů ode dne zániku jeho členství ve skupině. Pokud tak neučiní, ustanoví zastupujícího člena správce daně rozhodnutím.*“<sup>245</sup> Absence obdobného ustanovení u daně z neočekávaných zisků má za následek, že ustanovit zastupujícího

---

<sup>239</sup> *Tamtéž*, s. 21-22.

<sup>240</sup> *Tamtéž*, s. 22.

<sup>241</sup> § 21 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>242</sup> § 5b odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>243</sup> § 20bd odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>244</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 23.

<sup>245</sup> § 106f odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

poplatníka správce daně s ohledem na zásadu zákonnosti nesmí.<sup>246</sup> Důsledkem pak je nemožnost podat oznámení o přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků a z toho plynoucí možné rozepře mezi poplatníky daně z neočekávaných zisků uvnitř skupiny.

V rámci samotného podávání oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně musí přítom zastupující poplatník dodržet lhůtu pro podání daňového přiznání (případně i dodatečného) k dani z neočekávaných zisků toho poplatníka, kterému při přesunu průměrů končí nejdříve, a to pod hrozbou prekluze práva. Zmeškání této lhůty nelze podle daňového řádu nijak zhojit.<sup>247</sup> Pouze v případě, „*pokud je oznamováno přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně za více dvojic poplatníků, kdy jednotliví poplatníci mají různou lhůtu pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků, a oznámení je podáno tak, že je dodržena lhůta jen pro některé z nich, mohou se uskutečnit pouze ty přesuny, pro jejichž oba účastníky je oznámení podáno ve lhůtě.*“<sup>248</sup> Tento postup bylo dříve nutné sjednotit s oznámením o fiktivní dani, které obsahuje speciální úpravu (viz podkapitola 6.2 Splatnost).<sup>249</sup>

Od zmeškání lhůty k oznámení je však nutné odlišit uskutečnění samotného přesunu průměrů srovnávacích základů daně po uplynutí lhůty k podání „řádného“ daňového přiznání. Na základě dodatečného daňového přiznání lze totiž přesun umožnit výhradně, jestliže původně nesplňoval výše zmíněné podmínky. Ačkoliv zákon hovoří o podmínkách v množném čísle, je dle mého názoru nutné shledat nemožnost provedení přesunu i v případě nesplnění byť jediné z nich.

#### 4.5. Dílčí závěr

Určování základu daně z neočekávaných zisků je náročný proces. V porovnání se základem daně z příjmů právnických osob se jedná o komplikovanější proces navazující na daň z příjmů právnických osob. Jedním ze základních nedostatků *de lege ferenda* je, že do základu daně vstupují i zisky, které nemají nic společného s důvody, pro které byla daň zavedena. Právní úprava srovnávaného základu daně pak nepředstavuje problematickou část procesu určování základu daně, jelikož velice přímočaře navazuje na daň z příjmů právnických osob. Operace se srovnávacím základem daně slouží spíše k jeho drobným úpravám za účelem zařazení do kontextu zákona o daních z příjmů. Srovnávací základy daně, jestliže se uplatní právní fikce nulového

---

<sup>246</sup> Uplatní se zásada zákonnosti, viz čl. 2 odst. 2 usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku.

<sup>247</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 23.

<sup>248</sup> *Tamtéž.*

<sup>249</sup> *Tamtéž*, s. 28.

průměru upravených srovnávacích základů daně, nemají v rámci abstraktního přezkumu ústavnosti za důsledek rdousící efekt. Naopak, uplatnění právní fikce nulového průměru upravených srovnávacích základů daně má za důsledek neakcesorickou nerovnost mezi poplatníky daně z neočekávaných zisků navzájem. Právní úprava daně z neočekávaných zisků proto v rozsahu neakcesorické nerovnosti nabývá protiústavních rozměrů. Tyto protiústavní rozměry však lze poměrně efektivně mitigovat, a to za použití již existujících nástrojů. Přesouvání průměrů srovnávacích základů daní je pak nástrojem optimalizace daně z neočekávaných zisků a představuje významnou výhodu skupiny s neočekávanými zisky.

## 5. Konstrukční prvky – výpočet, sazba a zdaňovací období

Výpočet daně a sazba daně jsou stežejší základní konstrukční prvky daně, které lze od sebe jen těžko oddělovat. Například výpočet nemusí být ani uváděn. Postačí, je-li uvedena procentní sazba.<sup>250</sup> Výpočtem rozumíme kvantifikaci výsledné daně ze základu daně za použití sazby daně.<sup>251</sup> Proti tomu sazba daně je „*měřítka, pomocí něhož se stanoví z daňového základu daň.*“<sup>252</sup> Je tedy nutné odlišovat výpočet daně a způsob stanovení základu daně, který do výpočtu teprve vstupuje.

Zdaňovací období je časový úsek, za který se určuje předmět a základ daně,<sup>253</sup> resp. za který se „*daňová povinnost vypočítává a daň odvádí do rozpočtové soustavy.*“<sup>254</sup> Obecně vzato se může jednat o jakkoliv určený časový úsek. Obvyklé je navázání na kalendářní rok, přičemž pro daň z příjmů právnických osob – stejně jako pro daň z neočekávaných zisků – je relevantní také hospodářský rok.<sup>255</sup> Specifikem daně z neočekávaných zisků je však její omezení na trvání období uplatnění daně. To znamená, že poplatníci, kteří jako zdaňovací období používají hospodářský rok, budou muset daň z neočekávaných zisků vypočítávat pouze za tu část hospodářského roku, která spadá do období uplatnění daně (bližší viz 5.2 Zdaňovací období).

### 5.1. Výpočet a sazba

Právní úprava výpočtu a sazby se nachází v § 21 odst. 5 ZDP:

*„(5) Sazba daně pro základ daně z neočekávaných zisků činí 60 %. Daň z neočekávaných zisků se vypočte jako součin základu daně z neočekávaných zisků zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů*

<sup>250</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim., op. cit. pozn. 4., s. 160.

<sup>251</sup> *Tamtéž.*

<sup>252</sup> KARFÍKOVÁ, Marie. op. cit. pozn. 90, s. 160, marg. č. 330.

<sup>253</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim., op. cit. pozn. 4., s. 161.

<sup>254</sup> PEKOVÁ, Jitka. *Věřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 329. ISBN 978-80-7357-698-1.

<sup>255</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim., op. cit. pozn. 4., s. 161.

*a sazby daně pro tento základ daně. Na daň z neočekávaných zisků nelze uplatnit slevu na dani. Daň z neočekávaných zisků se nezahrnuje do daňové povinnosti pro účely použití metody zápočtu.*<sup>256</sup>

Sazba a výpočet daně z neočekávaných zisků dle § 21 odst. 5 na první pohled principálně nevybočuje od obecného postupu zdanění příjmů, kdy se daň vypočítává jako součin základu daně a sazby daně. Daň z neočekávaných zisků se tudíž vypočítá jako součin základu daně z neočekávaných zisků zaokrouhleného na celé tisíce korun dolů a její sazby ve výši 60 %. Výpočet je tak uveden výslovně, nejedná se o implicitní výpočet.<sup>257</sup> S ohledem na jednotlivé konstrukční prvky je sazba daně z neočekávaných zisků jednotná, procentní a lineární.<sup>258</sup> Zároveň se o daň jako takovou nesnižuje základ daně z příjmů právnických osob.<sup>259</sup> Nejedná se proto o pouhou „přirážku“ k dani z příjmů právnických osob (tedy progresivní zdanění), jak je často zmiňováno, ačkoliv se tak ekonomicky pro poplatníka daně z neočekávaných zisků může chovat.<sup>260</sup>

Avšak od daně z příjmů právnických osob se liší zásadně v možnostech poplatníka snížit samotnou daň před a po jejím vypočtení, resp. liší se v ostatních konstrukčních prvcích.<sup>261</sup> Jednak je poplatník omezen již před samotným výpočtem vzhledem ke způsobu určování základu daně z neočekávaných zisků, který do výpočtu vstupuje (viz Kapitola 4. Konstrukční prvky – předmět daně a základ daně), a jednak je omezen tím, že proti samotné vypočtené dani nemůže uplatnit slevu na dani. Dále je poplatník omezen tím, že nemůže zahrnout daň do daňové povinnosti pro účely metody zápočtu, což znemožňuje použití zápočtu pro vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí dle § 38f odst. 2 ZDP.<sup>262</sup> Nezahrnutí daně z neočekávaných zisků pro účely započtení, ačkoliv je daň o zahraniční zisky očištěna, a neměly by tak tyto zisky zvyšovat daňovou povinnost, bylo navrhováno v připomínkách Komory daňových poradců České republiky.<sup>263</sup>

Daň se tedy vypočte následovně, přičemž vzorec výpočtu obsahuje i určení základu daně z neočekávaných zisků, jestliže zdaňovacím obdobím je kalendářní rok:

<sup>256</sup> § 21 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>257</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim., op. cit. pozn. 4., s. 160.

<sup>258</sup> PEKOVÁ, Jitka. op. cit. pozn. 254, s. 330.

