

Daňové zprávy

prosinec 2019

Úvodník

Tradičně optimistický úvodník

Str. 02



Mezinárodní zdanění

Telegraficky k multilaterálnímu instrumentu

Str. 03



Zdanění zaměstnanců

Na co nezapomenout před koncem roku

Str. 04



10 (témat) pro 10 (oblastí)

Odpisy majetku

Str. 06



Judikátové okénko

Může být živnostník trestně odpovědný za zkrácení daně, když daňovou agendu svěřil jiné osobě?

Str. 09



Judikátové okénko

Usnesení Ústavního soudu týkající se výkladu účinné lýtosti u trestného činu krácení daně

Str. 11



Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud na téma doměření srážkové daně u sublicence

Str. 13



Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud k otázce aplikace zneužití práva

Str. 15



Legal Update

Aktuality v legislativě a nově publikovaná judikatura

Str. 18



Úvodník

Tradičně optimistický úvodník



Jan Čapek

jan.capek@cz.ey.com
+420 225 335 625

Poslední úvodník roku tradičně musí být ve vánočním duchu - hřejivý a optimistický. Začneme proto konstatováním, že v roce 2020 nás v daních čekají jenom dobré věci.

Od ledna 2020 zákonodárce zatočí s tzv. hybridními nesoulady. S trochou zjednodušení lze konstatovat, že daňová uznatelnost některých nákladů bude podmíněna zdaněním odpovídajícího výnosu u jeho zahraničního příjemce. Daňový poplatník sice ve většině případů neví, jak výnosy daní protistrana, to však do optimistického úvodníku nebudeme zatahovat.

Od stejného data budou zdanění podléhat některé přeshraniční převody majetku (například pokud český daňový poplatník přesune své sídlo do jiného státu).

Pro poplatníky uplatňující kalendářní rok bude novinkou i omezení daňové uznatelnosti úroků (tzv. EBITDA test) a zvyšování základu daně o některé výnosy ovládaných zahraničních společností. Pravidla jsou v obou případech, slušně řečeno, komplexní.

První máj zřejmě oslavíme romanticky točeným pivem ve snížené sazbě. Hořký mok má snad zmírnit hořkost spojenou s rozšířením EET na další ekonomické činnosti. Neutralita DPH narušena nebude, protože mladší spotřebitelé, kteří pivo nemohou, nově dostanou ve snížené sazbě například omalovánky.

Letní prázdniny budou ve znamení oznamování přeshraničních transakcí, které příslušná evropská směrnice definuje jako podezřelé. Oznámit je nutno do konce prázdnin. Pěkně všechny struktury, jejichž implementace začala po 25. červnu 2018.

Neoznamuje se pro legraci. Oznamuje se, aby se mohlo kontrolovat. To ostatně platí i pro povinná hlášení o platbách do zahraničí, která se podávají již v průběhu letošního roku. Příští rok se daňová správa na nejzajímavější hlášení zcela jistě podívá. Vytřídit elektronicky podávaná hlášení není nic složitějšího (malé ostrovy a velké částky mají přednost).

Oznamuje se lokálně, oznamuje se globálně. Česká daňová správa dostane stovky tabulek hezky přehledně shrnujících, ve kterých jurisdikcích vykazují zisky mezinárodní skupiny operující v České republice. Negativní korelace mezi reálnou ekonomickou činností a základem daně vzbudí pozornost.

Ve druhé polovině roku se zřejmě dočkáme zcela nové digitální daně.

Koncem roku očekáváme přijetí novely daňového řádu. Kromě další elektronizace daňové správy se uvažuje o zjednodušení kontrolních postupů (tedy zjednodušení pro správce daně) a snížení úroků (placených správcem daně).

Příští Štědrý den si velmi pravděpodobně užijete s kaprem, který bude mít od roku 2020 trvalou výjimku z evidence tržeb.

Již dnes Vám ale přejeme krásné Vánoce 2019 a mnoho optimismu do roku 2020!

Již dnes Vám ale přejeme krásné Vánoce 2019 a mnoho optimismu do roku 2020!

Mezinárodní zdanění

Telegraficky k multilaterálnímu instrumentu



Vladimír Sopkuliak

vladimir.sopkuliak@cz.ey.com
+420 225 335 451

- ▶ Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám („MLI“) byla podepsána v červnu 2017.¹
- ▶ MLI je nástroj, jehož prostřednictvím může dojít ke změně mnoha smluv o zamezení dvojího zdanění (v tuto chvíli je pokryto 52 smluv uzavřených ČR).
- ▶ MLI byl předložen parlamentu k souhlasu s ratifikací (sněmovní tisk 264)² - schváleno 28. listopadu 2019 (ještě musí podepsat prezident).
- ▶ ČR implementuje jen nutné minimum - tzv. minimální standard - preambule o účelu smlouvy, pravidlo proti zneužití (PPT) a úprava procedury řešení případů dohodou (MAP).
- ▶ Okamžik účinnosti ve vztahu k té které smlouvě je obecně odvozen (s určitým posunem) od ratifikace oběma MLI signatáři.
- ▶ Změny vyplývající z MLI se obecně uplatní tehdy, pokud i druhý smluvní stát podřadí danou smlouvu pod režim MLI a oba státy souhlasí s aplikací daného ustanovení.
- ▶ Údaje o stavu ratifikace a dopadu MLI na jednotlivé smlouvy poskytuje seznam signatářů³ a tzv. MLI Matching Database⁴ (dostupné na

webu OECD). OECD v této souvislosti vydala návod k vydání tzv. syntetizovaných textů zohledňujících dopad MLI.⁵ Ministerstvo financí syntetizované texty prý vydávat neplánuje, ale údajně vydá sdělení o účinnosti.

