

Daňové a právní zprávy

březen 2023

Úvodník 02

Daň do státního rozpočtu

Pilíř 2 05

Pilíř 2 iniciativy BEPS 2.0. - je třeba začít hned

Právo 08

Odstoupení od konkurenční doložky v pracovních smlouvách dle judikatury nejvyšších soudů

DPH 12

Převod nemovitosti a některé související aspekty z pohledu DPH

Judikátové okénko 16

Přísný pohled krajského soudu na prokazování poradenských služeb od mateřské společnosti

Judikátové okénko 19

Holding, zneužití a doměrek srážkové daně u dividend



Libor Frýzek
libor.fryzek@cz.ey.com
+420 731 627 004



Daň do státního rozpočtu

Dovolím si na úvod myšlenku, že spravedlivé, vyvážené a správné zdanění je minulostí. Daň je zdrojem příjmů státního rozpočtu a ten jich bude opravdu potřebovat hodně. Jak doma, tak ve většině dalších zemí. Bude potřeba financovat covidové ztráty, dotace energií, sociální pomoc potřebným, důchodovou reformu stárnoucí populace, nové výdaje na obranu a mnoho dalších. Svět se změnil.

Paralelně možná stále poběží systémové reformování mezinárodního zdanění, ale i tam lze spíše očekávat silné hlasy pro naplňování státních rozpočtů než nějakou daňovou krásu. Krásná myšlenka je Pilíř I OECD. Zjednodušeně zdanit příjmy tam, kde jsou zákazníci. Kdyby se to někdy v budoucnu podařilo dotáhnout do konce, zbavili bychom se úplně převodních cen, rezidentství, stálých provozoven a mnoha dalších strašně složitých a nejasných konceptů. Život by byl jednodušší. Současný návrh ale předpokládá zavedení jen pro velké subjekty a jen na část příjmů. Všechny ty složité koncepty tak musíme zachovat, a ještě se k tomu naučit pravidla Pilíře I.

Pilíř I má jít ruku v ruce s Pilířem II. Je to dvoupilířová reforma. Pilíř II je další krásná myšlenka - všechny právnické osoby zaplatí minimálně 15% daň. Když ji nevybere domácí správce daně, je potřeba zaplatit někde jinde ve skupině. Tady краса končí. Komplexita implementačních pravidel předčila veškerá očekávání. Kdo zkoušel přečíst, chápe. Pilíř II nakonec všichni schválili a budeme tedy implementovat.

Pilíř I se ale kousnul, Francouzi údajně říkají, že USA, Saúdská Arábie a Indie návrh blokují. EU směrnice implementující Pilíř II na to pamatuje. Pokud se Pilíř I nepovede, tak má Evropská komise přijít s návrhem, jak adresovat výzvy digitální ekonomiky. Tady budeme asi zpátky u digitální daně. Otázka je, jestli se zase nekousneme - možná zase s USA - tak, jako při posledním pokusu.

Do tohoto zdánlivě systémového přístupu zasahuje třeba windfall tax. Úplně nesystémově, ale ty peníze prostě potřebujeme. O windfall tax jsme již na tomto místě napsali mnoho, tak spíše budeme tiše sledovat, kdo ji první zažaluje.

Mnohem kreativnější je snaha italské daňové správy vybrat DPH z něčeho, co všichni užíváme zdarma, ale tak nějak tušíme, že v životě nic zadarmo není. Zjednodušeně chtějí po firmě Meta 900 milionů USD na DPH. Přístup na jejich platformy údajně není zadarmo, ale výměnou za poskytnutá osobní data, a proto by měl jako barter podléhat DPH. Údajně podobné úvahy

proběhly před lety v Německu, ale nevedly k reálnému doměrku. DPH je v EU pěkně harmonizovaná, takže budeme sledovat, jak se v Itálii bude dařit a zda se případně připojí další členské země.

A co Česká republika, máme v záloze nějakou další lahůdku po windfall tax? Možná. Třeba aktualizace programového prohlášení české vlády publikovaná minulý týden. Vláda již nemá ambici vytvořit daňovou brzdu (strop daňového břemene). Již ani neslibuje zrychlit odpisy u nájemního bydlení a ostatních budov, ani nesníží DPH u výstavby a rekonstrukce bytů a sociální pojištění se o 2 % také nesníží. Trend je myslím zřejmý. Ale nezoufejme, nová generální ředitelka Finanční správy ČR slibuje vybudovat prostředí vzájemné spolupráce a vrátit Finanční správě reputaci korektní, spravedlivé a klientsky orientované instituce. Tak se budeme těšit.

Pilíř I má jít ruku v ruce s Pilířem II. Je to dvoupilířová reforma. Pilíř II je další krásná myšlenka – všechny právnické osoby zaplatí minimálně 15% daň. Když ji nevybere domácí správce daně, je potřeba zaplatit někde jinde ve skupině. Tady krása končí. Komplexita implementačních pravidel předčila veškerá očekávání. Kdo zkoušel přečíst, chápe. Pilíř II nakonec všichni schválili a budeme tedy implementovat. Pilíř I se ale kousnul, Francouzi údajně říkají, že USA, Saúdská Arábie a Indie návrh blokují.

Pilíř 2



Karel Hronek
karel.hronek@cz.ey.com
+420 731 627 065



Pilíř 2 iniciativy BEPS 2.0. – je třeba začít hned

V minulém vydání daňových a právních zpráv jsem se ve svém článku zabýval čtyřmi tezemi, se kterými se setkáváme a které se snažíme vyvracet. Dnes přidám dvě koncepční poznámky:

Je účinnost pravidel od roku 2024?

Víceméně ano. Směrnice EU je schválená a stanoví transpozici pravidel do konce roku 2023. Související návrh zákona zatím není k dispozici. I případný minimalistický přístup při implementaci bude přinášet spoustu úskalí, např. zda a jakým způsobem propsat různá, pro business důležitá, ustanovení, která vyplývají z Komentáře OECD nebo z Pokynu OECD, do českého prostředí (ve kterém lze daně ukládat pouze zákonem). Pár měsíců na přípravu návrhu zákona ještě Ministerstvo financí má, pravidla jsou Směrnicí vesměs daná. A i my počítáme s tím, že Pilíř 2 bude v ČR implementován od roku 2024. Pro roky 2024 až 2026 jsou stále ve hře pravidla bezpečného přístavu (o kterých jsme vás informovali rovněž v minulém čísle našich daňových a právních zpráv), která mohou načas zjednodušit praktickou aplikaci Pilíře 2.