<sup>259</sup> § 21 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>260</sup> Srov. KOUBOVSKÝ, Petr. op. cit. pozn. 43, kapitola Jak vysoká je windfall tax, resp. kolik činí její sazba daně? a dále např. MOLÍN, Jan. *Právní úprava daně z neočekávaných zisků ve světle otázek a odpovědí publikovaných Finanční správou České republiky*. Online. Bulletin Komory certifikovaných účetních. 2023, roč. 2023, č. 1. s. 27. Dostupné z: [https://issuu.com/komora\\_ucetnich/docs/bulletin\\_kcu\\_01\\_2023\\_final](https://issuu.com/komora_ucetnich/docs/bulletin_kcu_01_2023_final). [citováno 2024-02-03].

<sup>261</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim., op. cit. pozn. 4., s.161.

<sup>262</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 25.

<sup>263</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. 2022-10-10b, op. cit. pozn. 121, body 5.2 a 5.2.1.

$$D = \left( SZD_x - \frac{SZ_{2018} \times |1,2| + SZ_{2019} \times |1,2| + SZ_{2020} \times |1,2| + SZ_{2021} \times |1,2|}{4} \right) \times 0,6$$

kde D je výsledná daň z neočekávaných zisků,  $SZD_x$  současný srovnávaný základ daně a  $SZ_{2018}$  až  $SZ_{2021}$  jednotlivé srovnávací základy daní představované jednotlivými kalendářními roky.<sup>264</sup>

Měl-li poplatník v období od 1. ledna 2018 do 31. prosince 2021 jako zdaňovací období hospodářský rok, je vzorec výpočtu daně následující:

$$D = \left( SZD_x - \frac{SZ_{Hosp1} \times |1,2| + SZ_{Hosp2} \times |1,2| + SZ_{Hosp3} \times |1,2|}{3} \right) \times 0,6$$

kde D je výsledná daň z neočekávaných zisků,  $SZD_x$  současný srovnávaný základ daně a  $SZ_{Hosp1}$  až  $SZ_{Hosp3}$  srovnávací základy daní představované jednotlivými hospodářskými roky.<sup>265</sup>

Ve srovnání s Nařízením EU a ostatními členskými státy Evropské unie je sazba daně z neočekávaných zisků vyšší. Nařízení EU stanovuje minimální sazbu ve výši 33 % a výslovně umožňuje členskému státu se odchýlit a zvolit sazbu vyšší.<sup>266</sup> Většina členských států se rozhodla pro variantu zůstat u doporučené sazby 33 %.<sup>267</sup> Rumunsko zvolilo stejnou sazbu 60 % jako Česká republika a pouze Irsko zvolilo vyšší sazbu 75 %.<sup>268</sup> Pro srovnání je však důležité zmínit, že některé státy, např. Španělsko, zvolily jiný základ daně a s tím související sazby.<sup>269</sup> Nelze proto srovnávat míru zdanění jen na základě srovnávání sazeb daní.

## 5.2. Zdaňovací období

Poplatník daně z příjmů právnických osob posuzuje, zda je též poplatníkem daně z neočekávaných zisků, pro každé samostatné zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.<sup>270</sup>

<sup>264</sup> Blíže viz příloha č. 12 vyhlášky Ministerstva financí č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů.

<sup>265</sup> Blíže viz příloha č. 12 vyhlášky Ministerstva financí č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů.

<sup>266</sup> Článek 16 nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

<sup>267</sup> NICOLAY, Katharina, STEINBRENNER, Daniela, WOELFING, Nikolas, SPIX, Julia. *The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States*. Online. Dokument č. PE 740.076. Evropský parlament, 2023, s. 64–66. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL\\_STU\(2023\)740076](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU(2023)740076). [citováno 2024-02-03].

<sup>268</sup> *Tamtéž*.

<sup>269</sup> *Tamtéž*.

<sup>270</sup> FINANČNÍ SPRÁVA ČR. op. cit. pozn. 115.

Jak již bylo výše a podrobněji popsáno v kapitole 4.1. Základ daně, základ daně z neočekávaných zisků se určuje za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, alespoň částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, tj. do časového intervalu od 1. ledna 2023 do 31. prosince 2025. Jedná se tedy o „standardní zdaňovací období (resp. období, za které se podává daňové přiznání) jako u běžné daně z příjmů právnických osob.“<sup>271</sup>

Je zde však určitá a nutná nesystémovost. Při výpočtu základu daně za užití § 20bb ZDP odst. 3 a odst. 4 ve spojení s § 20bc odst. 5 ZDP se za část srovnávaného základu daně se nepovažuje jeho poměrná část nespádající do období uplatnění daně a srovnávací základy daně upraví tak, aby odpovídaly srovnávanému. Odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury dává následující příklad: „Pokud se tedy, např. srovnávaný základ daně určuje za období od 1. ledna 2023 do 30. června 2023, protože zdaňovací období 1. červenec 2022 až 30. červen 2023 spadá jen v této části do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, přepočítají se i všechny srovnávací základy daně, tedy např. za zdaňovací období od 1. července 2018 do 30. června 2019, na šest měsíců, tedy na polovinu.“<sup>272</sup> Naprosto stejným principem se upravuje srovnávaný základ daně a srovnávací základ daně poplatníka daně z neočekávaných zisků, který je tímto poplatníkem jen z důvodu, že je součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky pouze po část zdaňovacího období. Neznamená to však, že by zdaňovací období bylo odlišné od daně z příjmů právnických osob. Základ daně se o poměrnou část sníží, čímž se rozpočítá na celé zdaňovací období, které zůstává stejné. Finační správa pro objasnění zveřejnila tento příklad:

„Poplatník nebyl členem skupiny v období od 17. dubna 2023 do 31. prosince 2023, tj. 259 dní. Poměrná část srovnávaného základu daně se stanoví způsobem, kdy srovnávaný základ daně se vydělí počtem dní příslušného zdaňovacího období, a vynásobí počtem dní připadajících na část zdaňovacího období, po kterou nebyl poplatník součástí skupiny ( $273\,750\,000/365 \times 259 = 194\,250\,000$  Kč), a o výslednou částku se sníží srovnávaný základ daně ( $273\,750\,000 - 194\,250\,000$ ), tj. srovnávaný základ daně za zdaňovací období roku 2023 u poplatníka činí 79 500 000 Kč.“<sup>273</sup>

---

<sup>271</sup> MOLÍN, Jan. *Právní úprava daně z neočekávaných zisků ve světle otázek a odpovědí publikovaných Finanční správou České republiky*. Online. Bulletin Komory certifikovaných účetních. 2023, roč. 2023, č. 1. s. 25. Dostupné z: [https://issuu.com/komora\\_ucetnich/docs/bulletin\\_kcu\\_01\\_2023\\_final](https://issuu.com/komora_ucetnich/docs/bulletin_kcu_01_2023_final). [citováno 2024-02-03].

<sup>272</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 20.

<sup>273</sup> FINANČNÍ SPRÁVA ČR. op. cit. pozn. 115.

To má pozitivní následek v podobě, kdy se základ daně vypočítává z příjmů rovnoměrně rozložených do celého zdaňovacího období. Tuto úpravu je nutné vykládat společně s přechodným ustanovením, které zaručuje, aby právní úprava nebyla retroaktivní.<sup>274</sup>

Období uplatnění daně, a tedy vybraná zdaňovací období, se v České republice značně liší od zbytku členských států Evropské unie. Česká republika má ze všech států nejdelší období uplatnění daně.<sup>275</sup> Nařízení EU vyžaduje aplikaci Solidárního příspěvku dle „*vnitrostátních daňových předpisů v účetním období 2022, v účetním období 2023 nebo v obou těchto obdobích a za celou dobu jejich trvání*“<sup>276</sup>. Vzhledem k účinnosti Nařízení EU k 8. říjnu 2022 a potřebě vnitrostátní úpravy se tak jedná ve vztahu k roku 2022 o retroaktivní úpravu. Ze všech členských států se jich alespoň 15 rozhodlo pro retroaktivní uplatnění za rok 2022. Jiné členské státy se rozhodly pouze pro aplikaci za rok 2023.<sup>277</sup>

Kdyby se Česká republika rozhodla pro retroaktivní úpravu směřující k roku 2022 a následovala by ostatní členské státy Evropské unie, jednalo by se o nepravou retroaktivitu, která je v zásadě přípustná. Musí však být potřebná, směřovat k legitimnímu cíli a svým významem a naléhavostí kompenzovat „zklamáním“ důvěru v právo.<sup>278</sup> Jelikož se jedná pouze o hypotetickou situaci, jejíž řešení vyžaduje rozsáhlé zkoumání, nebudu se nepravou retroaktivitou dále zabývat.

## 6. Konstrukční prvky – rozpočové určení a splatnost

Rozpočové určení je základním konstrukčním prvkem, jehož funkcí je „*stanovení veřejného rozpočtu, do kterého plyne výnos daně*.“<sup>279</sup> Dle doporučení ekonomické teorie Česká republika usiluje o určitou míru fiskální decentralizace.<sup>280</sup> Lze proto rozlišovat daně na výlučné a sdílené podle toho, zda je výnos daně určen pouze jednomu veřejnému rozpočtu, či zda je výnos daně rozdělován mezi více veřejných rozpočtů.<sup>281</sup>

---

<sup>274</sup> Část druhá, čl. IV bod 7 zákona č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

<sup>275</sup> NICOLAY, Katharina, STEINBRENNER, Daniela, WOELFING Nikolas, SPIX Julia. op. cit. pozn. 267, s. 30.