Případné dotazy adresujte autorovi článku nebo se obraťte na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

MLI byl předložen parlamentu k souhlasu s ratifikací - schváleno 28. listopadu 2019 (ještě musí podepsat prezident).

¹ <http://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>

² <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&t=264>

³ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

⁴ <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

⁵ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-guidance-for-the-development-of-synthesised-texts.pdf>

Zdanění zaměstnanců

Na co nezapomenout před koncem roku



Ondřej Polívka

ondrej.polivka@cz.ey.com
+420 225 335 595

Chtěli bychom upozornit na tři významné změny v oblasti zdanění zaměstnanců, které nastaly během roku 2019.

Zdanění daňových nerezidentů

V posledních několika letech pozorujeme významné zpřísnění přístupu českých finančních úřadů ke zdaňování českých daňových nerezidentů. V minulosti finanční úřady nijak nerozporovaly, pokud byly u daňového nerezidenta odváděny zálohy na daň ze všech zúčtovaných příjmů a poplatníci následně v rámci daňového přiznání přepočítali své příjmy podléhající zdanění v Česku a vykázali přeplatek na dani. Finanční úřady jeho vrácení bez větších problémů akceptovaly.

V případě zaměstnance, který je prokazatelně považován za českého daňového nerezidenta, má však zaměstnavatel dle české Finanční správy odvádět měsíční zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti pouze z příjmů, které jsou předmětem daně v ČR (tedy obecně z příjmů za práci fyzicky vykonávanou na území ČR) a nárok na vrácení přeplatku nevzniká. Pokud zaměstnavatel není schopen alokaci příjmů provést na měsíční bázi, je dle názoru Finanční správy povinen tak učinit prostřednictvím opravy mzdové agendy nejpozději do termínu pro podání Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za příslušný rok, tj. obvykle do 20. března.



Kristýna Kankrlíková

kristyna.kankrlikova@cz.ey.com
+420 225 335 389

Pokud zaměstnavatel i nadále odvádí zálohy na daň u daňových nerezidentů i z příjmů vyplácených za práci vykonávanou mimo Česko, může být pro zaměstnance velice obtížné provést opravu v daňovém přiznání a získat zpět přeplatek na dani. Finanční úřady v takových situacích zpravidla požadují doložení výkonu práce v zahraničí. K tomu mohou sloužit cestovní příkazy, vyúčtování pracovních cest, letenky atd., které zaměstnanec obvykle nemá k dispozici. Zaměstnanec může rovněž podat stížnost na postup plátce daně a vyžadovat zpětnou opravu odvodu zálohy na daň.

Výpočet „superhrubé“ mzdy

Od 1. ledna 2019 došlo ke změně ve výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti – tzv. superhrubé mzdy – u zaměstnanců, kteří podléhají pojistnému systému jiného členského státu EU, EHP a ve Švýcarsku. V jejich případě se hrubá mzda navyšuje o aktuální pojistné, které odvedl zaměstnavatel do zahraničního povinného sociálního systému, a nikoliv o hypotetickou částku, kterou by platil zaměstnavatel, pokud by se zaměstnanec účastnil českého systému pojištění. Účast v zahraničním pojistném systému se dokládá platně vystaveným formulářem A1.

V praxi bývá získání informací o zaplaceném zahraničním pojistném zaměstnavatele velmi obtížné. Důvodem může být jiná konstrukce sociálního pojištění a s tím spojené rozdílné chápání, který systém je třeba považovat za povinný.

Tato změna se nevztahuje na zaměstnance pojištěné v systémech sociálního zabezpečení mimo EU, EHP a Švýcarsko, u kterých se hrubá mzda i nadále navyšuje o hypotetické české pojištění.

Navýšení příjmů o „správné“ příspěvky má přímý vliv na výši zaměstnancovy daňové povinnosti.

Snížení pojistného

Další významnou změnu představuje snížení sazby pojistného na nemocenské pojištění o 0,2 procentního bodu v souvislosti se zrušením karenční doby u nemocenského. Zaměstnavatelova část pojistného na sociální zabezpečení tak od 1. července 2019 činí 24,8 % (namísto původních 25 %).

Poskytovatelé mzdových softwarů pravděpodobně včas zaktualizovali své programy, a tak nebudou mít zaměstnavatelé s odvodem správné výše pojistného problémy. Doporučujeme všem zaměstnavatelům prověřit, zda byly výše uvedené změny správně zohledněny v jejich mzdové agendě. Pokud nikoliv, doporučujeme provést opravy co nejdříve.

Pokud budete mít k výše uvedeným tématům jakékoliv otázky, obraťte se prosím na autory článku nebo na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

Chtěli bychom upozornit na tři významné změny v oblasti zdanění zaměstnanců, které nastaly během roku 2019.

10 (témat) pro 10 (oblastí)

Odpisy majetku



Martin Hladký
martin.hladky@cz.ey.com
+420 225 335 645

Pro prosincové (a tedy předvánoční) páté vydání seriálu **10 pro 10** jsme si nadělili naše oblíbené téma, kterým je majetek a jeho odpisování.

Vzhledem k šíři, složitosti a rozmanitosti této oblasti bychom asi jen těžko hledali registr majetku, ve kterém by byly daňové odpisy vyčísleny správně a bez potřeby dalších úprav (v řadě případů bohužel včetně povinnosti podat dodatečná daňová přiznání). Pokud takový bezvadný registr máte právě ve vaší společnosti, gratulujeme vám. Dodáváme snad jen to, že podle některých zlých jazyků jsou jen dva druhy chyb - ty, o kterých se ví, a ty, na které se ještě nepřišlo.

