



Účetnictví



Daně



Právo



Dotace a investiční
pobídky

dReport: Květen 2024

Zalistujte si v pravidelném přehledu daňových, právních a účetních novinek, získajte nové informace z oblasti dotací a investičních pobídek.



Daně



**Dotace a investiční
pobídky**

dReport: Květen 2024

Zalistujte si v pravidelném přehledu novinek z daní, dotací a investičních pobídek.



Ministerstvo financí zveřejnilo doprovodný zákon k zákonu o účetnictví

Dne 31. května 2024 zveřejnilo Ministerstvo financí ČR návrh doprovodného zákona k nově připravovanému zákonu o účetnictví. Doprovodný zákon je nyní ve vnějším připomínkovém řízení, které bude trvat 20 pracovních dní, tedy zhruba do konce června.

Vzhledem k tomu, že [předkládaný materiál](#) souvisí s návrhem zákona o účetnictví, který již byl předložen vládě a projednán Legislativní radou vlády, plánuje Ministerstvo financí na svých [internetových stránkách](#) zveřejnit aktuální verze návrhu zákona o účetnictví a teze prováděcích předpisů k němu, tak aby bylo možné posoudit kontext navrhovaných změn.

K návrhu ještě trochu statistiky:

- Zákon má 131 částí, mění se tedy více než 120 zákonů.
- Zákon o daních z příjmů má 314 novelizačních bodů.
- Text novelizačních bodů má 229 stran a související důvodová zpráva pak čítá stran 379.

Na závěr podotýkáme, že nabytí účinnosti návrhu zákona je navrhováno stále na 1. ledna 2025.

Marie Velflová
mvelflova@deloittece.com



Novela přináší změny v odvodu pojistného u ESOP či v režimu DPP

Dne 30. dubna 2024 postoupila Poslanecká sněmovna Senátu sněmovní tisk č. 570, který obsahuje také očekávané změny zákonů upravujících odvod pojistného v případě nepeněžních příjmů zaměstnanců souvisejících s nabytím akcií/podílů na obchodní korporaci v rámci zaměstnaneckých akciových plánů (ESOP). Dále přináší dodatečné úpravy režimu dohod o provedení práce a další zajímavé změny zákona o daních z příjmů (ZDP). Projednávání tisku bylo zařazeno na pořad 24. schůze Senátu (od 29. 5. 2024) a očekává se, že novela vejde v platnost 1. 7. 2024.

ESOP a pojistné

Jak jsme vás již dříve informovali, novelizací ZDP účinné od 1. 1. 2024 byl zaveden režim odložení zdanění nepeněžních příjmů z nabytí podílů na obchodní korporaci zaměstnanci za zvýhodněnou cenu do prvního z okamžiků definovaných v zákoně (např. prodej podílů, odchod zaměstnance ze společnosti či uplynutí 10 let od nabytí podílů). Nedošlo však zároveň k novelizaci předpisů upravujících vyměřovací základy pro odvody pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Právě projednávaná novela, která by měla být platná od 1. 7. 2024, by měla tyto okamžiky opět sjednotit, a pokud bylo odloženo zdanění příslušných příjmů, bude odložen také okamžik, ke kterému má dojít k odvodu povinného pojistného. Pokud došlo ke snížení zdanitelného příjmu v případě poklesu hodnoty příslušných podílů mezi okamžikem jejich nabytí a okamžikem odloženého zdanění v souladu se ZDP, může být povinné pojistné také odvedeno z této snížené výše příjmů.

Aktuální znění novely však bohužel neobsahuje žádné přechodné ustanovení, které by zajistilo zpětnou účinnost těchto změn od 1. 1. 2024, a tudíž by do okamžiku, kdy tato novela nabude účinnosti, mělo být v případě těchto příjmů odváděno povinné pojistné.

Zároveň bychom vás chtěli upozornit, že jsme zaznamenali přípravy dalších návrhů novelizací, které by mohly v budoucnu upravit režim zdanění příjmů z ESOP. Ty však zatím v legislativním procesu nejsou. Jeden z návrhů, představený Pirátskou stranou, by mohl umožnit změnu režimu zdanění části příjmů z ESOP ze zaměstnaneckých příjmů na ostatní příjmy (bez pojistného, ale bez možnosti osvobození). Další z návrhů by z aktuálně platného režimu udělal volitelný režim. Problematiku budeme dále sledovat a jakmile se nějaký z návrhů objeví v legislativním procesu, budeme vás dále informovat.