<sup>276</sup> Článek 15 nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

<sup>277</sup> NICOLAY, Katharina, STEINBRENNER, Daniela, WOELFING Nikolas, SPIX Julia. op. cit. pozn. 267, s. 64–66.

<sup>278</sup> WINTR, Jan. *Krátce k otázce pravé a nepravé retroaktivity*. Online. Správní právo, 2023, roč. LVI, č. 1–2, s. 78–82. ISSN 0139-6005. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/317424/1/2?vtextu=windfall>. [citováno 2024-02-03].

<sup>279</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim., op. cit. pozn. 4, s. 161.

<sup>280</sup> PEKOVÁ, Jitka. op. cit. pozn. 254, s. 369.

<sup>281</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim., op. cit. pozn. 4, s. 161.

Splatnost daně je konstrukční prvek představující časové rozlišení, k jakému datu je nutno zaplatit daň, zálohu a případně i srážku daně u zdroje,<sup>282</sup> a zároveň se jedná o jednu z podmínek placení daně.<sup>283</sup> Stále se jedná o diskutabilní konstrukční prvek a nepanuje naprostá shoda, zda jím skutečně je. Dle určitých názorů lze splatnost považovat spíše za otázku správy daní, která se hmotněprávního vymezení daně netýká.<sup>284</sup> Vzhledem k tomu, že i na Právnické fakultě Univerzity Karlovy se o splatnosti vyučuje jako o základním konstrukčním prvku (s upozorněním na nestálost názoru), zařadil jsem splatnost pro účely této práce mezi základní konstrukční prvky.<sup>285</sup>

### 6.1. Rozpočtové určení

Stejně jako výpočet a sazba daně z neočekávaných zisků se i její rozpočtové určení nachází v § 21 odst. 5 ZDP. Dle něj:

*„Daň z neočekávaných zisků je samostatnou daní z příjmů právnických osob a netvoří daňové příjmy rozpočtů územních samosprávních celků z daně z příjmů právnických osob.“*<sup>286</sup>

Výnosy z daně z neočekávaných zisků, včetně jejího příslušenství, jsou tak výhradně příjmem státního rozpočtu v souladu s § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidel. Odchyluje se tedy od úpravy rozpočtového určení daně z příjmů právnických osob a tvoří speciální právní úpravu k § 3 odst. 1 písm. f) a § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní („zákon o rozpočtovém určení daní“).<sup>287</sup>

Proti tomuto brojila poslankyně Jana Mračková Vildumetzová, když jako první otevřela během druhého čtení ve Sněmovně problematiku rozpočtového určení daně z neočekávaných zisků.<sup>288</sup> Rovněž v tomto ohledu společně s ostatními poslanci předložila pozměňovací návrh č. 1480.<sup>289</sup> V něm navrhovala zrušení věty v § 21 odst. 5 týkající se rozpočtového určení, což by mělo za

<sup>282</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005, s. 42. ISBN 80-7357-092-0.

<sup>283</sup> MRKÝVKA, Petr, RADVAN, Michal. *Berní právo – obecná ustanovení*. In: RADVAN, Michal; MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Ivana; ŠRÁMKOVÁ, Dana. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 33, 36. ISBN 978-80-210-4732-7.

<sup>284</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim., op. cit. pozn. 4, s. 158.

<sup>285</sup> BOHÁČ, Radim. *Úvod do daňového práva II: komentovaná prezentace k předmětu „Finanční právo II“ č. 2*. Online. Právnická fakulta Univerzity Karlovy, 2024, snímek 4. Dostupné z: <http://www.radimbohac.cz/userFiles/letni-semestr-2024/prednasky-a-kp-fpii/02-uvod-do-danoveho-prava-ii.pptx>. [citováno 2024-03-23].

<sup>286</sup> § 21 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>287</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 25

<sup>288</sup> Stenoprotokol, 41. schůze Poslanecké sněmovny parlamentu České republiky. Online. 2022-10-25. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/2021ps/stenprot/041schuz/41-5.html#q375>. [citováno 2024-03-23].

<sup>289</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Sněmovní tisk 254: Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU*. Online. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=9&t=254>. [citováno 2024-02-02].



následek subsidiární aplikaci ustanovení § 3 odst. 1 písm. f) a § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, které určují podíl samosprávných celků na vybrané dani z příjmů právnických osob. Usilovala tak o zařazení daně z neočekávaných zisků mezi sdílené daně.<sup>290</sup>

Argumentace spočívala v tom, že daň z neočekávaných zisků je přírůžkou k dani z příjmů právnických osob,<sup>291</sup> a tudíž se jedná o nepřímou novelizaci v rozporu s legislativními pravidly.<sup>292</sup> Tato argumentace je lichá, neboť daň z neočekávaných zisků není pouhou přírůžkou (viz blíže podkapitola 5.1 Výpočet a sazba), ale samostatnou daní, jak je ostatně řečeno ve stejné větě upravující rozpočtové určení. Nemůže se tedy jednat o novelu. Naopak se zavádí nová speciální úprava stojící vedle právní úpravy rozpočtového určení daně z příjmů právnických osob. Rozpočtové určení daně z příjmů právnických osob se nemění. Je však nutno uznat, že elegantnějším řešením by bylo zakomponovat úpravu do zákona o rozpočtovém určení daní.

Proč nemohla být daň z neočekávaných zisků zavedena jako sdílená, vychází též z jejího účelu. Jak bylo řečeno v podkapitole 1.3 Pojemdaň z neočekávaných zisků má alespoň částečně sloužit jako dodatečný daňový výnos státu, který je určen k vyplácení kompenzací vysokých cen energií. Je tedy smysluplné, aby ten, kdo hradí kompenzace, měl i dodatečné příjmy. Článek 17 Nařízení EU však přímo nenastavuje mechanismus placení kompenzací nebo rozpočtové určení.<sup>293</sup> Nařízení EU by tudíž umožnilo, aby daň z neočekávaných zisků byla rozpočtově určena i pro samosprávné celky, avšak v širším kontextu vnitrostátních opatření proti vysokým cenám energií to nedává smysl.

---

<sup>290</sup> Blíže viz FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Daňové příjmy rozpočtů krajů a obcí dle zákona o rozpočtovém určení daní k 1. 1. 2024*. Online. Finanční správa ČR. 2024-01-01. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/rozpocetove-urceni-dani/danove-prijmy-rozpocetu-kraju-a-obci-dle-zakona-o-rozpocetovem-urceni-dani>. [citováno 2024-01-23].

<sup>291</sup> Pozměňovací návrh č. 1480 poslankyně Jany Mračkové Vildumetzové a dalších k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). Online. 9. volební období. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2022, s. 2. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=219024>. [citováno 2024-01-28].

<sup>292</sup> Stenoprotokol, 41. schůze Poslanecké sněmovny parlamentu České republiky. Online. 2022-10-25. <https://www.psp.cz/eknih/2021ps/stenprot/041schuz/41-5.html#q375>. [citováno 2024-01-28].

<sup>293</sup> Článek 17 nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

## 6.2. Splatnost

Na daň z neočekávaných zisků se platí zálohy, přičemž platí, že není-li řečeno jinak, subsidiárně se uplatní § 38a ZDP vztahující se k zálohám na daně z příjmů, který vychází z poslední známé daňové povinnosti.<sup>294</sup> Tato skutečnost je uvedena v § 38aa odst. 1 ZDP:

*„(1) Pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků se použijí obdobně ustanovení upravující zálohy na daň z příjmů, které vycházejí z poslední známé daňové povinnosti, nestanoví-li tento zákon jinak. Poslední známá daňová povinnost pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků zahrnuje daň z neočekávaných zisků.“<sup>295</sup>*

Dále je v citovaném odstavci 1 větě druhé akcentována samostatnost daně z neočekávaných zisků, když se do poslední známé daňové povinnosti za účelem stanovení výše a periodicity záloh na dani z příjmů právnických osob nezapočítává. To společně funguje ve spojení s § 38a odst. 1 ZDP, kde je stanoveno, že poslední známá daňová povinnost nezahrnuje daň z neočekávaných zisků.<sup>296</sup> Na jedné straně tedy daň z neočekávaných zisků nevstupuje do poslední známé daňové povinnosti pro daň z příjmů právnických osob (§ 38a odst. 1 ZDP) a na druhé straně je stanoveno, že zálohy se vypočítávají z daně z neočekávaných zisků samotné (§ 38aa odst. 1 ZDP).