1. Poplatník má možnost odpisy hmotného majetku neuplatnit či je přerušit - tato možnost se často využívá v případě, kdy by společnost měla skončit v daňové ztrátě. Tento postup však nelze využít ve specifických případech, jako jsou časové odpisy forem, odpisy drobného majetku dle § 24/2/v zákona o daních z příjmů („ZDP“) či odpisy technického zhodnocení („TZ“) na nemovitě kulturní památce. Nehmotný majetek se odepisuje vždy bez přerušení. ZDP rovněž omezuje možnost přerušit odpisy u příjemců investičních pobídek.



Ladislava Zamazalová
ladislava.zamazalova@cz.ey.com
+420 225 335 177

2. Pro každý hmotný majetek zvolí poplatník metodu odpisování - odpisuje buď rovnoměrně, nebo zrychleně. Tuto volbu nelze později měnit. U rovnoměrného odpisování jsou stanoveny maximální odpisové sazby, tj. lze uplatnit nižší roční odpis. U zrychleného odpisování nelze uplatnit nižší roční odpis. Metodu zvolit nelze u časových odpisů v případech stanovených zákonem. Nejproblematictější jsou z našeho pohledu časové odpisy forem, zápuštěk a matric, které je nutno odpisovat časově, zatímco nástroje se odpisují standardně. Tyto položky se totiž v registrech často ukrývají pod všeobíhající názvem „Tooling“, aniž je na první pohled zřejmé, zda se jedná o formy, nebo nástroje.

3. Zrychlené odpisy ano, či ne? Mohou být výhodnější u 1. až 3. odpisové skupiny, naopak u 4. až 6. nedávají příliš smysl, protože každé další technické zhodnocení způsobí, že se začne odpisovat od začátku. Naproti tomu u rovnoměrného odpisování může být možné nové technické zhodnocení odepsat najednou v roce uvedení do užívání, pokud bylo provedeno poté, co je podkladový majetek již odepsaný. Zrychlené odpisy jsou také obecně většinou komplikovanější pro výpočet, navíc je složitější opravit chybu - je totiž třeba stanovit odpis vždy ve výši podle ZDP a ze správné zůstatkové ceny, zatímco u rovnoměrných odpisů lze (vyjma příjemců investičních pobídek) uplatnit menší než maximální odpis.

4. S účinností od 1. července 2017 je pro nehmotný majetek stanovena doba odpisování jako minimální. Nové znění zákona se aplikuje na nehmotný majetek, u něhož bylo zahájeno odpisování po tomto datu. Technické zhodnocení nehmotného majetku zvyšuje zůstatkovou cenu podkladového nehmotného majetku. Některé účetní programy však každé TZ evidují na samostatné kartě a počítají jeho odpisy samostatně bez ohledu na uvedené ustanovení, což vede k nesprávným výsledkům.

5. Technické zhodnocení na pronajatém majetku může odepisovat i nájemce, a to na základě písemného souhlasu pronajímatele a za podmínky, že pronajímatel nezvýší o provedené TZ vstupní cenu majetku. TZ na pronajatém majetku zatřídí nájemce do stejné odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý majetek. Metodu odpisování zvolí nájemce nezávisle na metodě odpisování pronajatého majetku. S účinností od 1. července 2017 má tuto možnost i podnájemce, ale pouze u TZ uvedeného do užívání po tomto datu. Odpisování TZ pronajatého majetku patří k relativně problematickým oblastem. Souhlas pronajímatele musí být písemný a udělený před započítáním odpisování. Rovněž skutečnost, že technické zhodnocení patří do stejné odpisové skupiny u nájemce i pronajímatele, může vyvolávat komplikace - například i nově zatříděné TZ na administrativní budově může stále patřit do 5. odpisové skupiny, pokud budova byla uvedena do užívání ve zdaňovacím období započatém nejpozději v roce 2003. Pokud následně dojde třeba k prodeji budovy a ta je nově zatříděna v 6. odpisové skupině, pak by podle názoru daňové správy vyjádřeném v zápisu z jednání koordinačního výboru⁶ měl nájemce TZ přeargumentovat do této odpisové skupiny.

6. Při ukončení nájmu je zůstatková cena TZ odpisovaného nájemcem uznatelná pouze, pokud nájemce zlikviduje TZ, nebo do výše náhrady obdržené od pronajímatele na toto TZ. V praxi většinou z obchodních důvodů není TZ zlikvidované a vede to k daňově velice neefektivní pozici jak na straně nájemce (neuznatelná daňová zůstatková cena), tak na straně pronajímatele (možný nepeněžní příjem z titulu nezlikvidovaného TZ). Navíc nájemci dle výkladu daňové správy vzniká povinnost odvést DPH z hodnoty nezlikvidovaného TZ. V praxi se setkáváme i s dalšími méně obvyklými dohodami, které mohou daňový režim TZ dále zkomplikovat, např. pokud k dokončení TZ dochází ještě před zahájením nájmu, v případě, kdy si nájemce a pronajímatel náklady na TZ na počátku nájmu rozdělí nebo kdy na konci nájmu dochází jen k částečné likvidaci TZ.

7. Poplatník, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zatříděného v 1. až 3. odpisové skupině, může zvýšit odpis v prvním roce odpisování o 10 %. Příjemci investičních pobídek mají povinnost maximalizovat daňové odpisy, proto jsou povinni takto odpis v prvním roce odpisování vždy zvýšit. Pamětníci si možná ještě vzpomenou na reinvestiční odpočet, který v zákoně o daních z příjmů existoval do konce roku 2004 a posledním rokem, ve kterém jste ho ještě mohli zahlédnout, byl rok 2014. Na rozdíl od reinvestičního odpočtu, který představoval daňové zvýhodnění díky možnosti uplatnit 10 % vstupní ceny dvakrát, představuje zvýšený odpis v prvním roce pouze cash-flow výhodu.