Pro úplnost podotýkám, že Směrnice umožňuje členským státům odložit zavedení Pilíře 2 až o 6 let, pokud v daném státě není více než 12 nejvyšších mateřských subjektů, ale na tento odklad bych se nespolehal. Pokud dojde k odložení, dodatečnou daň jen dle pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk vyberou ostatní členské státy.

Je nutné něco dělat, když nejsou známa finální česká pravidla?

Je. Pravidla jsou dána. I když Směrnice EU není dostatečně detailní a nepokrývá spoustu praktických aspektů, nemyslím si, že česká implementace větší detail poskytne. Společnosti po celém světě dělají odhady dopadů pro jednotlivé jurisdikce na základě pravidel OECD a Směrnice EU. Pouze několik států má návrh či finální znění lokálních pravidel. Postupně přibývají další interpretace a komentáře, které mohou pomoci vyřešit některé oblasti, ale není na co čekat. Ano, nevíme, jak se státní správa postaví k investičním pobídkám, nevíme, zda s náběhem Pilíře 2 dojde rovněž k implementaci nového zákona o účetnictví a zda a jak se projeví nový zákon o účetnictví v zákoně o daních z příjmů. To nicméně nebrání tomu projít si materiální položky, které mohou mít vliv na výpočet efektivní sazby daně dle Pilíře 2.

Už samotný náběh pravidel může být zajímavé cvičení, protože ne všechny položky se 1:1 přeberou pro Pilíř 2, např.:

- ▶ (Ne)účtování o odložené daňové pohledávce může získat nový, neúčtelní rozměr. Které odložené daňové pohledávky/závazky vlastně brát v potaz?

- ▶ Jak se budou chovat vnitropodnikové převody majetku, které se uskutečnily nebo uskuteční před náběhem pravidel?
- ▶ Bude stále efektivní poskytovat vnitroskupinové dluhové financování stávajícím způsobem?
- ▶ Jsou používané účetní metody kompatibilní s pravidly Pilíře 2 a nezpůsobují snížení efektivní sazby daně?

To je jen několik otázek, na které je třeba znát odpověď před samotným náběhem pravidel.

Kromě toho z našich zkušeností vyplývá, že dostat ta správná data a v tom správném detailu, může být obtížné. Míra detailu některých dat, která byla potřeba pouze pro účely daní (např. zisk alokovaný stálé provozovně), nyní bude potřeba rovněž z pohledu účetnictví podle IFRS. Ten správný detail bude potřeba, i když bude skupina ve všech zemích bezpečně nad 15% efektivní sazby daně dle Pilíře 2 – daně jsou o prokazování a čísla v příznání musí sedět na detail.

Této oblasti hodláme věnovat více pozornosti v našich daňových zprávách a alertech.

Pokud vás tato oblast zajímá, obraťte se prosím na autora článku nebo na poradenský tým, se kterým obvykle spolupracujete.

Už samotný náběh pravidel může být zajímavé cvičení, protože ne všechny položky se 1:1 přeberou pro Pilíř 2, např. (ne) účtování o odložené daňové pohledávce může získat nový, neúčetní rozměr. Které odložené daňové pohledávky/závazky vlastně brát v potaz? Jak se budou chovat vnitropodnikové převody majetku, které se uskutečnily nebo uskuteční před náběhem pravidel? Bude stále efektivní poskytovat vnitroskupinové dluhové financování stávajícím způsobem? Jsou používané účetní metody kompatibilní s pravidly Pilíře 2 a nezpůsobují snížení efektivní sazby daně? To je jen několik otázek, na které je třeba znát odpověď před samotným náběhem pravidel.

Právo





Ondřej Havránek
Ondrej.Havranek@cz.eylaw.com
+420 703 891 387



Kateřina Suchanová
katerina.suchanova@cz.eylaw.com
+420 730 191 825



Odstoupení od konkurenční doložky v pracovních smlouvách dle judikatury nejvyšších soudů

Zákoník práce umožňuje sjednání konkurenční doložky mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Účelem konkurenční doložky je zajistit zaměstnavateli časově omezenou ochranu před únikem informací ke konkurenční společnosti, a to po skončení pracovního poměru zaměstnance.

Konkurenční doložka tak brání bývalým zaměstnancům ve vyzrazení cenných informací jinému zaměstnavateli nebo ve využití těchto informací ve prospěch obchodního konkurenta bývalého zaměstnavatele či ve vlastním podnikání. Těmito informacemi se rozumí zejména takové informace, se kterými se zaměstnanec seznámil během pracovního poměru a které mají mít charakter obchodního tajemství nebo jsou takové povahy, že jejich získáním může konkurenční zaměstnavatel nebo společnost nabýt značnou soutěžní výhodu.

Zákonné podmínky uzavření konkurenční doložky

Zákoník práce upravuje podmínky uzavření konkurenční doložky relativně přísně s cílem zachovat ústavně zaručené právo zaměstnanců na svobodnou volbu povolání a právo podnikat. Tato relativně přísná úprava plyne z obecné premisy ochrany zaměstnanců coby slabší smluvní strany pracovněprávních vztahů. Striktní podmínky upravené v zákoníku práce dále rozvíjí bohatá judikatura Nejvyššího soudu.

Aby tedy bylo možné uzavřít konkurenční doložku, je potřeba splnit následující podmínky:

- ▶ konkurenční doložka musí být uzavřena v písemné formě a pouze v případech, kdy to lze od zaměstnance spravedlivě požadovat, a to zejména s ohledem na povahu informací, poznatků a znalostí pracovních a technologických postupů, které během svého zaměstnání zaměstnanec získal a které by mohl využít v rámci výdělečné činnosti shodné s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo mající vůči němu soutěžní povahu;
- ▶ maximální délka zákazu konkurence nesmí překročit dvanáct měsíců od skončení zaměstnání;
- ▶ zaměstnavatel je povinen zaměstnanci platit přiměřené peněžité vyrovnání za každý měsíc, ve kterém zaměstnanec svou povinnost nekonkurovat dodrží, a to nejméně ve výši poloviny průměrného měsíčního výdělku tohoto zaměstnance;

- ▶ za porušení konkurenční doložky lze sjednat smluvní pokutu, která však musí být sjednána v přiměřené výši a musí odpovídat povaze zakázaného jednání; a konečně,
- ▶ zaměstnavatel může od konkurenční doložky odstoupit pouze po dobu trvání pracovního poměru.