Dodatečné úpravy režimu dohod o provedení práce

Od 1. 7. 2024 budou muset všichni zaměstnavatelé hlásit všechny dohody o provedení práce, na jejichž základě zaměstnávají své pracovníky (bez ohledu na výši jejich příjmů), ČSSZ prostřednictvím předepsaného souhrnného formuláře.

Další změny režimu DPP pak budou platné až od 1. 1. 2025. Zejména se jedná o zavedení režimu tzv. oznámené dohody, u které se u příjmů obdržených na základě této DPP bude povinné pojistné odvádět pouze pokud měsíční příjem dosáhne alespoň 25 % průměrné mzdy. Příjem z DPP u ostatních zaměstnavatelů bude podléhat odvodu pojistného, pokud měsíční příjem dosáhnout alespoň 4 000 Kč. Zároveň bude sjednocen limit pro odvod srážkové daně s limity pro odvod pojistného.

Další zajímavé změny zákona o daních z příjmů

Zatímco v minulosti měla být zaměstnancům v případě nepeněžního benefitu využít školky dodaněna cena obvyklá, na základě výše zmíněné novely by se nově zdaňovala cena obvyklá pro státní školku (aktuální měsíční částka do 1512 Kč), a to nejen v případě poskytnutí benefitu v rámci firemní školky, ale také v případě ostatních školek. Tato změna by měla mít zpětnou účinnost od 1. 1. 2024.

Obědy pro bývalé zaměstnance ve starobním nebo invalidním důchodu by měly být na základě této novely osvobozeny od daně z příjmů do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, tj. 116,20 Kč pro rok 2024. Přičemž tato změna by měla být také retroaktivní od 1. 1. 2024.

V případě osvobození příjmů z prodeje nemovitosti podmíněného použitím získaných prostředků na obstarání bytové potřeby dochází ke zmírnění podmínek a nově bude opět možné osvobození aplikovat i v případě, že nedošlo ke včasnému oznámení finančnímu úřadu, pokud jsou ostatní podmínky splněny. Také tato novelizace bude zpětně účinná od 1. 1. 2024

[Sněmovní tisk č. 570](#) je k dispozici na webových stránkách Poslanecké sněmovny.

Vladan Čirka
vcirka@deloittece.com

Jan Starý
jstary@deloittece.com



NSS: cenu dohodnutou mezi stranami nemůže správce daně zpochybňovat, není-li nepřiměřená

Nejvyšší správní soud rozhodoval v případě, ve kterém posuzoval daňovou uznatelnost nákladů na vnitroskupinové služby stanovené paušální částkou. Správce daně uplatnění paušálních režijních nákladů zpochybnil, jelikož poplatník nedoložil podkladovou kalkulaci skutečných nákladů zahraničního poskytovatele služeb. K jakému závěru NSS dospěl a jaké jsou oprávněné požadavky správce daně pro účely prokazování daňové uznatelnosti vnitroskupinových služeb?

Daňoví poplatníci se často ocitají v situaci, kdy jim správce daně vytyčuje nesplnitelné požadavky na prokázání obsahové náplně (rozsahu) přijatých vnitroskupinových služeb. V mnohých případech správce daně dovozuje neprokázání rozsahu přijatých služeb vedoucí k nesplnění testu obecné daňové uznatelnosti skrze nedostatečné doložení dat vstupujících do kalkulace fakturované částky. Typickým příkladem jsou situace, kdy společnost ze skupiny poskytuje dalším společnostem různé podpůrné služby, na jejichž poskytnutí vynakládá náklady. Plně v souladu s relevantními českými i mezinárodními předpisy v oblasti převodních cen společnost své náklady (navyšené o ziskovou přírážku) vhodným alokačním klíčem fakturuje jednotlivým příjemcům.

Správce daně pro účely prokázání rozsahu přijatých vnitroskupinových služeb často od poplatníků požaduje detailní rozpad způsobu kalkulace fakturované částky, zahrnující například přehled mzdových nákladů zaměstnanců poskytovatele služeb, prokázání, který konkrétní zaměstnanec uskutečňoval konkrétní dílčí fakturované činnosti, a množství dalších podkladů typicky dostupných na straně jiného (často zahraničního) poplatníka. Při nedoložení požadovaného detailu kalkulace správce daně nezřídka dojde k závěru, že poplatník přijetí služeb neprokázal. Často se stává, že správce daně nerozporuje, že velká část deklarovaných služeb nezpochybnitelně poskytnuta byla, avšak jelikož poplatník neprokázal detailní kalkulaci výše fakturované částky, je celková výše nákladu posouzena jako daňově neuznatelný náklad.