⁶ Koordinační výbor č. 45/04.05.05 k 6. odpisové skupině ZDP dostupný na stránkách Finanční správy zde: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/dane-z-prijmu-a-ucetni-ctvi/45-04-05-05-2021>

8. Soubor movitých věcí tvoří takové věci, které jsou na sobě funkčně závislé, tzn. pokud je jedna věc ze souboru znehodnocena, jsou ovlivněny i funkce ostatních věcí. Například deset kancelářských židlí v ceně 5 000 Kč za kus tak netvoří soubor, ale jedná se o drobné majetky odpisované dle § 24/2/v ZDP, na druhou stranu soubor nábytku určený pro jednu zasedací místnost by soubor podle našeho názoru tvořit mohl. Vzhledem k tomu, že v případě souboru má společnost povinnost evidovat jednotlivé majetky, které jsou součástí souboru majetku, je otázkou, zda je výhodné soubory majetku v praxi využívat. Výhodou by použití souboru mohlo být třeba v případě výrobní linky, ve které jsou jednotlivé hmotné majetky zařazeny ve 2. a 3. odpisové skupině a hlavní funkční předmět například ve druhé odpisové skupině. Je však otázkou, zda případná cash-flow výhoda vyváží administrativní komplikace doprovázející existenci souboru a nutnost komplikovaně dopočítávat odpisy například v případě částečného vyřazení.

9. U hmotného majetku nabytého fúzí poplatník pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem, a to ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, při zachování způsobu odpisování. V teorii velice jednoduché ustanovení, v praxi jsme již viděli, že se účetní přecenění promítlo i do daňového registru a poplatník odpisoval z přeceněné hodnoty. Takové riziko hrozí zejména v situacích, kdy dojde k přerušení kontinuity účetního nebo daňového týmu.

10. U některých hmotných majetků si prodávající vyhradí vlastnické právo do doby úplného zaplacení, to znamená poplatník (kupující) do této doby nenabyde vlastnického práva, a daný majetek tak nemůže odpisovat.

Cílem seriálu **10 pro 10** je upozornit na témata, se kterými se často setkáváme a která mohou mít (případně již měla) materiální dopad na daňovou pozici poplatníků. Vzhledem k zaměření a rozsahu článku však vybraných deset bodů nemůže nahradit kompletní přehled všech otázek, které v oblasti odpisů majetku z pohledu daně z příjmů právnických osob společně řešíme.

Pokud budete mít k výše uvedeným tématům jakékoliv otázky, obraťte se prosím na autory článku nebo na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

Nově zařazené technické zhodnocení na administrativní budově může patřit do 5. odpisové skupiny, pokud byla budova uvedena do užívání ve zdaňovacím období započatém nejpozději v roce 2003. Pokud následně dojde k prodeji budovy a ta je nově zařazena v 6. odpisové skupině, pak by nájemce měl technické zhodnocení přearadit do této odpisové skupiny.

Judikátové okénko

Může být živnostník trestně odpovědný za zkrácení daně, když daňovou agendu svěřil jiné osobě?



Radek Matušík

radek.matustik@cz.ey.com
+420 225 335 932

Nejvyšší soud se v usnesení 5 Tdo 1101/2018-38 zabýval otázkou, zda živnostník, který svěřil vedení účetnictví a splnění daňových povinností své matce, může být trestně odpovědný za trestný čin zkrácení daně.

Odpověď na položenou otázku závisí velmi silně na konkrétních skutkových okolnostech každého případu. Při aplikaci níže uvedených závěrů na další případy je nutné pečlivě porovnávat podobnost skutkových okolností.

Skutkový stav

Zkrácení daně spočívalo v podání řádných přiznání k dani z přidané hodnoty, do kterých subjekt nezahrnul pořízení zboží z jiného členského státu EU a současně prodej tohoto zboží v ČR. Příjem z prodeje (ani související náklad na pořízení zboží) nezahrnul ani do přiznání k dani z příjmů fyzických osob a tím ovlivnil také vyměřovací základ pro účely pojistného na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. V tomto jednání byl spatřován zločin krácení daně se způsobenou škodou minimálně 671 367 Kč, za který Okresní soud v Náchodě obviněného (živnostníka) shledal vinným s trestem odnětí svobody v délce trvání 2 roky (s podmíněným odložením se zkušební dobou 3 roky).

Věc se postupně dostala k Nejvyššímu soudu.

Obviněný v dovolání k Nejvyššímu soudu tvrdil, že nebyla naplněna subjektivní stránka trestného činu (tedy zavinění - trestný čin zkrácení daně lze spáchat přímým nebo nepřímým úmyslem, nikoliv nedbalostně).

Obviněný tvrdil, že část svých povinností v souvislosti s živností přenesl na svou matku jako osobu blízkou, která měla určitou zkušenost s vedením účetnictví, měl v ní důvěru a spoléhal na výsledky její činnosti. Z předchozích řízení skutečně vyplynulo, že se obviněný neseznámil s daňovými přiznáními, která podepisoval a současně svou matku zplnomocnil pro jednání se správcem daně. Současně vyplynulo, že v minulosti neměl žádnou negativní zkušenost (daňovou) s její činností.

Závěry Nejvyššího soudu

Nejvyšší soud uvedl, že obviněný rezignací na řádný dohled nad vedením účetnictví a plněním daňových povinností projevils svou lhostejnost k případnému porušení zákonem stanovených daňových povinností.

Lhostejnost se dělí na pravou a nepravou.