Odstoupení od konkurenční doložky v judikatuře Nejvyššího soudu

V souvislosti s odstoupením od konkurenční doložky zákoník práce obecně stanoví, že zaměstnavatel tak může učinit jen za trvání pracovního poměru, aniž by vymezoval důvody, pro které tak činí. Tyto důvody postupně vymezila velice bohatá judikatura Nejvyššího soudu. Z ní plynou velmi užce vymezené možnosti odstoupení zaměstnavatele od konkurenční doložky.

Předně judikatura nad rámec zákonného vymezení pravidel konkurenční doložky dovozuje, že zaměstnavatel nesmí odstoupit od konkurenční doložky z jakéhokoli důvodu nebo bez uvedení důvodu (a to i přesto, že zákoník práce uvedení důvodu nevyžaduje). Pro odstoupení od konkurenční doložky tak dle ustáleného názoru soudců Nejvyššího soudu musí existovat zákonné důvody (např. porušení smlouvy podstatným způsobem ze strany zaměstnance)

Zaměstnavatel může odstoupit od smlouvy také tehdy, pokud si důvody odstoupení s druhou stranou výslovně ujednal. Tyto důvody však nemohou být jakékoli. Dle Nejvyššího soudu si zejména nelze smluvně sjednat, že lze od konkurenční doložky odstoupit z jakéhokoli důvodu nebo například z důvodu volného uvážení zaměstnavatele spočívajícího v posouzení, zda zaměstnanec nabyt v zaměstnání dostatečné množství informací, poznatků a znalostí v souvislosti s pracovními a technologickými postupy.

K tomuto závěru dospěl Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 5. listopadu 2020, spis. zn. 21 Cdo 4779/2018. V této kauze si zaměstnanec a zaměstnavatel v konkurenční doložce sjednali, že od ní zaměstnavatel může odstoupit

„z důvodu zrušení zaměstnavatele nebo jeho podstatné části“ a v případě, že „zaměstnavatel podle svého volného uvážení dojde k závěru, že vzhledem k hodnotě informací, poznatků, znalostí pracovních a technologických postupů, které zaměstnanec získal v zaměstnání u zaměstnavatele či jinak, by nebylo přiměřené a/nebo účelné, aby zaměstnavatel vůči zaměstnanci sjednaný zákaz konkurence vynucoval či na něm trval a hradil mu sjednané peněžité vyrovnání.“ Před skončením pracovního poměru zaměstnavatel od konkurenční doložky odstoupil za využití výše uvedeného smluvního důvodu s tím, že zaměstnanec nenabyl dostatečné know-how, které by mohl využít při práci na srovnatelné pozici u konkurence.

Nejvyšší soud potvrdil, že pokud smluvní strany předpokládají, že může dojít k okolnostem, za kterých zaměstnanec chráněné informace nezíská, například z důvodu příliš krátkého trvání pracovního poměru, lze takové okolnosti jako důvody pro odstoupení smluvně sjednat. Takto smluvně ujednané důvody musí být konkrétní, objektivně určitelné a nesmí umožňovat volné uvážení jedné ze stran. Opačné ujednání by odporovalo zákonu a případné odstoupení od konkurenční doložky na něm založené by bylo nutno posuzovat jako neplatné, stejně jako ve výše uvedeném případě.

Odstoupení od konkurenční doložky dle Ústavního soudu

Výše uvedené závěry Nejvyššího soudu konfrontoval Ústavní soud. Ten se při posuzování přípustnosti odstoupení zaměstnavatele od konkurenční doložky bez ujednání důvodu primárně zabýval účelem konkurenční doložky jako takové. Shrnul, že ačkoli se jedná o institut, ze kterého zaměstnavateli a zaměstnanci vznikají vzájemná práva a povinnosti, slouží zejména k ochraně zájmů a práv zaměstnavatele. Proto není možné plošně vyloučit možnost odstoupení zaměstnavatele od konkurenční doložky bez udání důvodu.

Dle názoru Ústavního soudu musí obecné soudy vždy podložit své posouzení platnosti odstoupení od konkurenční doložky řádným, logickým, srozumitelným a přesvědčivým způsobem. Odstoupení zaměstnavatele by tudíž soud měl posoudit jako neplatné jen tehdy, když se v konkrétním případě

prokáže, že zaměstnavatel svého práva na odstoupení zneužil. Ústavní soud dovodil, že jako neplatné odstoupení od konkurenční doložky bude potřeba bez dalšího posoudit pouze takové odstoupení, které bude provedeno svévolně a s vědomým zneužitím práva ze strany zaměstnavatele. V případě, že si smluvní strany v konkurenční doložce sjednají, že od ní mohou odstoupit bez udání důvodu, je nutno toto ustanovení hodnotit primárně jako platné, pokud se neprokáže, že zaměstnavatel svého práva na odstoupení zneužil.

Závěr

Nález Ústavního soudu korigoval a prolomil dlouhodobou soudní praxi Nejvyššího soudu ve vztahu k platnosti odstoupení od konkurenční doložky bez uvedení důvodu a fakticky rozšířil možnosti zaměstnavatele sjednat si a uplatnit důvody pro odstoupení od konkurenční doložky tak, jak ve své praxi potřebuje, a to za předpokladu, že odstoupení zjevně nezneužije právo zaměstnance jako slabší smluvní strany pracovněprávního vztahu. Obecné soudy by odstoupení měly posoudit jako neplatné jen tehdy, když se v konkrétním případě prokáže, že zaměstnavatel svého práva na odstoupení zneužil.

V případě dotazů se, prosím, obraťte na autory článku nebo na další členy advokátní kanceláře EY Law či týmu EY, se kterými spolupracujete.

Zákoník práce umožňuje sjednání konkurenční doložky mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Nejvyšší soud dlouhodobě judikoval, že od takto sjednané konkurenční doložky nelze odstoupit bez udání důvodu, a to ani tehdy, pokud si možnost takového odstoupení smluvní strany výslovně sjednají. Tuto soudní praxi prolomil Ústavní soud, který nyní nově judikoval, že zaměstnavatel může na základě ujednání se zaměstnancem odstoupit od konkurenční doložky bez udání důvodu, pokud tím nezneužije svého práva na odstoupení.