Správce daně tímto spojuje dva koncepty: prokázání rozsahu přijaté služby pro účely posouzení obecné daňové uznatelnosti a prokázání „správnosti“ výše účtovaného nákladu mezi spojenými osobami. V takovém postupu správce daně spatřuje posuzování striktně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů („ZDP“), o posuzování dle pravidel převodních cen (§ 23 odst. 7 ZDP) se dle správce jednat nemůže, dokud není posouzena obecná uznatelnost. S takovým pohledem by se obecně jistě dalo souhlasit, avšak zpochybnění obecné uznatelnosti prostřednictvím zpochybnění kalkulace výše nákladu se pak stává jakousi zacyklenou úvahou – správce daně rozporuje

obecnou uznatelnost, protože poplatník neprokáže výši, ale k výši správce daně nepřihlíží, protože poplatník neprokázal obecnou uznatelnost. A právě řešení takové zacyklené úvahy přináší nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu („NSS“) č. j. 2 Afs 27/2023-41.

Řešená situace

Zahraniční servisní společnost poskytovala podpůrné služby (v oblasti účetnictví, administrativy a správy nemovitostí) české nemovitostní společnosti. Česká společnost byla správcem daně vyzvána k prokázání oprávněnosti uplatnění režijních nákladů účtovaných v souvislosti s přijatými podpůrnými službami, kalkulovanými paušální částkou ve výši 75 % z objemu mzdových nákladů pracovníků poskytujících podpůrné služby. Přijetí samotných podpůrných služeb správce daně nerozporoval.

Správce daně namítal, že kalkulovaná paušální částka neodpovídá reálným (skutečným) režijním nákladům poskytovatele, a jelikož poplatník neprokázal způsob její kalkulace (a navázání na skutečně vynakládané náklady servisní společnosti), režijní náklady stanovené paušální částkou neuznal jako daňově účinný náklad v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Jelikož poplatník dle správce daně neprokázal obecnou daňovou uznatelnost (protože neprokázal způsob kalkulace), princip tržního odstupu a pravidla pro stanovení převodních cen dle § 23 odst. 7 ZDP nebylo dle správce daně vůbec relevantní posuzovat.

Městský soud závěry správce daně potvrdil, NSS však jeho rozhodnutí zrušil.

Rozhodnutí NSS

Dle NSS není sporu o tom, že deklarované náklady poplatník skutečně vynaložil a že od servisní společnosti deklarované služby skutečně přijal. Dle NSS správce daně reálně nezpochybnil ani rozsah přijatých služeb, neboť část ceny připadající na mzdové náklady servisní společnosti považoval za daňově účinné v plné výši, zatímco režijní přírážku z daňově účinných nákladů zcela vyloučil z důvodu neprokázání její kalkulace v návaznosti na skutečné režijní náklady.

Pro posouzení věci je dle NSS podstatné, že správce daně ani žalovaný netvrdili, že služba ve skutečnosti nebyla poskytnuta. S pomocí § 24 odst. 1 ZDP ale správce daně fakticky moderoval výši, do které lze odměnu zaplacenou poplatníkem servisní společnosti uznat jako daňově účinný náklad, a to z toho důvodu, že část této odměny byla stanovena paušálem (odhadem), a v této výši se dle správce daně nejedná o náklad sloužící k dosažení zdanitelných příjmů, protože poplatník neprokázal podkladovou kalkulaci skutečných nákladů.



NSS v této souvislosti připomíná, že účastníci obchodních vztahů jsou svobodní v tom, jakým způsobem si výši odměny sjednají. Způsob stanovení režijní přírážky zároveň sám o sobě nevypovídá o tom, zda poskytnutá služba objektivně (či alespoň dle rozumného očekávání poplatníka) mohla sloužit k dosažení zdanitelných příjmů, není-li výsledná výše ceny za službu „zjevně nepřiměřená“.

Názor správce daně a městského soudu o povinnosti poplatníka prokázat způsob kalkulace části sjednané ceny za službu (režijní přírážky) dle NSS nemá oporu v § 24 odst. 1 ZDP. Proto ani pochybnosti správce daně s tím spojené nemohly aktivovat důkazní břemeno na straně poplatníka. Tím nicméně soud neříká, že cena za služby měla být automaticky v plné výši daňově uznatelným nákladem. Vzhledem ke skutkovým okolnostem bylo potřeba přistoupit k aplikaci pravidel převodních cen dle § 23 odst. 7 ZDP, což správce daně neudělal. Jelikož se v daném případě řešil rok 2012 a v mezičase uplynula desetiletá obecná promlčecí lhůta pro stanovení daně, k meritornímu posouzení obvyklé výše režijní přírážky z pohledu převodních cen už nedojde.