V následujícím § 38aa ZDP odst. 2 je opět potvrzeno, že daň z neočekávaných zisků je pouze dočasná, když se zálohy hradí pouze v období uplatnění daně.<sup>297</sup> Zajímavou konstrukci pak přináší odst. 3, kdy:

*„(3) Poplatníkem zálohy na daň z neočekávaných zisků je poplatník daně z příjmů právnických osob, který v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, byl poplatníkem daně z neočekávaných zisků, nebo by jím byl, pokud by toto bezprostředně předcházející období spadalo do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.“<sup>298</sup>*

Určuje tak nejen poplatníka zálohy na daň z neočekávaných zisků, jehož poslední známá povinnost vychází z dříve zaplacené daně z neočekávaných zisků, ale také poplatníka zálohy, který měl povinnost platit zálohy již v prvním zdaňovacím období (rok 2023) na základě fiktivního prodloužení období uplatnění daně pro placení záloh. Dle odůvodnění pozměňovacího návrhu Zbyňka Stanjury není poplatník daně z neočekávaných zisků obsahově stejný pojem jako

---

<sup>294</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 26.

<sup>295</sup> § 38aa odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>296</sup> § 38a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>297</sup> § 38aa odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>298</sup> § 38aa odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

poplatník zálohy na daň neočekávaných zisků.<sup>299</sup> Jinými slovy, jedná se o potenciálního poplatníka daně z neočekávaných zisků, který platí zálohy pro případ, že se jím skutečně stane.

Povinnost platit zálohy na základě fiktivního prodloužení období uplatnění daně pro placení záloh pak blíže specifikoval § 38ab ZDP s pomocí tzv. fiktivní daně z neočekávaných zisků. Jestliže daň z neočekávaných zisků má určit své zálohy ze sebe sama, není možné jinak postupovat, absentuje-li poslední známá daňová povinnost. Pro první zálohové období v rámci období uplatnění daně se tak použila následující právní úprava, která bude níže okomentována:

„§ 38ab

*Zálohy na daň z neočekávaných zisků před stanovením daně z neočekávaných zisků*

(1) *První zálohové období pro daň z neočekávaných zisků poplatníka daně z příjmů právnických osob, který by byl poplatníkem daně z neočekávaných zisků, pokud by poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončená před 1. lednem 2023 spadala do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, je období od 1. ledna 2023 do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků za první zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, alespoň částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.*

(2) *Pro účely poslední známé daňové povinnosti pro zálohy na daň z neočekávaných zisků splatných v prvním zálohovém období pro daň z neočekávaných zisků podle odstavce 1 se částka*

*a) oznámená poplatníkem zálohy na daň z neočekávaných zisků správci daně v oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků jako částka, která by byla daní z neočekávaných zisků, pokud by poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončená před 1. lednem 2023 spadala do období uplatnění daně z neočekávaných zisků (dále jen ‚fiktivní daň z neočekávaných zisků‘), považuje za daň z neočekávaných zisků tvrzenou poplatníkem za toto poslední období; tato částka je jako poslední známá daňová povinnost účinná od prvního dne prvního zálohového období pro daň z neočekávaných zisků, a*

*b) fiktivní daně z neočekávaných zisků určená v rozhodnutí správce daně o výši záloh na daň z neočekávaných zisků považuje za daň z neočekávaných zisků stanovenou správcem daně za toto poslední období.*

---

<sup>299</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 26.

(3) *Poplatník zálohy na daň z neočekávaných zisků je povinen správci daně oznámit fiktivní daň z neočekávaných zisků za poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončené před 1. lednem 2023, a to do posledního dne uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za toto poslední období. Pokud uplynula lhůta pro podání přiznání za toto poslední období před 3. červencem 2023, lhůta pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků se prodlužuje do 3. července 2023. Oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky se podává do uplynutí lhůty pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků poplatníka, který se přesunu účastní a kterému tato lhůta uplyne jako první.*

(4) *Povinnost podat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků nevzniká, pokud před uplynutím lhůty pro podání tohoto oznámení uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků za první zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, alespoň částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků a poplatník podal daňové přiznání k dani z neočekávaných zisků za toto období.*

(5) *Poplatník v oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků uvede údaje, které by uvedl v daňovém přiznání k dani z neočekávaných zisků.*

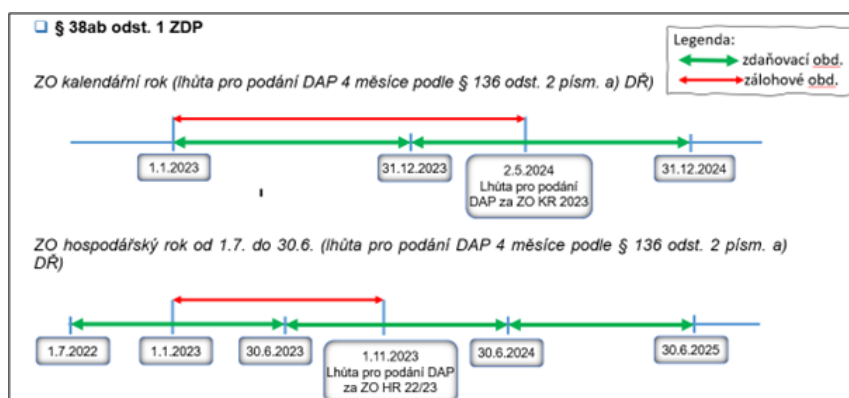
(6) *Pokud není splněna povinnost podat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků nebo pokud není oznámená nebo určená částka fiktivní daně z neočekávaných zisků ve správné výši, správce daně rozhodne o výši záloh na daň z neočekávaných zisků a v rozhodnutí určí výši fiktivní daně z neočekávaných zisků.*

(7) *Splatnost zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné před uplynutím lhůty pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků nebo přede dnem jeho podání, je-li podáno opožděně, se posouvá na den splatnosti první zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné po těchto okamžicích. Nevznikne-li povinnost podat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků, splatnost zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků za první zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, alespoň částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, nebo splatné přede dnem jeho podání, je-li podáno opožděně, se posouvá na den splatnosti první zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné po těchto okamžicích. Pokud by posunutím splatnosti byla záloha placena v jiném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, než do kterých spadala původní splatnost zálohy, záloha se neplatí.<sup>300</sup>*

---

<sup>300</sup> § 38ab zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

V souladu s výše řečeným odst. 1 citovaného ustanovení upravoval první zálohové období pro daň z neočekávaných zisků, konkrétně jako období od 1. ledna 2023 do konce prvního zdaňovacího období spadajícího do období uplatnění daně, což odpovídá obecným principům placení záloh.<sup>301</sup> Předpokladem bylo, že poplatník zálohy na daň z neočekávaných zisků splňoval kritéria pro vznik daňové povinnosti k dani z neočekávaných zisků v předchozím zdaňovacím období skončeném před 1. lednem 2023. Právní úpravu prvního zálohového období lze převést do následujícího grafu.



Graf 2: zdroj Finanční správa ČR

Následující odstavce pak upravují fiktivní daň z neočekávaných zisků. Dle odst. 2 poplatník musel správci daně podat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků. V tomto oznámení určil, jaká by byla daň z neočekávaných zisků za minulé zdaňovací období, kdyby toto období spadalo do období uplatnění daně (tj. po 1. lednu 2023). Jedná se tak o právní fikci, když je fiktivní daň považována za tvrzenou daň z neočekávaných zisků. V případě, že poplatník oznámení neučiní, případně uvede nesprávnou výši, může mu fiktivní daň stanovit správce daně (odst. 2 písm. b) ve spojení s odst. 6).<sup>302</sup> Fiktivní daň se považuje za poslední známou daňovou povinnost pro účely prvního zálohového období daně z neočekávaných zisků.

Dále v souladu s odst. 3 byl poplatník povinen oznámit fiktivní daň do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za období, na které se fiktivní daň vztahuje, tj. za poslední zdaňovací období skončené před 1. lednem 2023. Tato lhůta se však vždy prodloužila až do 3. července 2023, jestliže měla skončit dříve. Povinnost podat oznámení přetrvávala i v případě, že poplatník záloh na daň z neočekávaných zisků vykazoval nulovou fiktivní daň.<sup>303</sup> Fiktivní daň dále obsahovala speciální úpravu k § 20bd odst. 6 ZDP, upravující lhůtu pro oznámení o přesouvání průměru

<sup>301</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 27.

<sup>302</sup> Tamtéž, s. 28.

<sup>303</sup> Tamtéž.

upravených srovnávacích základů daně. Obecná lhůta, tedy lhůta pro podání daňového nebo dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků poplatníka, kterému uplyne jako první, byla v tomto případě nahrazena lhůtou pro podání oznámení o fiktivní dani poplatníka, kterému uplynula jako první.<sup>304</sup>

V rámci odst. 4 je upravena výjimka spočívající v tom, že fiktivní daň se nemusí oznamovat, jestliže za první zdaňovací období, spadající alespoň částečně do období uplatnění daně, již uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků a poplatník takové přiznání podal. Oznámení o fiktivní dani tak není potřebné, jelikož „*v tomto daňovém přiznání je tvrzena skutečná daň z neočekávaných zisků, stává se tato tvrzená daň z neočekávaných zisků od posledního dne lhůty pro podání tohoto daňového přiznání poslední známou daňovou povinností...*“<sup>305</sup> Jestliže však poplatník daňové přiznání nepodal, stále měl povinnost oznámit fiktivní daň. Jednalo se tak o dvě kumulativní podmínky.