DPH





David Kužela
david.kuzela@cz.ey.com
+420 731 627 085



Jevgenija Bajžíková
jevgenija.bajzikova@cz.ey.com
731 627 061



Převod nemovitosti a některé související aspekty z pohledu DPH

V dnešním článku vás upozorníme na některé aspekty DPH, kterými byste se měli zabývat, pokud máte v plánu prodat nemovitost. Ať už se jedná o ojedinělou transakci, nebo pravidelný byznys, většinou jde o materiální částky a pro správce daně snadno identifikovatelnou transakci s velkým potenciálem pro doměrek daně. Navíc oblast nemovitostí je v zákoně o DPH rozprostřena do mnoha ustanovení a vedle toho existuje rozsáhlá judikatura Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu.

Prvním krokem ke správnému zdanění je stanovit, co se vlastně prodává, komu a za jakým účelem. Předmětem prodeje často bývá soubor několika nemovitostí a pozemků, kde bude třeba aplikovat princip hlavního a vedlejšího plnění a určit tzv. funkční celek. Prodávající se bude muset do jisté míry zabývat tím, co je skutečně cílem kupujícího. V dnešní době již neobstojí osvobození prodeje pozemku se starou kůlnou nebo starými inženýrskými sítěmi.

Velmi komplexní otázkou je prodej starých staveb určených k demolici, který - dle oficiálních výkladů daňové správy - často nepovede k osvobození od DPH, neboť cílem kupujícího bude nejspíš stavební pozemek. Judikatura Soudního dvora EU nicméně napovídá, že správná odpověď může být v některých situacích odlišná. Důležité také bude, jak se s touto problematikou vypořádá nová metodika, kterou GŘ aktuálně připravuje.

Princip hlavního a vedlejšího plnění je nutné brát v potaz i v případě prodeje nemovitosti společně s vybavením. Předměty zabudované do nemovitosti budou nejspíše sledovat zdanění samotné nemovitosti, naopak u movitého vybavení může být posouzení mnohem těžší a vyžadovat hlubší zamyšlení nad funkční oddělitelností těchto předmětů od nemovitosti.

Stejně tak je třeba odlišovat prodej samotné nemovitosti od prodeje společnosti vlastníci nemovitost (tzv. SPV). Zatímco v prvním případě bude plátce DPH posuzovat testy pro osvobození nebo zdanění prodeje nemovité věci (zboží) a případnou úpravu odpočtu DPH na vstupu, v druhém případě jde o finanční činnost (prodej podílu) a samotná nemovitost svého majitele nemění.

V neposlední řadě se může prodej nemovitosti kvalifikovat jako pozbytí obchodního závodu (tedy prodej podniku nebo jeho části), který není předmětem DPH. Bude se jednat zejména o případy, kdy nemovitost je převáděna společně s nájemníky (při splnění dalších podmínek). Vzhledem k tomu, že zákon neumožňuje dobrovolně uplatnit DPH, je správné posouzení ve světle poslední judikatury zásadní pro minimalizaci daňových rizik pro obě strany.

Ale i v případě „prostého“ prodeje nemovitosti čeká prodávajícího mnoho dalších kroků k zamyšlení, mimo jiné:

- ▶ Osvobození nebo zdanění prodeje se odvíjí od jejího stáří. Prodej lze obecně osvobodit od DPH po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního rozhodnutí nebo prvního kolaudačního souhlasu. V případě, že nemovitost projde stavební úpravou, která splňuje podmínky „podstatné změny“, pobeží lhůta pro osvobození od DPH znovu od vydání nového kolaudačního rozhodnutí.
- ▶ Jsou-li splněny podmínky pro osvobození od DPH, může se prodávající se souhlasem kupujícího, který je plátcem DPH, rozhodnout pro zdanění. V takovém případě se uplatní režim přenesení daňové povinnosti. Tato varianta může být pro prodávajícího výhodná pro zachování uplatněného odpočtu daně na vstupu (pokud však kupující nemá plný nárok na odpočet DPH, bude související rozhodování složitější). Přenesení daňové povinnosti ale nelze uplatnit dobrovolně v případě nesplnění podmínek pro osvobození.
- ▶ Specifická situace může nastat při prodeji nemovitostí, u kterých při pořízení plátce daně nemohl uplatnit nárok na odpočet, protože byly používány pouze pro osvobozenou činnost. Takový prodej je pak rovněž osvobozen od DPH a zároveň se na něj nevztahuje opce zdanění.
- ▶ Dalším bodem, na který musí prodávající pamatovat, je potenciální povinnost vyloučení transakce z výpočtu krátkého koeficientu. To neplatí u nemovitostí, pokud je jejich prodej součástí obvyklé ekonomické činnosti (typicky jsou evidovány jako zásoby).

- ▶ Nedílnou součástí prodeje nemovitostí je povinnost posoudit uplatněnou daň na vstupu a případně vrátit nebo získat zpět část odpočtu DPH. V případě, že je nemovitost dlouhodobým majetkem, sleduje se její použití 10 let od pořízení. V praxi může být okamžik pořízení sporný, zejména pokud nemovitost není používána a majitel ji pouze drží za účelem spekulace. U nemovitostí vedených jako zásoba v současné době není žádná lhůta a původní odpočet podléhá vyrovnání v podstatě neomezeně.
- ▶ Při prodeji nemovitosti je nutné pamatovat rovněž na provedenou technická zhodnocení, která představují samostatný majetek a také podléhají povinnosti úpravy odpočtu na vstupu po dobu 10 let. Další relativně nová povinnost je sledovat tzv. významné opravy nemovitostí přesahující hodnotu 200 tisíc Kč.
- ▶ Pod dodání nemovitosti lze podřadit i bezúplatný převod nemovitosti (dar nebo vklad). Pokud byla při pořízení uplatněna DPH na vstupu, bude dar i vklad předmětem DPH. Stanovit základ daně přitom nemusí být jednoduché. Dále je potřeba promyslet případné osvobození od DPH při použití 5letého testu stáří stavby.
- ▶ Samostatnou kapitolou je uplatnění správné sazby DPH při prodeji nemovitostí, které se nekvalifikují pro osvobození. U vybraných staveb pro sociální bydlení lze uplatit sníženou sazbu DPH. V praxi často řešíme, zda se stejná sazba dá vztáhnout i na další související plnění, např. parkovací místa. Rozhodující bude vždy konkrétní případ.