Co tedy z rozsudku NSS vyplývá?

Ačkoliv NSS v jiném nedávném případě (9 Afs 42/2023-46, viz odst. [30]) konstatoval, že není na soudech, aby poplatníkům poskytovaly návod, jakým způsobem mají přijetí fakturovaných služeb doložit, rozsudkem popisovaným v tomto článku poměrně jasně sděluje, že dle § 24 odst. 1 ZDP správce daně může testovat pouze (subjektivní) rámcovou přiměřenost nákladu a že jeho samotná výše má být eventuálně (objektivně) posouzena dle § 23 odst. 7 ZDP (tedy pokud se jedná o náklad účtovaný mezi spojenými osobami).

Samotný způsob stanovení (kalkulace) fakturované částky pro posouzení obecné uznatelnosti nákladu dle § 24 odst. 1 nemůže být dle soudu relevantní. Posouzení dle § 24 odst. 1 a § 23 odst. 7 dle NSS nelze spojovat či zaměňovat. „Jedná se o dvě samostatné otázky, přičemž smluvní strany jsou svobodné v tom, jakým způsobem si výši odměny sjednají. Z daňového hlediska její výše podléhá posouzení toliko optikou výše uvedených nástrojů (test obvyklé ceny ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a test tržní přiměřenosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP),“ uvedl soud v dalším svém rozhodnutí (č. j. 7 Afs 54/2022-36), na něž v komentovaném rozsudku odkazuje.

Tudíž pokud se správci daně nezdá výše (a způsob kalkulace) ceny, musí ji v případě spojených osob posuzovat dle § 23 odst. 7 ZDP. Dle § 24 odst. 1 ZDP správce daně v kontextu posuzování výše nákladu testuje „pouze“ jeho zjevnou (ne)přiměřenost. Zásadní rozdíl pak může být především v rozložení důkazního břemene – zatímco splnění podmínek § 24 odst. 1 prokazuje od počátku poplatník, u § 23 odst. 7 ZDP je to naopak správce daně, který musí prokázat rozdíl v ceně obvyklé a poplatník prokazuje teprve případně zjištěný rozdíl.

Tomáš Kubiš
tkubis@deloittece.com



Změny v oblasti daně z neočekávaných zisků: Skutečně nejste jejím poplatníkem?

GFR zveřejnilo dne 3. 5. 2024 na svých webových stránkách aktualizaci stanovisek ČSÚ k zařazení některých činností podle klasifikace CZ-NACE pro účely daně z neočekávaných zisků. Oproti původní informaci, publikované Finanční správou dne 3. 8. 2023, má toto nové stanovisko více zohledňovat konkrétní podmínky výkonu jednotlivých činností, zejména pak ve vazbě na smluvní ujednání a v praxi používané obchodní modely.

[Změnou výkladu zařazení jednotlivých činností](#) však může dojít k tomu, že poplatník daně z příjmů právnických osob, který se dosud domníval, že rozhodnou činnost nevykonává, zjistí, že je povinen daň z neočekávaných zisků platit. Konkrétní změny se týkají především obchodu s pohonnými hmotami:

- **Vydavatelé palivových karet:** Pokud poplatník nakupuje PHM a následně je prodává podnikatelům (tj. profesním uživatelům) s využitím palivových karet, potom se jedná dle ČSÚ o velkoobchod s kapalnými palivy a příbuznými výrobky (v klasifikaci NACE kód 46.71.2) a čistý obrat z této činnosti bude považován za rozhodný příjem pro účely daně z neočekávaných zisků.
- **Čerpací stanice:** Běžný prodej PHM z výdejního stojanu čerpací stanice osobám, které jsou podnikateli, patří dle výkladu ČSÚ (za určitých podmínek) rovněž k činnostem velkoobchodu s kapalnými palivy a příbuznými výrobky (v klasifikaci NACE kód 46.71.2) a čistý obrat z této činnosti je opět považován za rozhodný příjem pro účely daně z neočekávaných zisků.
- **Vlastní neveřejná čerpací stanice:** Také prodej PHM z vlastní neveřejné čerpací stanice (tj. čerpací stanice s vymezeným přístupem cizích subjektů) osobám, které jsou podnikateli (tj. profesní uživatelé), je považován za velkoobchod s kapalnými palivy a příbuznými výrobky (v klasifikaci NACE kód 46.71.2), a je tedy součástí rozhodných příjmů pro účely daně z neočekávaných zisků.