Následující odst. 5 je významný, když stanovuje, že náležitosti oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků jsou shodné s náležitostmi jejího daňového přiznání. Existuje proto pouze jeden společný tiskopis 25 5563 MFin 5563.<sup>306</sup> V něm pouze stačilo vyznačit na řádce 04, že se jedná o oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků.

Na závěr, v odst. 7 je upraveno odložení splatnosti záloh, případně i situace, kdy se zálohy neplatily. Opět se jednalo o situace, kdy nebyla určena poslední známá daňová povinnost, jelikož ještě neskončila lhůta pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků a v mezidobí nastala splatnost zálohy či pokud bylo podáno oznámení opožděně a splatnost zálohy již nastala. Souvisí tedy se situací nastíněnou ve výše komentovaném odstavci 3. V takovém případě se postupovalo tak, že se „*posouvá splatnost záloh splatným před uplynutím této lhůty na den splatnosti první zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné po tomto okamžiku.*“<sup>307</sup> Nelze však vykládat toto ustanovení způsobem, že se poplatník mohl vyhnout placení části zálohy. Odložila se pouze splatnost, poplatník musel tak odloženou část doplatit společně s další zálohou. To znamená, že měl-li poplatník jako zdaňovací období zvolen kalendářní rok a daňovou povinnost vyšší než 150 000 Kč, musel s ohledem na § 38a odst. 4 ZDP zaplatit tři zálohy ze čtyř najednou.<sup>308</sup> Obdobně pak věta druhá reaguje na situaci předpokládanou odstavcem 4, kdy již sice

---

<sup>304</sup> *Tamtéž.*

<sup>305</sup> *Tamtéž*, s. 29.

<sup>306</sup> Příloha č. 12 vyhlášky Ministerstva financí č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů.

<sup>307</sup> Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). op. cit. pozn. 9, s. 29.

<sup>308</sup> *Tamtéž*, s. 30.

existuje jeho poslední známá daňová povinnost poplatníka, ale splatnost zálohy nastala ještě před podáním daňového přiznání. Poslední věta se týká poplatníků, jejichž zdaňovací období je určeno hospodářským rokem začínajícím např. 1. dubnem a končícím 31. března. Tito poplatníci by museli hradit o jednu odloženou zálohu více, což by mělo za následek pravděpodobný přeplatek na dani z neočekávaných zisků. Zákonodárce proto upustil od placení záloh, jejichž splatnost by nastala v důsledku odložení až v následujícím zdaňovacím období.<sup>309</sup>

---

<sup>309</sup> *Tamtéž.*

## Závěr

Diplomová práce se zabírala analýzou právní úpravy daně z neočekávaných zisků a jejího souladu s ústavním pořádkem České republiky. Za tímto účelem byla v úvodu práce stanovena výzkumná otázka „Je možné daň z neočekávaných zisků považovat za protiústavní?“ a hypotézy testující kritické body právní úpravy, jejichž potvrzení či vyvrácení má přímo určující vliv na odpovězení výzkumné otázky. Následuje tudíž vyhodnocení hypotéz.

První hypotéza zněla: „Právní úprava daně z neočekávaného zisku je legislativním přílepkem.“ Hypotéza byla potvrzena. Nosným argumentem pro potvrzení hypotézy byla skutečnost, že „předmětem“ zákona o daních z příjmů v kontextu pravidla úzkého vztahu nemůže být chápán jakýkoli příjem, když zákon o daních z příjmů obsahuje více různých daní. Aby bylo pravidlo úzkého vztahu dodrženo, musely by být v daňovém balíčku navrženy změny v rámci základních konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob. Toto vše je umocněno faktem, že pozměňovací návrh byl předložen poslancem, který současně zastává funkci ministra financí, a jedná tedy se o záležitost přímo spadající do oblasti kompetencí jeho ministerstva.

Druhá hypotéza směřovala na zjišťování, zda vymezení „rozhodné činnosti“ je dostatečně určité pro vznik daňové povinnosti. Tato hypotéza byla potvrzena, když za pomoci restriktivního výkladu lze právní úpravu „rozhodné činnosti“ v hraničních případech interpretovat úzce, obdobně jako je vykládána „stejná činnost“ uvedená v § 38na odst. 3 ZDP. Pokyn GFŘ D-59 by se v rozsahu, v jakém se zabírá „stejnou činností“, měl přiměřeně použít i na „rozhodné činnosti“. Mezi „rozhodné činnosti“ tak není vhodné započítávat např. výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky či kurzové zisky. Tento závěr je také podpořen připomenutím zásady *in dubio mitius*.

Třetí stanovená hypotéza: „Výsledkem abstraktní kontroly ústavnosti je zjištění, že právní fikce nulového průměru srovnávacích základů daně působí rdousícím efektem,“ byla vyvrácena. Z pohledu abstraktního přezkumu ústavnosti rdousící efekt nenastává, když se aplikuje právní fikce nulového průměru srovnávacích základů daně. Období uplatnění daně je příliš krátké na to, aby daň z neočekávaných zisků poplatníka tížila extrémně disproporčně. Zároveň, vyšší příjmy poplatníků odůvodňují vyšší míru zdanění. Jelikož uplatnění této právní fikce vyvolává nejvyšší možné zdanění, rdousící efekt (v rámci abstraktního přezkumu) nepřipadá v úvahu ani v jiných možných situacích.

Čtvrtou a poslední hypotézou bylo tvrzení, že právní fikce nulového průměru srovnávacích základů daně způsobuje nerovnost mezi poplatníky daně z neočekávaných zisků. Tato hypotéza



byla potvrzena. Uplatnění právní fikce nulového průměru upravených srovnávacích základů daně má za důsledek neakcesorickou nerovnost mezi poplatníky daně z neočekávaných zisků navzájem. V takovém případě daň z neočekávaných zisků ztrácí rozlišovací funkci a není schopna rozlišit, co představují neočekávané zisky. Jinak by bylo třeba absurdně tvrdit, že všechny zisky jsou neočekávané. K tomuto se váže skutečnost, že zákon je protiústavní, je-li diskriminační i jen vůči jednomu poplatníkovi. Daň z neočekávaných zisků je proto v rozporu s ústavním pořádkem. Tuto protiústavnost však lze mírnit až odstranit, a to za použití již existujících nástrojů.

Aby bylo možné dospět k závěru o nesouladu dané právní úpravy s ústavním pořádkem České republiky, je nezbytné potvrdit alespoň jednu z hypotéz. V případě druhé hypotézy je naopak vyžadováno její vyvrácení. Vzhledem k potvrzení první a čtvrté hypotézy lze na základě analýzy odpovědět na výzkumnou otázku „Je možné daň z neočekávaných zisků považovat za protiústavní?“ kladně, tedy „ano“.

# Seznam použitých zdrojů

## Seznam literatury

### Monografie

- ČERVÍNEK, Zdeněk. *Metoda proporcionality v praxi Ústavního soudu*. Praha: Leges, 2021, 258 s. ISBN 978-80-7502-526-5.
- HICKS, John Richard, HICKS, Ursula Kathleen a ROSTAS László. *The Taxation Of War Wealth*. Online. 2nd ed. Oxford: Clarendon Press, 1942, 304 s. Dostupné z: <https://archive.org/details/in.ernet.dli.2015.190581/page/n1/mode/2up>. [citováno 2024-01-29].
- JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Online databáze. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 178 s., stránkování (strany 41–43 v poznámce pod čarou) se liší v elektronické verzi. ISBN 978-80-7598-821-8. Dostupné z: Bookport, <https://www.bookport.cz/e-kniha/dan-z-prijmu-pravnickych-osob-v-kontextu-aktualni-judikatury-1748784/#>. [citováno 2023-01-15].
- KAPPEL, Jiří. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. Praha: C. H. Beck, 2023, 166 s. ISBN 978-80-7400-912-9.
- KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha, C. H. Beck, 1995, 247 s. ISBN 80-7179-028-1.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005, 111 s. ISBN 80-7357-092-0.
- MANKIW, Nicholas Gregory. *Principles of economics*. 7th ed. Stamford: Cengage Learning, 2015, Part III, 847 s. ISBN 978-1-285-16587-5.
- PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 642 s. ISBN 978-80-7357-698-1.
- PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C. H. Beck, 2021, 624 s. ISBN 978-80-7400-833-7.

### Příspěvky v monografiích

- BRET-ROUZAUT, Nadine. *Economics of Oil and Gas Production*. In: HAFNER, Manfred a LUCIANI Giacomo (ed.) *The Palgrave Handbook of International Energy Economics*. Online. Springer International Publishing, 2022, 325s . ISBN 978-3-030-86884-0. Dostupné z: [https://doi.org/10.1007/978-3-030-86884-0\\_1](https://doi.org/10.1007/978-3-030-86884-0_1). [citováno 2023-12-28].
- ČAPEK, Jiří. Aplikace práva orgány veřejné moci. In: BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004, 324 s. ISBN 80-7357-030-0.
- FALADA, David. Daně a poplatky ve vybraných státech doby předřímské. In: STARÝ, Marek; FALADA, David; SKŘEJPEK, Michal; KINDL, Vladimír; ŠOUŠA, Jiří et al. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.
- KARFÍKOVÁ, Marie a BOHÁČ, Radim. Daňové právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie; BAKEŠ, Milan; BOHÁČ, Radim; KOHAJDA, Michael; KOTÁB, Petr et al. *Teorie*

*finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 344 s. ISBN 978-80-7552-935-0.