Prodej nemovitosti je z mnoha pohledů náročná transakce a není snadné domyslet všechny dopady. Výše jsme se snažili upozornit alespoň na některé z nich. Pro naše klienty připravujeme například kalkulace daňových dopadů jednotlivých variant a pomáháme jim načasovat prodej nemovitosti tak, aby byla daňově nejefektivnější. V případě zájmu se prosím obraťte na autory článku.

Pokud vás tato oblast zajímá, obraťte se prosím na autory článku nebo na poradenský tým, se kterým obvykle spolupracujete.

Prvním krokem ke správnému zdanění je stanovit, co se vlastně prodává, komu a za jakým účelem. Předmětem prodeje často bývá soubor několika nemovitostí a pozemků, kde bude třeba aplikovat princip hlavního a vedlejšího plnění a určit tzv. funkční celek. Prodávající se bude muset do jisté míry zabývat tím, co je skutečně cílem kupujícího.

Judikátové okénko



Ondřej Janeček
ondrej.janecek@cz.ey.com
+420 731 627 019



Přísný pohled krajského soudu na prokazování poradenských služeb od mateřské společnosti

Tentokrát vám přinášíme zajímavý rozsudek Krajského soudu v Brně („KS“) k problematice uznatelnosti, resp. prokazování poradenských služeb od zahraniční mateřské společnosti (řešil se rok 2015).

Situace

- ▶ Dcera s rakouskou matkou uzavřela manažerskou smlouvu, kde se matka zavázala poskytovat dceři rozsáhlé řídicí a správní služby (zejména poradenství v různých oblastech – strategie, výzkum a vývoj, strojová výroba, marketingové aktivity apod.).
- ▶ Matka měla nárok na odměnu ve výši 1 200 euro za osobu a den, kterou je dcera povinna uhradit.
- ▶ Rozsah poskytovaných služeb měl být dle smlouvy variabilní, podle potřeb dcery a odměna za administrativu měla být flexibilní na základě prováděných výkonů.
- ▶ Dcera ke všem fakturám doložila značné množství podkladů (tabulky, grafy, prezentace, e-mailové konverzace). Při ústním jednání uvedla, že část výsledků prováděných služeb jí matka poslala e-mailem (např. podpora při hodnocení výpočtu plánování nebo příprava k vyvážení podkladů pro strategii a plánování obchodu), zatímco jiné obdržela od

matky telefonicky (mezinárodní prodejní a servisní služby) nebo na osobních setkáních a mítincích (business development v Rakousku).

Pohled správce daně

- ▶ Finanční úřad zpochybnil uznatelnost těchto služeb. Zejména společnosti vytýkal, že nepředložila žádnou dokumentaci týkající se předání poskytnutých služeb (žádosti o poskytnutí služby, akceptační protokoly apod.).
- ▶ Dále namítal, že z předložených dokumentů vůbec neplyne, že je vypracovala mateřská společnost. Dokumenty mnohdy nejsou označeny údaji matky a naopak z nich (po formální i obsahové stránce) plyne závěr, že na jejich zpracování měla značný podíl dcera – jsou vyhotoveny v českém jazyce, je na nich na místě autora uveden zaměstnanec dcery.

- ▶ Výjimku tvoří e-mailové zprávy, které však až na jednotky případů neobsahují přílohy, které by mohly být výstupem předmětných služeb, a ani textace samotných e-mailů nedosahuje takového rozsahu či obsahové hloubky, aby sám e-mail mohl být považován za výstup poskytovaných služeb.
- ▶ Finanční úřad také dceři vytýká, že k tvrzeným schůzkám se zástupci matky nedoložila cestovní příkazy ani jiné podklady (doklady o jízdě, faktury za případné ubytování).
- ▶ Podle finančního úřadu se drtivá většina předložených podkladů týká běžného řízení a fungování podniku z pohledu controllingu, operativního řízení výroby, plánování, sledování řešení chyb apod. Pravidelně se vyskytující spolupráce dceřiných společností s jejich mateřskými mnohdy nesplňuje zákonné podmínky pro uznání daňově uznatelného nákladu dceřiné společnosti. Vymezení služeb v manažerské smlouvě je obecné a společnost nepředložila důkazní prostředky, které by se vztahovaly k odborným činnostem, jež by mohly teoreticky představovat skutečnou přidanou hodnotu.
- ▶ Navíc jedna z osob, která měla poskytovat dané služby, byla od 28. 4. 2015 jednatelem dcery a současně byla v období od dubna 2015 do dubna 2018 jednatelem matky. Zapojení do činnosti dcery je proto dle finančního úřadu nutno vnímat jako výkon funkcí statutárního orgánu.
- ▶ Běžná návštěva, organizační schůzka či výměna informací zástupců obou subjektů zpravidla však dle KS nedá vzniknout uznatelnému nákladu, neboť nepřekročí rámec běžného zájmu ze strany vlastníka.
- ▶ Naopak objedná-li si dcera komplexní službu zhodnocení zahraničního trhu, na který hodlá expandovat, jistě může náklad na takovou službu uplatnit. Její poskytnutí stojí matku personální a ekonomické zdroje, jejichž nasazení není běžným zájmem o vlastněnou společnost zdůvodnitelné.
- ▶ V daném případě však není možné onu „dělicí čáru“ mezi oběma typy kontaktů a výměny informací vést. Dcera totiž v řadě případů uplatňuje jako daňově uznatelný náklad služby, u nichž zcela chybí jasné výstupy poskytnuté dceři ze strany mateřské společnosti.
- ▶ Některá dílčí tvrzená plnění jí matka podle všeho poskytnout mohla. Například doklady k pokroku produktivity a výnosnosti, plánování obchodu pro rok 2015 a k výpočtu plánování a strategii plánování obchodu na první pohled dostatečně prokazují, že dcera službu obdržela. Dcera u nich předložila grafy, tabulky či prezentace v českém či německém jazyce. Důkazy jako celek však vykazují značné nedostatky, pro které nebylo možné nárok na odpočet nákladů přiznat.
- ▶ Za prvé, v naprosté většině případů není možné propojit fakturovaný rozsah činnosti s jejími konkrétními výstupy. Z předložených faktur plyne, že matka dceři fakturovala za každé čtvrtletí určitý počet projektových dnů. Není přitom možné určit, kolik z takto vykázaného času připadá na kterou službu. Kromě časové dotace není možné ani určit, zda byl tento čas rozdělen mezi více pracovníků matky a případně jaké měli úlohy. První pochybnost tedy spočívá v tom, že deklarované služby nelze propojit s fakturovaným časem a s konkrétními pracovníky poskytovatele služeb.
- ▶ Služby poradenství, u nichž důkazy nasvědčují na první pohled tomu, že je matka dceři poskytnout mohla, nelze oddělit od služeb, které