V případě, kdy poplatník na základě výše uvedených změn ve výkladu zařazení konkrétních činností zjistí, že se měl stát poplatníkem daně z neočekávaných zisků, nebude dle informace GFR vystaven žádným sankčním postihům (tj. především za nepodání oznámení o fiktivní dani a za neodvedení záloh). Přiznání k dani z neočekávaných zisků za zdaňovací období roku 2023 je však takový poplatník povinen podat v zákonné lhůtě.

Pro úplnost shrnujeme zjednodušené podmínky, za kterých se poplatník daně z příjmů právnických osob, který není banka, stává **poplatníkem daně z neočekávaných zisků:**

- jestliže za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 dosáhl **sám nebo v úhrnu za všechny členy konsolidované skupiny** rozhodných příjmů ve výši **alespoň 2 mld. Kč**, a to z následujících **rozhodných činností:**
 - těžba a úprava černého uhlí, těžba ropy a zemního plynu;
 - výroba koksárenských a rafinovaných ropných produktů;
 - výroba, přenos a rozvod elektřiny (s určitou výjimkou);
 - výroba plynu, rozvod plyných paliv prostřednictvím sítí;
 - **velkoobchod s kapalnými a plynými palivy a příbuznými výrobky;**
 - potrubní doprava ropou nebo plynem;
- a zároveň v období uplatnění daně z neočekávaných zisků (tedy v kalendářních letech 2023–2025) dosáhne sám rozhodných příjmů z výše uvedených činností ve výši **alespoň 50 mil. Kč v příslušném zdaňovacím období.**

Odlisný režim platí pro **společnosti těžící černé uhlí, ropu a zemní plyn a společnosti, které provozují výrobu koksárenských a rafinovaných ropných produktů.**

Rozhodným příjmem, který představuje základní parametr pro vstup do daně z neočekávaných zisků, se rozumí:

- roční čistý obrat, který plyne z výše uvedených **rozhodných činností;**
- a zároveň se jedná o tuzemský příjem, který je **zdaňovaný na území ČR.**

Do rozhodných příjmů se však **nezahrnují příjmy z vnitroskupinových dodávek elektřiny a plynu** pro vlastní spotřebu (jako materiálový vstup) ostatních členů skupiny.

Pokud jste si na základě výše uvedených informací vyhodnotili, že se vás změna výkladu týká, případně pokud si nejste jistí, neváhejte se na nás obrátit. Vaši situaci s vámi rádi probereme a navrhneme adekvátní postup.

Marie Velflová
mvelflova@deloittece.com



Nejdůležitější změny v oblasti zdaňování investičních fondů

Návrh novely zákona o investičních společnostech a investičních fondech (dále jen „ZISIF“), [sněmovní tisk č. 570](#), jehož součástí je i novela zákona o daních z příjmů, byl schválen Poslaneckou sněmovnou i Senátem a doručen k podpisu prezidentovi. Předpokládána účinnost novely je 1. července 2024. Na jaké změny se připravit?

Ze změn, které byly navrženy v ZISIF, jsou pro zdanění investičních fondů daní z příjmů právnických osob důležité zejména tyto:

- Umožnit investičnímu fondu, který je **komanditní společností na investiční listy** a běžné **akciové společnosti (nově označované jako akciová společnost s fixním základním kapitálem** neboli SICAF), vytvářet podfondy (stávající právní úprava umožňuje **vytvářet podfondy** pouze akciovým společností s proměnným základním kapitálem neboli SICAV).
- Upřesnění pojmu **fondový kapitál** s použitím pojmu „čistá hodnota aktiv“.
- Zpřesnění některých procesních aspektů **likvidace podílového fondu** (povinnost vypracovat zprávu o průběhu likvidace, povinnost vyhotovit účetní závěrku podle zákona o účetnictví, žádost o výmaz ze seznamu ČNB podává administrátor atd.).

V souvislosti s uvedenými změnami ZISIF pak byly **v zákoně o daních z příjmů** navrženy následující úpravy:

- **Rozšíření poplatníků daně z příjmů právnických osob o nové typy podfondů investičních fondů.** Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou kromě dosavadních podfondů akciové společnosti s proměnným základním kapitálem nově i podfond komanditní společnosti na investiční listy a podfond akciové společnosti s fixním základním kapitálem.
- **Podfondy investičních fondů mohou být nově tzv. základním investičním fondem** (s výhodou sazby daně z příjmů ve výši 5 %), protože se jedná o podfond, jehož akcie jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu a zároveň splní další zákonem stanovené podmínky (maximálně 10 % výše podílu poplatníka daně z příjmů právnických osob na základním kapitálu a neprovozování živnostenského podnikání). Touto úpravou se mění postup popsáný v rozsudcích Městského soudu v Praze č. j. [10 Af 10/2023-61](#). Více se k tomuto výkladu můžete dočíst v [našem článku](#).
- Rozšíření podfondů, které mohou být tzv. základním investičním fondem (s výhodou sazby daně ve výši 5 %) z titulu investování 90 % hodnoty svého majetku do zákonem vymezeného okruhu finančního majetku, vedle stávajícího podfondu akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, o podfondy komanditní společnosti na investiční listy a akciové společnosti s fixním základním kapitálem.