Za nepravou lhostejnost se považuje situace, kdy pachatel zaujme kladné stanovisko k oběma možným výsledkům určitého jednání – tedy k možnosti, že dojde nebo že nedojde ke zkrácení daně. Ze strany pachatele se jedná o vědomé projevení lhostejnosti k oběma možnostem následku trestného činu, což je slabý, ale existující volní vztah k potenciálnímu trestněprávnímu následku. Nepravá lhostejnost může vést k závěru, že pachatel měl nepřímý úmysl spáchat trestný čin.

V případě pravé lhostejnosti pachatel nemá vůbec žádný volní vztah ke způsobení trestněprávního následku. Pachatel v případě pravé lhostejnosti není srozuměn s následkem trestného činu zkrácení daně a spoléhá, byť bez přiměřených důvodů, že nedojde ke zkrácení daně. Pravá lhostejnost tak spíše odpovídá vědomé nedbalosti, která v případě krácení daně není trestná.

Nejvyšší soud uzavřel, že v daném případě se s ohledem na skutkový stav jednalo o pravou lhostejnost. Obviněný spoléhal na svou matku, které jako osobě blízké důvěřoval, s níž neměl žádnou předchozí negativní zkušenost, a navíc ihned poté, co se dozvěděl o pochybeních v daňových přiznáních, začal činit nápravná opatření k úhradě dlužných částek.

Nejvyšší soud proto předchozí rozhodnutí okresního a krajského soudu, dle kterých byl obviněný shledán vinným z trestného činu zkrácení daně, zrušil.

Budete-li mít k výše uvedenému jakékoliv dotazy, kontaktujte prosím autora článku či poradenský tým, se kterým spolupracujete.

Nejvyšší soud uzavřel, že v daném případě se s ohledem na skutkový stav jednalo o pravou lhostejnost. Obviněný spoléhal na svou matku, které jako osobě blízké důvěřoval, s níž neměl žádnou předchozí negativní zkušenost, a navíc ihned poté, co se dozvěděl o pochybeních v daňových přiznáních, začal činit nápravná opatření k úhradě dlužných částek.

Judikátové okénko

Usnesení Ústavního soudu týkající se výkladu účinné lítosti u trestného činu krácení daně



Radek Matušík

radek.matustik@cz.ey.com
+420 225 335 932

Ústavní soud publikoval usnesení č.j. I. ÚS 484/18, ve kterém se zabýval možností projevit účinnou lítost ve vztahu k trestnému činu krácení daně.

Obecně k institutu účinné lítosti u daňových trestných činů

Mezi hlavní daňové trestné činy patří (i) zkrácení daně, poplatku a podobné platby⁷ („zkrácení daně“) a (ii) neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby⁸ („neodvedení daně“).

Trestní zákoník stanoví, že u trestného činu krácení daně lze projevit (obecnou) účinnou lítost⁹ tím, že pachatel dobrovolně:

- ▶ zamezí škodlivému následku trestného činu nebo jej napraví nebo
- ▶ učiní oznámení o trestném činu v době, kdy škodlivému následku trestného činu může být ještě zabráněno.

Trestní zákoník dále u trestného činu neodvedení daně přidává zvláštní ustanovení o účinné lítosti,¹⁰ dle kterého k zániku trestní odpovědnosti stačí, aby pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.

Tato speciální účinná lítost u neodvedení daně je tak podstatně benevolentnější a pachateli trestného činu dává nesrovnatelně větší prostor k úvaze, zda účinnou lítost chce projevit.

U odborné veřejnosti se dlouhodobě vedly diskuze, zda by speciální (benevolentnější) forma účinné lítosti nemohla postačovat také u trestného činu zkrácení daně.

Tyto diskuze zřejmě začaly kvůli nálezu Ústavního soudu č.j. IV. ÚS 3093/08 ze dne 28. července 2009. Ústavní soud v tomto nálezu srovnával využití zvláštní účinné lítosti v případě trestného činu neodvedení daně a krácení daně. V odůvodnění rozhodnutí Ústavní soud vyjádřil postoj, že neodvedení daně může být významnějším zásahem do chráněných zájmů státu než krácení daně a ve lhůtách, do kdy lze projevit účinnou lítost, by tedy neměl existovat velký nepoměr. Ústavní soud nicméně v nálezu výslovně a s obecnou platností neuzavřel, že by speciální účinná lítost mohla být zásadně použitelná pro trestný čin krácení daně.

Nejvyšší soud ve své judikatuře (dle našich vědomostí) nikdy neuvedl, že by zvláštní účinnou lítost bylo možné použít v případě trestného činu krácení daně (například v usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 8 Tdo 1452/2009 ze dne 28. dubna 2010 tuto interpretaci spíše vyloučil).

⁷ § 240 trestního zákoníku 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁸ § 241 trestního zákoníku 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁹ § 33 trestního zákoníku 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹⁰ § 242 trestního zákoníku 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Nové usnesení Ústavního soudu č.j. I. ÚS 484/18

Stěžovatel v daném případě uhradil daň na základě dodatečného platebního výměru předtím, než byly zahájeny úkony trestního řízení, a tvrdil, že v takovém případě na něj dopadá účinná lýtost. Odvolací soud i Nejvyšší soud tuto argumentaci odmítly se závěrem, že uhrazení daně po skončení daňové kontroly nelze považovat za dobrovolné, což je jedna z podmínek účinné lýtosti.

Stěžovatel podal ústavní stížnost, ve které se opíral také o výše uvedený nálezn Ústavního soudu. Stěžovatel v ústavní stížnosti uvedl, že by se okamžik účinné lýtosti v jeho případě měl posuzovat dle speciální účinné lýtosti pro trestný čin neodvedení daně.