- KARFÍKOVÁ, Marie. § 2 Daň z příjmů právnických osob. In: BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana; BOHÁČ, Radim et al. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- KARFÍKOVÁ, Marie. § 2 Základní prvky právní konstrukce daní a poplatků. In: BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana; BOHÁČ, Radim et al. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- MRKÝVKA, Petr, RADVAN, Michal. Berní právo – obecná ustanovení. In: RADVAN, Michal; MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Ivana; ŠRÁMKOVÁ, Dana. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7.
- STARÝ, Marek, Úvodní slovo. In: STARÝ, Marek; FALADA, David; SKŘEJPEK, Michal; KINDL, Vladimír; ŠOUŠA, Jiří et al. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.
- ŠOUŠA, Jiří. Daně a poplatky v 19. století a za Československé republiky. In: STARÝ, Marek; FALADA, David; SKŘEJPEK, Michal; KINDL, Vladimír; ŠOUŠA, Jiří et al. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.

### Slovníky

- BLACK, Henry Campbell, Joseph R. NOLAN a Jacqueline M. NOLAN-HALEY. *Blackův právní slovník*. 6. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1993, sv. 2, 768–1472 s. ISBN 80-85605-23-6.
- KLIER, Čeněk. *Bernictví*. In: Ottův slovník naučný: ilustrovaná encyklopaedie obecných vědomostí. Online. Praha: J. Otto, 1890, díl 3, 971 s. Dostupné z: <https://ndk.cz/uuid/uuid:b783ae10-0a06-11e5-b309-005056825209>. [citováno 2024-03-16].

### Komentáře

- HOLLÄNDER, Pavel. § 64 Podání návrhu. In: FILIP, Jan; HOLLÄNDER, Pavel a ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Zákon o Ústavním soudu: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, 896 s. ISBN 978-80-7179-599-5.
- KÜHN, Zdeněk. *Ochrana vlastnictví (čl. 11)*. In: KÜHN, Zdeněk; KRATOCHVÍL, Jan; KMEC, Jiří; KOSAŘ, David; ANTOŠ, Marek et al. *Listina základních práv a svobod: velký komentář*. Praha: Leges, 2022, 1664 s. ISBN 978-80-7502-609-5.
- SMUTNÝ, Aleš, PIHERA, Vlastimil, CUNÍK, Tomáš. § 1 [Vymezení pojmů]. In: SMUTNÝ, Aleš; PIHERA, Vlastimil; SÝKORA, Pavel; CUNÍK, Tomáš. *Zákon o bankách: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, 843 s. ISBN 978-80-7400-764-4.
- STEHLÍK, Vít, WILHELM, David, VOŘÍŠEK, Martin. § 14 Předmět odvodu z elektřiny ze slunečního záření. In: ŠIKOLA, Luděk; STEHLÍK, Vít; OBŮRKA, Jakub; WILHELM, David; VOŘÍŠEK, Martin et al. *Zákon o podporovaných zdrojích energie*. Praha: C. H. Beck, 2023, 529 s. ISBN 978-80-7400-906-8.

- STEHLÍK, Vít, WILHELM, David, VOŘÍŠEK, Martin. § 15 Subjekty odvodu. In: ŠIKOLA, Luděk; STEHLÍK, Vít; OBŮRKA, Jakub; WILHELM, David; VOŘÍŠEK, Martin et al. *Zákon o podporovaných zdrojích energie*. Praha: C. H. Beck, 2023, 529 s. ISBN 978-80-7400-906-8.
- TOMOSZEK, Maxim, VOMÁČKA, Vojtěch. Čl. 11 [Ochrana vlastnictví]. In: HUSSEINI, Faisal; BARTOŇ, Michal; KOKEŠ, Marian; KOPA, Martin; CAMRDA, Jakub et al. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, 1413 s. ISBN 978-80-7400-812-2.

## Články

- ADAMS, Thomas Sewall. *Principles of Excess Profits Taxation*. Online. The Annals of the American Academy of Political and Social Science. 1918, vol. 75, 147–158 s. ISSN 0002-7162. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/1014016>. [citováno 2024-01-29].
- ARI, Anil, ARREGUI, Nicolas, BLACK, Simon, CELASUN, Oya, MINESHIMA, Aiko et al. *Surging Energy Prices in Europe in the Aftermath of the War: How to Support the Vulnerable and Speed up the Transition Away from Fossil Fuels*. Online. IMF Working Papers, 2022, vol. 2022, no. 152, 41 s. Dostupné z: <https://doi.org/10.5089/9798400214592.001>. [citováno 2023-02-15].
- CHRISTIANS, Allison a MAGALHÃES, Tarcisio Diniz. *The Case for Taxing Away Unsustainable Profits*. Online. George Washington Law Review. 2023, vol. 91, no. 3, 697–754 s. Dostupné z: <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/gwlr91&i=743>. [citováno 2024-01-28].
- DE VASCONCELOS FERNANDES, Filipe. *Windfall cracks: the structural flaws in taxing energy sector profits*. Online. International Tax Review. 2022-12-06. Dostupné z: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2az9stu3sc6wrkpmgtw5c/sponsored/windfall-cracks-the-structural-flaws-in-taxing-energy-sector-profits> [citováno 2024-02-01].
- FERREIRA-LOPES, Alexandra; MARTINS, Luís Filipe a ESPANHOL, Ruben. *The relationship between tax rates and tax revenues in eurozone member countries – exploring the Laffer curve*. Online. Bulletin of economic research. 2020, vol. 72, no. 2, 121–145 s. ISSN 0307-3378. Dostupné z: <https://doi.org/10.1111/boer.12211>. [citováno 2023-10-05].
- HEBOUS, Shafik, PRIHARDINI, Dinar a VERNON, Nate. *Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance*. Online. IMF Working Papers. 2022, vol. 2022, no. 187, 37 s. ISSN 1018-5941. Dostupné z: <https://doi.org/10.5089/9798400221729.001>. [citováno 2024-01-28].
- KARFÍKOVÁ, Marie a ŠIPOŠ, Tomáš. *The Legal Framework of the Mandatory Cap on Market Revenues for Electricity Producers and the Solidarity Contribution in the Czech Republic and Slovakia*. Online. AUC Iuridica. 2023, vol. 69, no. 2, 139–153 s. Dostupné z: <https://doi.org/10.14712/23366478.2023.20>. [citováno 2023-10-25].
- KINNEN, David E. *AN INTRODUCTION TO THE CRUDE OIL WINDFALL PROFITS TAX ACT OF 1980*. Online. Western New England Review. 1981, vol. 3, no. 4, 645–663 s. ISSN: 1943-0043. Dostupné z: <https://digitalcommons.law.wne.edu/lawreview/vol3/iss4/2/>. [citováno 2024-01-28].
- KOUBOVSKÝ, Petr. *Daň z mimořádných zisků (tzv. windfall tax)*. Online. Účetnictví v praxi. 2023, roč. 2023, č. 3. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/11321/dan-z-mimoradnych-zisku-tzv-windfall-tax>. [citováno 2024-02-01].

- LENT, George Eidt. *Excess-Profits Taxation in the United States*. Online. Journal of Political Economy. 1951, vol. 59, no. 6, 481–497 s. ISSN 0022-3808. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/1830238>. [citováno 2024-01-29].
- MAGALHÃES, Tarcísio Diniz a DE LILLO, Francesco. *The Return of Windfall Taxation*. Online. Intertax. 2023, vol. 51, no. 11, 722–731 s. ISSN 0165-2826. Dostupné z: <https://doi-org.ezproxy.is.cuni.cz/10.54648/taxi2023067>. [citováno 2024-01-28].
- MIROWSKI, Philip. *What's Wrong with the Laffer Curve?*. Online. Journal of Economic Issues, 1982, vol. 16, no. 3, 815–828 s. Dostupné z: <http://www.jstor.org/stable/4225217>. [citováno 2024-01-16].
- MOLÍN, Jan. *Právní úprava daně z neočekávaných zisků ve světle otázek a odpovědí publikovaných Finanční správou České republiky*. Online. Bulletin Komory certifikovaných účetních. 2023, roč. 2023, č. 1, 22–29 s. Dostupné z: [https://issuu.com/komora\\_ucetnich/docs/bulletin\\_kcu\\_01\\_2023\\_final](https://issuu.com/komora_ucetnich/docs/bulletin_kcu_01_2023_final). [citováno 2024-02-03].
- NESROVNAL, Jiří a TOMAN, Petr. *Malé zamyšlení nad windfall tax*. Online. Expertní příspěvky. 2022, roč. 2022, č. Prosinec. Dostupné z: [https://www.dauc.cz/clanky/10871/male-zamysleni-nad-windfall-tax?utm\\_medium=social&utm\\_source=linkedin&utm\\_campaign=post-dauc-04-01-2023&utm\\_content=clanek-male-zamysleni-nad-windfall-tax&fbclid=IwAR3rKXsFJxR4fo2y9I6SHBT3bz1vAh7riXH-ufVYjqX\\_6OgqzU1iNIZBNog](https://www.dauc.cz/clanky/10871/male-zamysleni-nad-windfall-tax?utm_medium=social&utm_source=linkedin&utm_campaign=post-dauc-04-01-2023&utm_content=clanek-male-zamysleni-nad-windfall-tax&fbclid=IwAR3rKXsFJxR4fo2y9I6SHBT3bz1vAh7riXH-ufVYjqX_6OgqzU1iNIZBNog). [citováno 2023-12-27].
- ŠIMKA, Karel, ZATLOUKAL, Tomáš a KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňový režim nerealizovaných kursových zisků (nejen) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu – Odlišný pohled na shodnou věc*. Daňový expert. 2012, roč. 2012, č. 6. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/2783/danovy-rezim-nerealizovanych-kursovych-zisku-nejen-ve-svetle-judikatury-nejvyssiho-spravniho-soudu-odlisny-pohled-na-shodnou-vec>. [citováno 2024-01-15].
- ŠPÍRKOVÁ, Taťána. *Vybrané principy daňového práva a jejich význam*. Online. Právní prostor. 2021-04-24. Dostupné z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/vybrane-principy-danoveho-prava-jejich-vyznam>. [citováno 2023-12-28].
- WINTR, Jan. *Krátce k otázce pravé a nepravé retroaktivity*. Online. Správní právo, 2023, roč. LVI, č. 1–2, 78–82 s. ISSN 0139-6005. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/317424/1/2?vtextu=windfall>. [citováno 2024-02-03].