- **Testování podmínek pro vztah mateřské a dceřiné společnosti** pro účely osvobození příjmů z podílů na zisku a prodeje podílu samostatně za akciovou společnost a podfondy se nově vztahuje nejen na akciovou společnost s proměnným základním kapitálem a její podfondy, ale i na akciovou společnost s fixním základním kapitálem a její podfondy.
- **Rozšíření definice odpisovatele hmotného majetku** o nové podfondy investičních fondů. V této souvislosti byla upravena definice odpisovatele tak, aby zahrnovala všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob, kteří nejsou právníkou osobou, ale jejichž součástí je hmotný majetek.
- Analogie použití ustanovení zákona o daních z příjmů vztahující se na otevřený podílový fond se zobecňuje tak, aby se použila také na akciovou společnost s fixním základním kapitálem a jejími podfondy. Obdobně bylo rozšířeno pravidlo o použití ustanovení zákona o daních z příjmů vztahující se na komanditní společnost a na komanditní společnost na investiční listy i na její podfondy.

Změny navržené v zákoně o daních z příjmů, které se vztahují výhradně k nově zaváděným podfondům investičních fondů, by se měly použít již ode dne nabytí účinnosti novely, tj. od 1. července 2024. U stávajících podfondů akciové společnosti s proměnným základním kapitálem by mělo být aplikováno standardní pravidlo, podle kterého se pro daňové povinnosti za zdaňovací období započaté přede dnem nabytí účinnosti této novely (tj. do 30. června 2024) použijí ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti novely.

V rámci změn přijatých v ZISIF, jež se týkají **průběhu likvidace podílového fondu**, je jeho obhospodařovateli nově stanovena povinnost vypracovat zprávu o průběhu likvidace, ve které má být popsáno, jakým způsobem naložil s likvidační podstatou. Ke stejnému dni má pak administrátor povinnost vyhotovit účetní závěrku podle zákona o účetnictví. Zprávu o průběhu likvidace bude možné považovat za zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, od kterého se odvíjí lhůta pro podání daňového přiznání dle § 240c odst. 3 daňového řádu.

Závěrem lze shrnout, že kromě aplikace pravidel pro zdaňování podfondů investičních fondů nově i na podfondy komanditní společnosti na investiční listy a podfondy akciové společnosti s fixním kapitálem dochází k rozšíření možností, kdy se podfond může stát základním investičním fondem a uplatňovat tak 5% sazbu daně z příjmů právnických osob.

Catherine Slavíčková
cslavickova@deloittece.com

Jitka Fridrichová
jfridrichova@deloittece.com



Přehled novinek

Plány Evropské komise v oblasti DPH

Změny EU směrnice o DPH, které měly dle původních návrhů dopadnout na evropské plátce již od roku 2025, mohou být až o několik let odloženy. Evropská komise nadále předpokládá, že by mělo být rozšířeno použití jednoho správního místa na další typy B2C dodávek a také na B2B transakce v případech přemístění vlastního zboží, nicméně by k tomu mělo dojít až od roku 2027. V tomtéž roce by se také měly značně rozšířit povinnosti platforem při spolupráci s osobami poskytujícími krátkodobé ubytování či přepravu osob. Dále by se měla změnit pravidla pro určení místa plnění u služby napomáhání prodeje platformami. Další změna v podobě povinné elektronické fakturace (ve vybraných případech) by měla nastat až s velkým odkladem, a to v roce 2030.