Pohled KS

KS se postavil na stranu správce daně. Přinášíme vybrané argumenty:

- ▶ Pro soud nebylo úplně podstatné, že dcera nebyla schopna předložit formální objednávky služeb, které jí matka poskytovala. Logicky si tyto objednávky a další požadavky mohli představitelé obou společností sdělit v rámci interní komunikace.

prakticky vůbec nebyly prokázány. Detailní rozdělení na jednotlivé dílčí činnosti nebylo realizováno. I pokud byly aktivity realizovány současně, jistě bylo možné evidovat, jaká služba zabrala kolik z těchto „souběžných“ dnů.

- ▶ Takovouto evidenci měla dceři předkládat její mateřská společnost, neboť v manažerské smlouvě si obě strany smluvily, že rozsah poskytovaných manažerských služeb se bude vždy řídit aktuálními potřebami dcery. Poskytované plnění i odměna za jeho poskytování tedy měly být variabilní a těžko si lze představit, jak jinak by měla dcera ověřovat, jak velký počet hodin pro ni mateřská společnost v daném čtvrtletí odpracovala, než na základě jí poskytnutých výkazů.
- ▶ Namísto toho se zdá, že dcera si rutinně nechávala naučtovat v každém čtvrtletí totožný rozsah poskytovaných služeb, aniž by po své mateřské společnosti vyžadovala sebemenší průkaz toho, jaké časové a personální prostředky na ně vynaložila. Dcera svým laxním přístupem, jenž byl v rozporu s vlastní smluvní dokumentací, způsobila, že v důsledku souhrnné evidence služeb je nutno na každé čtvrtletní plnění od mateřské společnosti nahlížet jako na jeden celek, který se dceři buďto podaří prokázat, nebo nikoliv.
- ▶ Pochybnosti panují u většiny tabulek a grafů (podklady k produktivitě, souhrnné reporty, rozpočet, plánování), u kterých je absolutně nečitelný původ jejich vytvoření – absentuje autor či způsob předání. Důkazní nouzi prohlubuje dále fakt, že není přesvědčivě prokázáno, jak se k dceři předložené podklady dostaly. Zanedbatelná část podkladů byla součástí některých e-mailových zpráv, ovšem o většině nejsou žádné záznamy.
- ▶ Předložená e-mailová komunikace je dle soudu neprůkazná. Pouze marginální část této komunikace obsahuje přílohy. Většina e-mailových zpráv obsahuje text přeposílaný mezi různými osobami (včetně dcery). Mnoho e-mailů má charakter několika stručných bodů obsahujících zkratkovité formulace (např. názvy společností). Text e-mailů proto nemůže být důkazem o tom, že dcera obdržela deklarované služby.

- ▶ Obvyčejné zmínky v textu e-mailů o názvech společností, které může dcera oslovit, nenaplníují podle soudu kritérium konzultační služby. Žádná soudná obchodní společnost by dle KS službu, jejíž výstup by jevil takto nízkou kvalitu a přidanou hodnotu, nemohla v běžném podnikatelském vztahu svému poskytovateli proplatit. Jinak řečeno, pouhé doporučení potenciálních odběratelů bez nejmenší známky zprostředkování vzájemné komunikace s nimi nelze vnímat jako konzultační službu, ale nanejvýš jako součást běžné komunikace v rámci koncernu a projev zájmu vlastníka, aby jednotlivé části koncernu prosperovaly.

Lze říci, že toto rozhodnutí jde v řadě aspektů i nad rámec dosavadní judikatury NSS. Uvidíme tedy, co tato kauza případně přinese v dalším kole. Jedná se o další z rozsudků, který dokazuje, že prokazování vnitroskupinových služeb je ožehavá záležitost a nároky daňové správy (a soudů) mají tendenci se postupně zvyšovat.

Pokud vás tato oblast zajímá, obraťte se prosím na autora článku nebo na poradenský tým, se kterým obvykle spolupracujete.

Běžná návštěva, organizační schůzka či výměna informací zástupců obou subjektů dle soudu zpravidla nedá vzniknout uznatelnému nákladu, neboť nepřekročí rámec běžného zájmu ze strany vlastníka. Naopak objedná-li si dcera komplexní službu zhodnocení zahraničního trhu, na který hodlá expandovat, jistě může náklad na takovou službu uplatnit. Její poskytnutí stojí matku personální a ekonomické zdroje, jejichž nasazení není běžným zájmem o vlastněnou společnost zdůvodnitelné. V daném případě však nebylo možné onu „dělicí čáru“ mezi oběma typy kontaktů a výměny informací vést.



Lucie Říhová
lucie.rihova@cz.ey.com
+420 731 627 058



Holding, zneužití a doměrek srážkové daně u dividend

Přinášíme vám velmi zajímavý rozsudek k otázce vytvoření holdingu, výplaty dividend a zneužití práva.

Situace

- ▶ Byl založen holding, do nějž byly prodány obchodní podíly všech společníků ve společnostech 1 a 2.
- ▶ Následně holding rozhodnul o rozdělení zisku společností 1 a 2.
- ▶ Následně byl z uvedeného příjmu ze zisku uspokojen závazek holdingu vůči bývalému (a odcházejícímu) společníkovi společnosti 1 a 2.
- ▶ Vůči zbylým společníkům, kteří se stali též společníky holdingu, byla následně provedena částečná úhrada kupních cen jejich obchodních podílů a novému společníkovi (finanční ředitel společnosti 2) pak byla vyplacena záloha na výplatu zisku.
- ▶ Uvedeným jednáním bylo dle daňových orgánů primárně docíleno získání daňové výhody v podobě osvobození příjmů z podílu na zisku holdingu v dceřiných společnostech a sekundárně osvobození bývalých společníků od daně z příjmů z úplatného převodu podílu ve společnostech 1 a 2, které měly původ právě v uvedeném podílu na zisku.