## Studie

- NICOLAY, Katharina, STEINBRENNER, Daniela, WOELFING Nikolas, SPIX Julia. *The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States*. Online. Dokument č. PE 740.076. Evropský parlament, 2023. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL\\_STU\(2023\)740076](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU(2023)740076). [citováno 2024-02-03].

## Seznam použitých internetových zdrojů

- ALI, Sabina. *Banky na windfall tax neodvedly ani miliardu. Spořitelna nezaplatila nic*. Online. iDNES.cz. 2024-01-09. Dostupné

- z: [https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/windfall-tax-dan-z-neocekavanych-zisku-mimoradna-dan-banky.A240109\\_103557\\_ekonomika\\_alis](https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/windfall-tax-dan-z-neocekavanych-zisku-mimoradna-dan-banky.A240109_103557_ekonomika_alis). [citováno 2023-12-28].
- BIDRMANOVÁ, Markéta. *Šéf spořitelny: Výnos z válečné daně nemusí být tak tučný*. Online. Seznam Zprávy. 2023-02-14. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/ekonomika-byznys-rozhovory-sef-cs-vynos-z-valecne-dane-nemusi-byt-tak-tucny-jak-si-stanjura-predstavuje-225560>. [citováno 2023-12-28].
  - BOHÁČ, Radim. *Úvod do daňového práva II: komentovaná prezentace k předmětu „Finanční právo II“ č. 2*. Online. Právnická fakulta Univerzity Karlovy, 2024. Dostupné z: <http://www.radimbohac.cz/userFiles/letni-semester-2024/prednasky-a-kp-fpii/02-uvod-do-danoveho-prava-ii.pptx>. [citováno 2024-03-23].
  - BUDÍN, Jan. *Zpracování ropy - 1. část – základní zpracování ropy*. Online. oEnergetice.cz. 2015-05-12. Dostupné z: <https://oenergetice.cz/ropa/zpracovani-ropy-1-cast-zakladni-zpracovani-ropy/>. [citováno 2024-03-18].
  - FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Daňové příjmy rozpočtů krajů a obcí dle zákona o rozpočtovém určení daní k 1. 1. 2024*. Online. Finanční správa ČR. 2024-01-01. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/rozpocetove-urceni-dani/danove-prijmy-rozpocet-kraju-a-obci-dle-zakona-o-rozpocetovem-urceni-dani>. [citováno 2024-01-23].
  - FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Dotazy a odpovědi: dotazy a odpovědi k aplikaci daně z neočekávaných zisků*. Online. Finanční správa ČR. [bez data] Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dan-z-neocekavanych-zisku/dotazy-a-odpovedi>. [citováno 2024-02-23].
  - JULES, Claudy, Alok KSHIRSAGAR a Kate LLOYD GEORGE. *Scaling up: How founder CEOs and teams can go beyond aspiration to ascent*. Online. McKinsey & Company. 2022-11-09. Dostupné z: <https://www.mckinsey.com/capabilities/people-and-organizational-performance/our-insights/scaling-up-how-founder-ceos-and-teams-can-go-beyond-aspiration-to-ascent>. [citováno 2024-03-20].
  - KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Připomínky KDP ČR k tzv. windfall tax*. Online. Komora daňových poradců České republiky. 2022-10-10a. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/pripominkovani-legislativy/pripominky-kdp-cr-k-tzv-windfall-tax>. [citováno 2023-12-27].
  - KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Připomínky k dani z neočekávaných zisků*. Online. Komora daňových poradců České republiky, 2022-10-10b. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/pripominkovani-legislativy/pripominky-kdp-cr-k-tzv-windfall-tax?sp=down-file&did=17534>. [citováno 2023-12-27].
  - NÁDOBA, Jiří. *Křetínský je největším plátcem daní. Krize mu pomohla k obřím ziskům*. Online. Seznam Zprávy. 2023-12-08. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/ekonomika-finance-kretinsky-je-nejvetsim-platcem-dani-krize-mu-pomohla-k-obrim-ziskum-241233>. [citováno 2024-03-19].
  - NÁRODNÍ EKONOMICKÁ RADA VLÁDY. *Daň z mimořádných příjmů/zisků (windfall tax) v České republice*. Online. 2022. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/Windfall-tax-v-CR.pdf>. [citováno 2024-01-28].

- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Sněmovní tisk 254: Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU*. Online. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=9&t=254>. [citováno 2024-02-02].
- REUTERS. *Windfall tax mechanisms on energy companies across Europe*. Online. Reuters. 2022-12-08. Dostupné z: <https://www.reuters.com/business/energy/windfall-tax-mechanisms-energy-companies-across-europe-2022-12-08/>. [citováno 2024-03-17].
- *Slaměný panák*. Online. Bez faultu. [bez data] Dostupné z: <https://bezfaultu.net/argumentacni-faulty/utok/slameny-panak/>. [citováno 2024-03-19].
- Stenoprotokol, 41. schůze Poslanecké sněmovny parlamentu České republiky. Online. 2022-10-25. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/2021ps/stenprot/041schuz/41-5.html#q375>. [citováno 2024-02-02].
- THATCHER, Margaret. *Economy: The 1981 budget [memoirs extract]*. Online. Margaret Thatcher Foundation. Dostupné z: <https://www.margaretthatcher.org/document/110696>. [citováno 2024-01-29].
- TUOVILA, Alicia. *Net Interest Income: What It Is, How It's Calculated, Examples*. Online. Investopedia. aktualizováno 2023-05-30. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/n/net-interest-income.asp>. [citováno 2024-02-19].

## Legislativní dokumenty

### Česká republika

- VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, č. 366/2022 Dz*. Online. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=9&CT=254&CT1=0>. [citováno 2024-02-02].
- VLÁDA ČR. *Text částí zákonů v platném znění s vyznačením navrhovaných změn a doplnění*. Online. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=9&CT=254&CT1=0>. [citováno 2024-02-02].
- Pozměňovací návrhy č. B2/1 a B2/3 poslance Mirka Topolánka k vládnímu návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (sněmovní tisk 222/3). Online. 5. volební období. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky 2007. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=5&ct=222&ct1=3>. [citováno 2024-02-02].
- Pozměňovací návrh č. 1452 poslance Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). Online. 9. volební období. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2022. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=218881> [citováno 2024-01-28].
- Pozměňovací návrh č. 1480 poslankyně Jany Mračkové Vildumetzové a dalších k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk 254). Online. 9. volební období. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2022. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=219024>. [citováno 2024-01-28].

## Evropská unie

- EVROPSKÁ KOMISE. *Návrh NAŘÍZENÍ RADY o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie*. Online. Dokument COM/2022/473/FINAL, CELEX 52022PC0473. 2022-09-14. Dostupné z: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST\\_12249\\_2022\\_INIT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_12249_2022_INIT). [citováno 2024-02-01].

## Seznam použitých právních předpisů

### Evropská Unie

- Doporučení Evropské komise č. 2003/361/ES ze dne 6. května 2003. Úř. věst. L 124, 20.05.2003, s. 36–41.
- Nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. Úř. věst. L 261 I, 7.10.2022, s. 1–21.

### Česká republika

#### Zákony

- Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon).
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku.
- Zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance.
- Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny.
- Zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon).
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- Zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů.
- Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.
- Zákon č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
- Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

#### Podzákoné předpisy

- Usnesení vlády ze dne 19.03.1998 č. 188, ve znění usnesení vlády č. 47 ze dne 17.01.2018, Legislativní pravidla vlády. Dostupné



z: <https://vlada.gov.cz/cz/ppov/lrv/dokumenty/legislativni-pravidla-vlady-91209/>.  
[citováno 2023-03-14].