Judikatura SDEU

- V rámci rozsudku **C-207/23 Finanzamt X vs. Y KG** vyjasnil Soudní dvůr EU pravidla pro určení základu daně u rozdávaných vlastních výrobků plátce. Na základě názoru soudu lze říct, že by bylo velmi ojedinělé, aby byl základ daně určen ve výši celkových nákladů na výrobu rozdávaného zboží (v takovém případě by měl základ daně zahrnovat jak přímé, tak i nepřímé náklady, bez ohledu na to, zda byly tyto náklady zatíženy DPH na vstupu). Nejčastěji bude potřeba určit základ daně ve výši kupní ceny obdobného zboží. Soudní dvůr EU nevysvětlil, jak takový základ daně v praxi jednoznačně určit.
- Soudní dvůr EU určil v rámci případu **C-241/23 P. sp. z o.o.**, že vklad nemovitosti při navýšení základního kapitálu je plněním za úplatu, která je představována získanými akciemi. Dle názoru soudu se základ daně v principu stanoví ve výši, v jaké je smlouven mezi oběma zúčastněnými stranami. Uvedený názor je naprosto zásadní pro výklad českého zákona o DPH.
- V případě **C-89/23 Companhia União de Crédito Popular** posuzoval Soudní dvůr EU, zda věřitel, který vydraží za účelem uspokojení svého dluhu věcnou zástavu, poskytuje dlužníkovi samostatné plnění. Dle Soudního dvora o takové plnění nejde. Podle našeho názoru toto rozhodnutí není pro praxi v ČR nijak stěžejní.

- Soudní dvůr EU posuzoval v případě **C-68/23 M-GbR** problematiku distribuce poukazů na odběr služby. Soudní dvůr alternativně popsal principy zdanění v případě převodu jednoúčelových poukazů a v případě převodu víceúčelových poukazů. Jeho zjištění nemění nic na běžně známých pravidlech vyplývajících z DPH legislativy, nicméně v závěru své analýzy předestřel soud poněkud kontroverzní pohled na určení základu daně u distribuční služby daných voucherů.
- V případě **C-60/23 Digital Charging Solutions** rozebral generální advokát Soudního dvora EU problematiku dobíjení elektromobilů, pokud je přístup k dobíjecímu zařízení umožněn jednou osobou, zatímco jiná zajišťuje samotné dodávky elektřiny. Ze stanoviska generálního advokáta plyne, že osoba zajišťující přístup k dobíjecímu zařízení by měla být pro účely DPH legislativy chápána jako zprostředkovatel jednající svým jménem, ale na účet jiné osoby. Domníváme se, že analýza generálního advokáta je výrazně kontroverzní, mimo jiné proto, že ve stanovisku přehlédl podstatu smluvních vztahů mezi jednotlivými účastníky.

Tomáš Brandejs
tbrandejs@deloittece.com



E-fakturace posunuta na 2030: Proč byste neměli čekat?

Dne 14. května 2024 byla na úrovni Evropské unie (ECOFIN) diskutována novela směrnice k DPH. Tato novela obsahuje tři hlavní pilíře zaměřené na modernizaci a zjednodušení daňového systému v EU. Prvním pilířem je e-fakturace, druhým pilířem jsou pravidla DPH pro platformy a e-shopy a třetím pilířem je zjednodušení s využitím jednotné registrace k DPH na úrovni EU. Tento článek se blíže zaměřuje na první pilíř – e-fakturaci.

Tento pilíř navrhuje zavedení e-fakturace v rámci dodávek zboží a služeb v celé EU a směřuje k harmonizaci e-reportingu a e-fakturace. Oproti původnímu návrhu došlo k několika důležitým změnám. Termín zavedení e-fakturace byl posunut na **1. července 2030**, což poskytuje firmám (plátcům DPH) více času na přípravu a přechod k elektronické fakturaci. Čas na vystavení faktury byl prodloužen na 10 dní oproti původním dvěma dnům, což umožňuje firmám větší flexibilitu a čas na správné zpracování faktur. Novinkou jsou také tzv. hybridní faktury, které kombinují e-fakturu ve strukturované podobě s PDF formou. Tento formát usnadňuje čitelnost pro lidské oko a zároveň splňuje požadavky na elektronickou fakturaci.

Firmy by však neměly zůstat v klidu, i když byl termín zavedení celoevropské e-fakturace prodloužen o dva roky. Mnoho zemí již totiž pokročilo v digitalizaci fakturace, například Belgie, Polsko, Rumunsko, Německo, Francie a Španělsko. Společnosti by tedy měly zmapovat své transakce a trhy, kde působí, a vytvořit strategii elektronické fakturace. Tato strategie by měla zahrnovat jednoznačnou architekturu řešení e-fakturace, která by měla být úzce propojena s klíčovými procesy firmy, jako jsou Accounts Payable (AP) a Accounts Receivable (AR). Firmy by měly využít potenciál této změny k automatizaci těchto procesů – a díky tomu zvýšit efektivitu a snížit chybovost.