- ▶ Správce daně tudíž stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně (za zdaňovací období roku 2016), a to z důvodu neprovedení srážky daně a neodvedení daně ve výši 15 % z výplaty podílu na zisku (jedné z dceřiných společností).

Argumenty společnosti

- ▶ Ke zneužití práva nedošlo právě z důvodu ekonomického a právního opodstatnění vzniku holdingové struktury a s tím souvisejících transakcí.
- ▶ Dlouhodobě byl plánovaný odchod jednoho společníka ze společnosti 1 (25% podíl) a společnosti 2 (52% podíl).
- ▶ Dalším důvodem pak byla snaha o zjednodušení vstupu nových společníků. Novým společníkem se stal finanční ředitel společnosti 2.
- ▶ Plánuje se expanze podnikání formou akvizice dalších společností, resp. nových obchodních příležitostí, s tím, že holdingová struktura umožní lepší financování jednotlivých společností.

- ▶ S ohledem na nedostatek disponibilních finančních prostředků a vzhledem k ujednání ve společenské smlouvě nebylo možné vyplatit podíly na zisku jednotlivým společníkům a tyto peněžní prostředky pak použít na odkup obchodního podílu odchozího společníka.
- ▶ Důvodem pro zvolený postup tedy bylo vyplatit odcházejícího společníka.
- ▶ Podíl na zisku byl v celé výši financován bankou a navíc nebyl vyplacen celý – holding si část peněz nechal.
- ▶ Postupná úhrada obchodních podílů ostatních společníků zajistila odchod odcházejícího společníka, možnost čerpání úvěru, rozložení podnikatelského rizika a přistoupení nového společníka, aniž by došlo k absolutní ekonomické paralyzaci čerpání neúměrného úvěru.

Argumenty správce daně

- ▶ Důvodnou neshledal námitku týkající se nedostatku finančních prostředků k odkupu obchodních podílů odcházejícího společníka. Společnosti 1 a 2 disponovaly určitým nakumulovaným ziskem. Ačkoli by tyto zisky nepostačovaly na úhradu obchodních podílů, byla zde možnost půjčky zbývající částky, k čemuž ostatně nakonec došlo. Odhlédnout pak nelze ani od možnosti závazku zbylých společníků k budoucí úhradě ceny obchodních podílů odcházejícího společníka.
- ▶ Správce daně rovněž poukázal na to, že v předchozích letech došlo ve společnosti 2 k výplatám podílu na zisku, stalo se tak v době, kdy již společníci věděli o plánovaném odchodu jednoho z nich, bylo tudíž pouze na jejich úvaze, zda tyto zisky použijí na úhradu podílů odcházejícího společníka či nikoliv.
- ▶ Ve vztahu k činnosti holdingu správce daně konstatoval, že v daňovém řízení nebyl žádným způsobem prokázán tvrzený záměr v podobě

expanze podnikání formou akvizice dalších společností. Správce daně tento záměr posoudil z hlediska povahy transakcí v roce 2016, kdy došlo ke vzniku holdingu, přičemž dospěl k závěru, že v této době nebyl prokázán cíl v podobě provádění akvizic. Skutečnost, že v následujících letech holding našel uplatnění v podobě jednání o budoucích akvizicích, která nebyla úspěšná, nelze považovat za prokázání ekonomického opodstatnění holdingové struktury v roce 2016.

- ▶ Správce daně identifikoval konkrétní nestandardní okolnosti případu umožňující získání daňové výhody, a to např.:
 - ▶ propojenost osob v jednotlivých společnostech,
 - ▶ časovou souslednost a bezprostřednost kroků,
 - ▶ shodu výše podílu na zisku v dceřiných společnostech a kupní ceny obchodních podílů odcházejícího společníka,
 - ▶ nízkou částku, za kterou nový společník nabyl svůj podíl v holdingu, jenž měl reálnou hodnotu mnohem vyšší,
 - ▶ na splátky za převod obchodních podílů společníků byly čerpány finanční prostředky z půjček od dceřiných společností.

Pohled krajského soudu

Krajský soud se postavil na stranu správce daně. Přinášíme vybrané argumenty:

- ▶ Záměr jednoho ze společníků prodat své podíly nijak nedokládá ekonomickou racionalitu založení holdingové struktury a další transakce s tímto založením spojené.

- ▶ Nabízelo se několik variant řešení uvedeného záměru, přičemž založení holdingové struktury pro tento účel se krajskému soudu jeví jako ryze účelové, vedené pouze snahou získat daňovou výhodu.
- ▶ Založení holdingové struktury za účelem odkupu obchodních podílů odcházejícího společníka nepovažuje krajský soud za ekonomicky racionální, neboť se nabízely jiné, smysluplnější možnosti. Předně se nabízela možnost rozdělení obchodního podílu mezi ostatní společníky, není přitom pravdou, že takový úkon by byl administrativně náročný.
- ▶ V souvislosti s nabytím obchodního podílu novým společníkem v holdingu si pak nelze nevšimnout, že tomuto nově příchozímu společníkovi byla holdingem vyplacena záloha na výplatu zisku, shodnou částku přitom tento společník měl vynaložit na úhradu svého podílu v holdingu. On tak ve své podstatě za účast v holdingu neuhradil nic. Vůle k jeho zapojení do podnikání tak byla ze strany ostatních enormní. Krajský soud proto hodnotí takto vytvořené podmínky jeho vstupu do holdingu jako velmi vstřícné a nevidí důvod, pro který by nebylo možno takto kompatibilní smluvní podmínky nastolit i v případě jeho přistoupení do společností 1 a 2, bez toho, aniž by byl založen holding.
- ▶ Výše popsaný převod podílů pak bylo možné financovat stejným způsobem, jako to bylo učiněno při odkupu obchodních podílů odcházejícího společníka holdingem, tedy z příjmů plynoucích z nerozděleného zisku společností 1 a 2, a to za současného dofinancování zbylé kupní ceny podílů z bankovního úvěru.
- ▶ Nelze přehlédnout, že určitou aktivní činnost s faktickými výsledky, kterou však nelze označit jako expanzi podnikání formou akvizic, holding vykonával až od roku 2020. Do této doby holding žádnou ekonomicky racionální činnost v podobě žalobou tvrzené akvizice nových společností nevykonával. Od roku 2020 určitá činnost holdingem vykonávána byla, jednalo se však o činnost administrativní, okrajovou, faktická spolupráce s uváděnými společnostmi byla vždy prováděna společností 1 a 2 a následně byla účelově prezentována jako činnost prováděná holdingem.