- Vyhláška Ministerstva financí č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů.
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události*. Online. Finanční zpravodaj. 2020, roč. LIV, č. 35. ISSN 2464-5540. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj\\_2020-c-35.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2020-c-35.pdf). [citováno 2024-01-20].
- Cenové rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 4/2021, k cenám tepelné energie, Energetický regulační věstník, částka 6/2021, ve znění cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 10/2022, Energetický regulační věstník, částka 12/2022.
- Nařízení vlády č. 298/2022 Sb., o stanovení cen elektřiny a plynu v mimořádné tržní situaci a o stanovení s tím souvisejícího nejvyššího přípustného rozsahu majetkového prospěchu zákazníka.
- Nařízení vlády č. 5/2023 Sb., o kompenzacích poskytovaných na dodávku elektřiny a plynu za stanovené ceny.

### Zahraniční předpisy

- *Finance (No. 2) Act 1997, c. 58 (UK)*. Dostupné z: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1997/58/contents>. [citováno 2024-01-29].

### Metodické pokyny

- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Pokyn č. GFR – D – 59*. Online. Finanční správa České republiky. [bez data] Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn\\_GFR-D-59.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFR-D-59.pdf). [citováno 2023-12-27].

### Seznam použité judikatury

#### Ústavní soud

- Nález Ústavního soudu ČSFR ze dne 08.10.1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92.
- Nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2002, sp.zn. Pl. ÚS 21/01 (95/2002 Sb.).
- Nález Ústavního soudu ze dne 13.08.2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (405/2002 Sb.).
- Nález Ústavního soudu ze dne 18.08.2004, sp.zn. Pl. ÚS 07/03 (512/2004 Sb.).
- Nález Ústavního soudu ze dne 13.03.2007, sp.zn. Pl. ÚS 10/06 (163/2007 Sb.).
- Nález Ústavního soudu ze dne 15.02.2007, sp.zn. Pl. ÚS 77/06 (37/2007 Sb.).
- Nález Ústavního soudu ze dne 31.01.2008, sp.zn. Pl. ÚS 24/07 (88/2008 Sb.).
- Odlišné stanovisko soudců Jana Musila a Pavla Rychetského k nálezů Ústavního soudu ze dne 31.01.2008, sp.zn. Pl. ÚS 24/07 (88/2008 Sb.).
- Nález Ústavního soudu ze dne 21.04.2009, sp.zn. Pl. ÚS 29/08 (181/2009 Sb.).
- Nález Ústavního soudu ze dne 10.07.2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (162/2014 Sb.).
- Nález Ústavního soudu ze dne 15.05.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (220/2012 Sb.).

- Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2019, sp. zn. III.ÚS 1626/16.
- Nález Ústavního soudu ze dne 18.05.2021, sp. zn. Pl. ÚS 87/20 (232/2021 Sb.).
- Nález Ústavního soudu ze dne 07.04.2020, sp.zn. Pl. ÚS 30/16 (254/2020 Sb.).

### **Nejvyšší správní soud**

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 28.07.2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73 (701/2005 Sb. NSS).
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, č. j.7 Afs 54/2006-155.
- Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17.12.2013, č. j. 1 Afs 76/2013-57.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.03.2023, č. j. 7 Afs 323/2022-23.

### **Evropský soud pro lidská práva**

- Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 14.05.2013, *N.K.M. proti Maďarsku*, stížnost č. 66529/11.
- Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 04.01.2008, *Imbert de Tremiolles proti Francii*, stížnost č. 25834/05.

### **Ostatní judikatura**

- Rozhodnutí Ústavního soudu Belgie ze dne 22.06.2005, č. 107/2005. Online. Dostupné z: <https://www.const-court.be/public/f/2005/2005-147f.pdf>. [citováno 2024-01-15].

### **Rozhovory**

- Rozhovor s Mgr. Veronikou Moudrou, advokátkou zaměřující se na energetické právo, ev. č. ČAK 09631. Praha, 2023-08-11.

### **Grafy**

- NÁRODNÍ EKONOMICKÁ RADA VLÁDY. *Daň z mimořádných příjmů/zisků (windfall tax) v České republice*. Online. 2022. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/Windfall-tax-v-CR.pdf>. [citováno 2024-01-28].
- FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Dotazy a odpovědi: dotazy a odpovědi k aplikaci daně z neočekávaných zisků*. Online. Finanční správa ČR. [bez data] Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dan-z-neocekavanych-zisku/dotazy-a-odpovedi>. [citováno 2024-02-23].

# Windfall tax: otázky její konstrukce v České republice

## Abstrakt

Diplomové práce se zabývá kritickou analýzou právní úpravy daně z neočekávaných zisků v České republice. Jejím cílem je zanalyzovat, zda je právní úprava daně z neočekávaných zisků v souladu s ústavním pořádkem České republiky. Za tímto účelem též zkoumá judikaturu nejvyšších soudů České republiky a Evropského soudu pro lidská práva. Jako výzkumná metoda je použit doktrinální výzkum, založený na analýze právní úpravy daně z neočekávaných zisků, její komparaci s ostatní daňovou legislativou, a to za účelem indukce a dedukce, včetně možných řešení a návrhů *de lege ferenda*.

Vnitřní členění práce je rozvrženo systematicky do šesti kapitol. První kapitola zkoumá základní koncepty a historii windfall daní včetně důvodů jejich existence. Dále je v první kapitole provedeno zařazení daně z neočekávaných zisků do daňové soustavy České republiky a uvedena teoretická východiska přezkumu ústavnosti daní. Druhá kapitola se věnuje legislativnímu procesu a legislativním přílepkům. Následující kapitoly se věnují konstrukčním prvkům daně z neočekávaných zisků. Třetí kapitola proto analyzuje subjekty daně a kritéria pro jejich příjmy, včetně neurčitosti pojmu „rozhodné činnosti“. Čtvrtá kapitola se zaměřuje na předmět a základ daně, přičemž zkoumá rovnost mezi poplatníky a možný rdousící efekt. Pátá kapitola popisuje výpočet daně, sazbu a zdaňovací období. Závěrečná šestá kapitola se věnuje rozpočtovému určení daně a její splatnosti, včetně fiktivní daně z neočekávaných zisků.

V rámci práce jsou zkoumány čtyři klíčové hypotézy, které testují ústavnost z pohledu (i) legislativního procesu pro legislativní přílepky, (ii) neurčitosti pojmu „rozhodné činnosti“, (iii) rdousícího efektu a (iv) nerovnosti mezi poplatníky navzájem. Na jejich základě pak práce odpovídá na výzkumnou otázku: „Je možné daň z neočekávaných zisků považovat za protiústavní?“

Závěr práce poskytuje komplexní odpověď na výzkumnou otázku a potvrzení či vyvrácení stanovených hypotéz. Bylo zjištěno, že hypotézy k testovaným skutečnostem pod body (i) a (iv) jsou potvrzeny, z čehož plyne závěr o protiústavnosti daně z neočekávaných zisků.

## Klíčová slova:

daň z neočekávaných zisků, diskriminace, rdousící efekt

# Windfall tax: issues of its construction in the Czech Republic

## Abstract

The thesis deals with a critical analysis of the legal regulation of windfall profits tax in the Czech Republic. Its aim is to analyse whether the windfall profits tax legislation is in line with the constitutional order of the Czech Republic. To this end, it also examines the case law of the highest courts of the Czech Republic and the European Court of Human Rights. The research method used is doctrinal research, based on the analysis of the legal regulation of windfall profits tax, its comparison with other tax legislation, for the purpose of induction and deduction, including possible solutions and *de lege ferenda* proposals.

The internal structure of the thesis is formed systematically into six chapters. The first chapter examines the basic concepts and history of windfall taxes, including the reasons for their existence. Furthermore, the first chapter introduces the classification of windfall profits tax in the tax system of the Czech Republic and presents the theoretical background for the review of the constitutionality of the tax. The second chapter focuses on the legislative process and “wild riders”. The following chapters deal with the design elements of the windfall profits tax. The third chapter therefore analyses the subjects of the tax and the criteria for their income, including the vagueness of the term “decisive activity”. The fourth chapter focuses on the subject matter and the tax base, examining the equity between taxpayers and the possible choking effect. The fifth chapter describes the calculation of the tax, the rate and the tax period. The final sixth chapter looks at the budget determination of the tax and its due date, including the fictitious windfall profits tax.

Four key hypotheses are explored in the thesis, testing constitutionality in terms of (i) the legislative process for legislative riders, (ii) the vagueness of the term “decisive activity”, (iii) the choking effect, and (iv) inequality between taxpayers among themselves. Based on these, the paper then answers the research question: “Can a windfall profits tax be considered unconstitutional?”

The thesis concludes by providing a comprehensive answer to the research question and confirming or refuting the stated hypotheses. It was found that the hypotheses on the tested facts under (i) and (iv) are confirmed, which leads to the conclusion that the windfall profits tax is unconstitutional.

## Key words:

windfall profits tax, discrimination, choking effect