Stěžovatel dále uvedl, že dle jeho názoru do dnešního dne nebyla dostatečně vyřešena otázka, do jakého okamžiku je možné uplatnit účinnou lýtost u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Ústavní soud námitky stěžovatele odmítl a v usnesení č.j. I. ÚS 484/18 potvrdil, že sice přiznává trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jistou podobnost s trestným činem neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. To ale neznamená, že by se na něj měla v plném rozsahu vztahovat účinná lýtost stanovená výslovně pouze pro druhý z uvedených trestných činů.

Současně Ústavní soud uvedl, že v souladu s judikaturou Nejvyššího soudu by účinná lýtost mohla být akceptována, pokud by k ní došlo ještě před ukončením kontroly správce daně, a nikoliv až poté (pozn. autora – ačkoliv i zde může existovat výjimka, viz rozhodnutí Nejvyššího soudu 5 Tdo 1024/2015, kde se uvádí, že za určitých okolností nemusí být dobrovolnost vyloučena, ani pokud je plněno až na základě zjištění daňové kontroly, např. v případě nejednoznačného znění právních předpisů nebo nejednotného přístupu finančních orgánů).

Budete-li mít k výše uvedenému jakékoli dotazy, kontaktujte prosím autory článku či poradenský tým, se kterým spolupracujete.

Ústavní soud v novém usnesení potvrdil, že zvláštní účinnou lýtost nelze použít v případě trestného činu zkrácení daně. Hranice, do kdy může pachatel trestného činu zkrácení daně dobrovolně projevit účinnou lýtost, tak závisí na okolnostech jednotlivých případů, nejzazším okamžikem je však zpravidla ukončení daňové kontroly.

Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud na téma doměření srážkové daně u sublicence



Ondřej Janeček

ondrej.janecek@cz.ey.com
+420 225 335 360

V červnových daňových zprávách jsme vás informovali o zvláštním rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích na téma doměření srážkové daně u sublicence.¹¹

Předchozí řízení

- Ruská společnost poskytla licenci české společnosti A (výrobní know-how).
- Česká společnost A přesunula část výroby do české společnosti B a rovněž poskytla sublicenci společnosti B (na předmětné výrobní know-how).
- Česká společnost A byla v insolvenčním řízení a zdá se, že řádně neodváděla srážkovou daň z licenčních poplatků hrazených ruské společnosti.
- Správce daně dovodil, že skutečným vlastníkem licenčních poplatků (placených společností B) byla ruská společnost, a společnost B tak měla povinnost z těchto plateb provádět srážku daně ve výši 10 % dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Ruskem. Správce daně měl za to, že daný příjem pouze protékal přes okamžitého příjemce licenčních poplatků (společnost A) a ta jej teprve poté delegovala osobě, která měla z tohoto příjmu skutečný užitek (ruská společnost) – až tato osoba byla skutečným vlastníkem licenčních poplatků.

- Krajský soud se ztotožnil se závěrem správce daně – společnost A byla dle soudu v podstatě pouze zprostředkovatelem licenčních poplatků, neboť je inkasovala od reálného uživatele know-how (společnosti B) a následně poplatky delegovala skutečnému vlastníkově know-how – ruské společnosti.

- Rozsudek krajského soudu bohužel neposkytuje příliš mnoho detailů k obsahu jednotlivých transakcí, znění smluv apod.

Pohled Nejvyššího správního soudu

- Nyní se k tomuto případu vyjádřil i Nejvyšší správní soud („NSS“)¹² a přiklonil se na stranu daňové správy.
- NSS vydal velmi stručné stanovisko, protože poplatník v kasaci jen „okopíroval“ původní žalobu.
- NSS souhlasil se správcem daně, resp. krajským soudem, že česká společnost A není skutečným vlastníkem, přičemž v rozsudku zmínil následující okolnosti svědčící v neprospěch názoru plátce:
 - Poplatky dle licenční smlouvy a sublicenční smlouvy byly ve stejné výši a společnost B byla tato skutečnost známa;
 - Výrobní areál, původně patřící společnosti A, který převzala společnost B, je dle licenční smlouvy jediným místem, kde může daná výroba probíhat.

¹¹ http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2017/50Af_13_2017_14_20180516151706_prevedeno.pdf

¹² http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2018/014010Afs_1800032S_20191112135138.pdf

- ▶ Dle našich informací by identickou věc měl rovněž řešit jiný senát NSS – uvidíme, zda i v tomto případě bude takto úspěšný.
- ▶ Tento případ je průlomový v tom, že koncept skutečného vlastníka aplikuje na situaci, kdy „zprostředkovatelem“ byla česká – nikoliv zahraniční – společnost.

Budete-li mít k výše uvedenému jakékoliv dotazy, kontaktujte prosím autora článku či poradenský tým, se kterým spolupracujete.

NSS se ztotožnil se závěrem správce daně – společnost A nebyla skutečným vlastníkem licenčních poplatků hrazených společností B, přičemž jedním z hlavních důvodů je dle NSS skutečnost, že poplatky dle licenční smlouvy a sublicenční smlouvy byly ve stejné výši a společností B byla tato skutečnost známa.

Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud k otázce aplikace zneužití práva



Vladimír Sopkuliak
vladimir.sopkuliak@cz.ey.com
+420 225 335 451

V únorových daňových zprávách jsme vás informovali o zajímavém rozsudku Krajského soudu v Brně („KS“) k otázce aplikace zneužití práva v případě osvobozeného prodeje obchodního podílu s následnou výplatou osvobozené dividendy, ze které je hrazen nákup obchodního podílu.¹³

Předchozí řízení

- Společnost A byla založena v květnu 2010, a to na základě přeměny společnosti B odstěpením. Tímto rozdělením přešla ze společnosti B na A vyčleněná část obchodního jmění (finanční prostředky ve výši 210 milionů Kč). Vlastníky akcií společnosti B byly fyzické osoby („původní akcionáři“).
- Na základě smluv o převodu akcií z června 2010 byly veškeré akcie původními akcionáři prodány společnosti C, a to za celkovou úplatu ve výši cca 207 milionů Kč. Tím se jediným akcionářem A stala společnost C. Ta také obratem rozhodla o výplatě dividend, díky které mohlo dojít k úhradě kupní ceny původním akcionářům.¹⁴
- Správce daně výše uvedené posoudil tak, že uskutečněné transakce byly provedeny s cílem vyhnout se daňové povinnosti, která by původními akcionáři vznikla v případě, že by rozhodli o vyplacení dividend společností A. V takovém případě by vyplacený příjem podléhal dani z příjmů dle § 36 zákona o daních z příjmů („ZDP“) bez naplnění podmínek osvobození. V posuzovaném případě bylo uplatněné osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP vyhodnoceno jako zneužití práva (a společnosti A stanovena srážková daň k přímé úhradě).

► KS se ztotožnil s pohledem správce daně – níže uvádíme vybrané zajímavé pasáže z argumentace soudu:

- Samotný sled těchto právních jednání i nesoulad mezi původním požadavkem na úhradu ceny akcií při uzavření smlouvy nebo poskytnutí zajištění na straně jedné a výslednou realizací převodu akcií bez garance zaplacení kupní ceny na straně druhé, nasvědčují tomu, že ze strany A a jejích původních akcionářů došlo k takto krkolomnému spojení dvou operací pouze a jen za účelem čerpání daňové výhody spočívající v tom, že obě tyto operace jsou osvobozeny od daně.
- Předmětem posouzení jsou dvě operace (převod akcií a výplata dividend), přičemž primárně prvá z nich se jeví jako zjevně účelová, provedená s cílem vyplatit peněžitě prostředky A jejím původním akcionářům tak, aby tento příjem nepodléhal zdanění.
- Spojením uvedených operací tak fakticky došlo k rozdělení daňové úspory mezi původní akcionáře a nového vlastníka, přičemž k takové situaci mohlo dojít pouze v důsledku toho, že formálně obě operace naplňovaly předpoklady pro osvobození od daně.
- Jelikož již z tohoto vyhodnocení plyne, že tyto transakce ve spojení představují zneužití práva, není nijak potřebné dále prokazovat, zda A s tímto cílem již vznikla, či nikoliv.
- Spadá-li posuzovaná transakce do obecně vymezeného okruhu zdanitelných plnění a nevztahuje-li se na ni speciální ustanovení o osvobození od daně (a to například i proto, že by uplatnění osvobození představovalo zneužití práva), jde o plnění zdanitelné.

¹³ http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2017/31_Af_29_2017_20190115094138_prevedeno.pdf

¹⁴ Společnost A pak v roce 2012 vstoupila do likvidace.

- Na uvedeném nic nemůže změnit ani to, že správní orgány teoreticky mohly přistoupit ke zdanění příjmu i v rámci jiné části souvisejících transakcí, konkrétně ke zdanění příjmů původních akcionářů plynoucích z prodeje akcií. Výplata dividend i prodej akcií totiž představovaly zneužití práva ve svém souhrnu. Pak lze jako na zneužití práva pohlížet jak na uplatnění nároku na osvobození výplaty dividend od daně, tak na uplatnění nároku na osvobození příjmu z prodeje akcií. Skutečnost, že správce daně přistoupil ke zdanění první z transakcí, však rozhodně nelze považovat za nezákonnou.
- Jakkoliv nelze striktně vzato v případě právnické osoby hovořit o její vůli či vědomosti o určitých skutečnostech, v případě, že mají určité informace fyzické osoby, které tvoří orgány žalobce, nemůže se A od těchto osob distancovat s tím, že ona (jakožto samostatná právnická osoba) takové informace nemá. KS proto nepovažuje za věrohodné tvrzení, že by se A skutečně domnívala, že po uskutečnění prodeji akcií původní akcionáři odvedou daň z příjmů.

Pohled Nejvyššího správního soudu

- Nyní se k tomuto případu vyjádřil i NSS¹⁵ a přiklonil se na stranu daňové správy a KS – níže uvádíme vybrané zajímavé pasáže z argumentace NSS:
- Ohledně osvobození dividend mezi dceřinými a mateřskými společnostmi dle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP NSS mimo jiné uvádí, že:
 - vlastnictví podílu v dceřiné společnosti by mělo mít skutečný obsah v rovině standardních ekonomických vztahů mezi dceřinými a mateřskými společnostmi; mělo by být motivováno primárně ekonomicky, a nikoli daňově;
 - jestliže zákonodárce stanovil časový test v délce 12 měsíců, je zřejmé, že tím chtěl zajistit, aby nedocházelo k účelovým

převodům podílů v obchodních společnostech, ale aby bylo vlastnictví podílu stabilnější a ekonomicky odůvodněné právě vzájemnými ekonomickými vztahy (ekonomickou spoluprací) mezi dceřinými a mateřskými společnostmi, nikoli např. jen spekulativními účely či daňovou úlevou;

- v případě, že převod podílu ve společnosti, spojený s následnou výplatou podílu na zisku, nemá žádné (nebo jen okrajové) ekonomické opodstatnění a zjevně směřuje k získání daňové výhody (vyhnutí se dani z příjmu z dividend), nemůže taková operace předestřenému účelu konvenovat – naopak odporuje účelu, pro který bylo daně osvobození zavedeno.
- K tomu, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem a výsledkem zneužívajícího jednání, stačí, pokud jde o cíl a výsledek hlavní, zjevně převažující. Jinými slovy, bylo-li hlavním cílem i výsledkem jednání všech zúčastněných osob získání daňového zvýhodnění, čemuž všechny okolnosti případu dle NSS nasvědčují, je v zásadě nepodstatné, jestli společnost A případně později (po převodu akcií) začala reálně vykonávat i určitou okrajovou ekonomickou činnost. Na závěru o zneužití práva by sama o sobě nezměnila nic ani skutečnost, že společnost A skutečně původně vznikla za účelem financování developerského projektu.