- ▶ Nevěrohodnost prezentovaného účelu umocňuje tvrzení o tom, že charakter holdingu byl vlastně tzv. „pure holding“ (čistý holding), jehož smyslem bylo pouze držet a spravovat vlastní majetkové účasti na dceřiných společnostech. Uvedený účel ve světle všech shora popsanych okolností projednávané věci dle krajského soudu nepředstavuje racionální důvod pro vznik holdingové struktury, naopak nasvědčuje jeho pravému účelu, kterým byl zisk daňového zvýhodnění.
- ▶ Dceřiná společnost sice formálně splnila podmínky § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů („ZDP“), avšak tento postup zcela postrádal ekonomický smysl a jeho jediným účelem bylo daňové zvýhodnění, což lze dovodit z postupů vedoucích k založení holdingu a následných transakcí vedoucích k výplatě obchodních podílů. Tímto bylo dosaženo nejen nezdaněných příjmů plynoucích z podílu na zisku, ale byly též získány finanční prostředky k úhradě kupní ceny za převod obchodních podílů odcházejícího společníka, které na základě § 4 odst. 1 písm. s) ZDP byly od daně z příjmů osvobozeny. Proto došlo k naplnění objektivního i subjektivního kritéria zneužití práva.

Tento rozsudek podle našeho názoru dále posunuje pravidla pro aplikaci konceptu zneužití práva. Uvidíme tedy, co tato kauza případně přinese v dalším kole. Jedná se o další z rozsudků, který dokazuje, že oblast vnitroskupinových holdingů je ožehavá záležitost a nároky daňové správy (a soudů) mají tendenci se postupně zvyšovat.

V případě dotazů kontaktujte autora článku nebo poradenský tým EY, se kterým spolupracujete.

Nevěrohodnost prezentovaného účelu umocňuje dle soudu tvrzení o tom, že charakter holdingu byl vlastně tzv. „pure holding“ (čistý holding), jehož smyslem bylo pouze držet a spravovat vlastní majetkové účasti na dceřiných společnostech. Uvedený účel ve světle všech shora popsanych okolností projednávané věci dle krajského soudu nepředstavuje racionální důvod pro vznik holdingové struktury, naopak nasvědčuje jeho pravému účelu, kterým byl zisk daňového zvýhodnění.

KONTAKTY

V případě jakýchkoliv dotazů se prosím obraťte na svého kontaktního partnera nebo manažera.

Zdanění společností

Libor Frýzek	+420 731 627 004
Ondřej Janeček	+420 731 627 019
René Kulínský	+420 731 627 006
Lucie Říhová	+420 731 627 058
Jana Wintrová	+420 731 627 020

DPH a cla

David Kužela	+420 731 627 085
Stanislav Kryl	+420 731 627 021

Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová	+420 731 627 041
-------------------	------------------

Právo

Ondřej Havránek	+420 703 891 387
-----------------	------------------

EY

+420 225 335 111
ey@cz.ey.com
www.ey.com/cz

Přihlášení k odběru

Pokud si přejete, aby naše daňové a právní zpravodajství dostával na e-mail i někdo z Vašich kolegů či známých, prosím přepošlete mu tento e-mail a může se přihlásit k odběru [zde](#).

Odhlášení z odběru

Nepřejete-li si odebrat Daňové a právní zprávy EY, prosím kontaktujte Elišku Rozsivalovou:
eliska.rozsivalova@cz.ey.com.

EY | Building a better working world

Smyslem EY je přispívat k tomu, aby svět fungoval lépe. Proto pomáháme klientům, našim zaměstnancům i širšímu společenství vytvářet dlouhodobé hodnoty a posilovat důvěru v kapitálové trhy.

Týmy odborníků EY, vybavené nejmodernějšími technologiemi, působí ve více než 150 zemích celého světa – provádějí audity a poskytují klientům širokou poradenskou podporu, která jim umožňuje růst, transformovat se a efektivně fungovat.

Naši auditoři, konzultanti, právní a daňoví poradci i odborníci na strategické a transakční poradenství si kladou ty správné otázky a dokážou najít ty správné odpovědi na složité problémy dnešního světa.

Název EY zahrnuje celosvětovou organizaci a může zahrnovat jednu či více členských firem Ernst & Young Global Limited, z nichž každá je samostatnou právnickou osobou. Ernst & Young Global Limited je britská společnost s ručením omezeným garancí, která neposkytuje služby klientům. Informace o tom, jak EY shromažďuje a používá osobní údaje, a o právech fyzických osob stanovených právními předpisy o ochraně osobních údajů jsou k dispozici na ey.com/privacy. Členské firmy EY neposkytují právní služby v zemích, kde to zákon neumožňuje. Podrobnější informace o naší organizaci najdete na našich webových stránkách ey.com.

© 2023 Ernst & Young, s.r.o. | EY Law advokátní kancelář, s.r.o.
Všechna práva vyhrazena.

ED None

Tento materiál má pouze všeobecný informační charakter, na který není možné spoléhat se jako na poskytnutí účetního, daňového ani jiného odborného poradenství. V případě potřeby se prosím obraťte na svého konkrétního poradce.

ey.com

Víte, že?

- ▶ Vláda vydala aktualizované programové prohlášení? [🔗](#)
- ▶ NSS vydal zajímavé rozhodnutí k prekluzi lhůty pro stanovení daně? [🔗](#)
- ▶ Ministerstvo financí v návaznosti na dotazy veřejnosti potvrzuje záměr prodloužit i pro rok 2023 možnost daňově uplatnit pomoc Ukrajině? [🔗](#)
- ▶ V průběhu února 2023 schválila Rada EU revidovaný unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti? [🔗](#)