¹⁵ http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2018/0376_6Afs_1800046S_20191114123240.pdf

- Předmětná transakce sice byla zisková, nicméně šlo pouze o důsledek skutečnosti, že původní akcionáři prodali akcie za částku nižší, než byla výše peněžních prostředků, kterými prodávaná společnost disponovala. Tento zisk lze proto dle NSS vzhledem k okolnostem případu daleko spíše označit za jakousi „provizi“ spojenou s vytvořením účelové konstrukce vedoucí k vyhnutí se dani z dividend.
- Dle NSS je zřejmé, že advokátní úschova neposkytovala skutečnou záruku, pokud jde o dispozice kupujícího s majetkem prodávané společnosti. Jinak řečeno, v případě neuhrazení kupní ceny by sice akcionáři dostali zpět akcie, peněžní prostředky by však mohly být dávno převedeny jinam.
- Podstatou aplikace institutu zákazu zneužití práva je dle NSS snaha o to, aby byl nastolen takový stav, jako by ke zneužití práva nedošlo; jeho výsledkem by tedy mělo být odčerpání neoprávněné získané výhody. Konkrétní způsob tohoto odčerpání či „restituce“ je však v rukou správce daně a odvíjí se od okolností daného případu. KS přitom správně akcentoval, že v případě srážkové daně je daň standardně předepsána plátcí daně. Smyslem srážkové daně je totiž právě skutečnost, že majetková odpovědnost za řádné sražení a odvedení daně primárně stíhá plátce daně, a nikoli poplatníka.
- Jestliže správní orgány a KS dospěly k závěru, že v důsledku zneužití práva nebyly splněny materiální podmínky pro uplatnění osvobození od daně, logickým důsledkem tohoto závěru je, že společnost A byla jako plátce daně povinna v rámci vyplácení dividend srazit a odvést 15% daň za poplatníka této daně – příjemce dividend.

- Dle NSS na odpovědnosti plátce daně jeho nevědomost o pozadí věci nic nemění. Vedle toho považuje NSS za nepřítapné tvrzení, že společnost A o zneužití práva při vyplácení dividend nevěděla. Nelze totiž přistoupit na premisu, že společnost A je jakousi nezávislou entitou, s níž nelze spojovat jednání osob, které tvoří její nejvyšší orgán, a určují tak její fungování. Za situace, kdy i NSS dospěl k závěru, že původní akcionáři společnosti A a společnost C, jako její nový akcionář, provedli jednotlivé operace za účelem vyhnutí se odvedení daně z příjmu, nelze dost dobře tvrdit, že společnosti A se tyto transakce nedotýkají.

Budete-li mít k výše uvedenému jakékoliv dotazy, kontaktujte prosím autora článku či poradenský tým, se kterým spolupracujete.

Za situace, kdy i NSS dospěl k závěru, že původní akcionáři společnosti A a společnost C, jako její nový akcionář, provedli jednotlivé operace za účelem vyhnutí se odvedení daně z příjmu, nelze dost dobře tvrdit, že společnosti A se tyto transakce nedotýkají.

Legal Update

Weinhold Legal



Aktuality v legislativě

- Definice rodinného podniku a program podpory rodinných podniků

Nově publikovaná judikatura

- Schválení překročení zástupčího oprávnění členem statutárního orgánu
- Odpovědnost jednatele za škodu způsobenou druhým jednatelem zpronevěřením majetku společnosti

Dokument ke stažení zde

Víte, že?

- Poslanecká sněmovna schválila daňový sazbový balíček v původním znění - tj. odmítla pozměňovací návrhy Senátu.¹⁶
- Americký správce daně (IRS) publikoval výsledky CbCR za 2016?¹⁷

EY | Audit | Daně | Transakce | Poradenství

Informace o EY

EY je předním celosvětovým poskytovatelem odborných poradenských služeb v oblasti auditu, daní, transakčního a podnikového poradenství. Znalost problematiky a kvalita služeb, které poskytujeme, přispívají k posilování důvěry v kapitálové trhy i v ekonomiky celého světa. Výjimečný lidský a odborný potenciál nám umožňuje hrát významnou roli při vytváření lepšího prostředí pro naše zaměstnance, klienty i pro širší společnost.

Název EY zahrnuje celosvětovou organizaci a může zahrnovat jednu či více členských firem Ernst & Young Global Limited, z nichž každá je samostatnou právníckou osobou. Ernst & Young Global Limited, britská společnost s ručením omezeným garancí, služby klientům neposkytuje. Pro podrobnější informace o naší organizaci navštivte prosím naše webové stránky ey.com.

Nepřejete-li si odebírat Daňové zprávy EY, prosím kontaktujte Elišku Rozsivalovou e-mailem na adrese eliska.rozsivalova@cz.ey.com nebo telefonicky na čísle: +420 225 335 261.

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

Kontaktní údaje

Zdanění společností

Jan Čapek +420 731 627 002
Libor Frýzek +420 731 627 004
Ondřej Janeček +420 731 627 019
René Kulínský +420 731 627 006
Lucie Řihová +420 731 627 058

DPH a cla

Jan Čapek +420 731 627 002
René Kulínský +420 731 627 006

Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

EY

Tel: +420 225 335 111
E-mail: ey@cz.ey.com

© 2019 Ernst & Young, 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/cz

¹⁶ https://www.psp.cz/sqw/historie_sqw?o=8&t=509

¹⁷ <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-country-by-country-report>