Při výběru vhodného řešení mají firmy několik možností. Mohou integrovat elektronickou fakturaci do svého stávajícího účetního systému, využít lokálních národních řešení nebo implementovat komplexní systém elektronické fakturace na globální úrovni. Každý přístup má své výhody a je třeba zvážit specifické potřeby a možnosti jednotlivých firem.

Společnosti by měly být proaktivní a připravit se na nadcházející změny v oblasti e-fakturace. Správná strategie a včasná implementace mohou přinést mnoho výhod, včetně zvýšení efektivity a automatizace klíčových procesů. Přechod na elektronickou fakturaci není pouze o splnění legislativních požadavků, ale také o využití příležitosti k modernizaci a zlepšení interních procesů.

Pokud aktuálně danou problematiku řešíte, neváhejte kontaktovat náš daňově technologický tým, který vám s přípravou a implementací rád pomůže.

Jaroslav Beneš
jbenes@deloittece.com



Jaké změny přinese novela zákona o spotřebních daních?

Připravovaná novelizace zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a dalších souvisejících zákonů by měla vstoupit v účinnost 1. 1. 2025. Novela je poměrně obsáhlá, proto bychom v tomto článku rádi upozornili na hlavní navrhované oblasti změn.

- Řada změn souvisí s rozšířením **elektronizace v oblasti spotřebních daní**, např. zavedení formulářových podání mimo jiné pro evidence v podniku na výrobu vybraných výrobků nebo podání návrhů na vydání povolení pro účely spotřebních daní.
- Významné jsou pak změny u spotřební daně z piva. Při **posuzování malých nezávislých pivovarů** přináší novela koncepční změnu spočívající v umožnění „sčítání“ výroby malých pivovarů, které jsou právně či hospodářsky propojené.
- Významnou část tvoří také procesní změny. Především změny v oblasti **vrácení daně** plátců (v případě vývozu nebo opětovném uvedení do režimu podmíněného osvobození od daně) a **podávání dodatečného daňového přiznání** na daň nižší nebo zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně jsou příznivé. V reakci na judikaturu správních soudů a skutečnost, že z hlediska potenciálního vzniku daňových úniků jsou některé zkrácené šestiměsíční lhůty v oblasti spotřebních daní již překonané, se navrhuje sjednocení lhůty pro podání daňového přiznání některých plátců daně s úpravou obsaženou v daňovém řádu, která je tříletá.
- Naopak v případě **vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla** nebo **u ostatních benzinů** použitých **pro jiné účely** než prodej, pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí minerálních olejů by však mělo dojít ke zkrácení stávajících lhůt. Nárok na vrácení daně se nově bude uplatňovat v daňovém přiznání ve lhůtě do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl. V případě vratky daně u ostatních benzinů by však mělo dojít k prodloužení zdaňovacího období z měsíčního na kvartální, tak jak je tomu již dnes u institutu vrácení spotřební daně z tzv. zelené nafty. U některých subjektů, jež doposud žádaly o vrácení daně každý měsíc (tj. bez využití možnosti uplatnit nárok na vrácení daně až šest měsíců ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být uplatněn poprvé), může dojít k prodloužení doby, za kterou jim bude vzniklý vratitelný přeplatek navrácen.
- Dále je v oblasti **zajištění daně** navrhováno zrušení možnosti zajistit daň finanční zárukou, nově by mělo být možné využít pouze bankovní záruku. Návrh obsahuje také prodloužení lhůty

ručení v případě zrušení povolení k provozování daňového skladu (při nesplnění podmínek zajištění). Dochází také k upřesnění výpočtu zajištění, u kterého bylo povoleno jeho snížení, a také ke stanovení koeficientu, čímž je zohledněna skutečnost, že průměrná hodnota zajištění jednoho zdaňovacího období je porovnávána se součtem daňové povinnosti a výše daně za tři po sobě jdoucí zdaňovací období, a rovněž skutečnost, že může docházet například ke kvartálními fluktuacím. V oblasti **vymáhání daně** v souvislosti se zajištěním daně bude správci daně umožněno vydat výzvu ručiteli i bez předchozího vymáhání daňového nedoplatku na primárním daňovém subjektu (dlužníkoví).

- Další změny se týkají pravidel pro skladování a prodej surového **tabáku**, rušení omezení doby doprodeje **cigaret** a zahřívávaných tabákových výrobků při změně sazby spotřební daně nebo úpravy postupu při určování cen cigaret pro konečného spotřebitele a řady dalších dílčích oblastí.
- Ohledně **nakládání s odpadními oleji** se navrhuje opatření s cílem snížit administrativní zátěž a zvýšit motivaci k ekologickému nakládání s odpadními oleji. Například uživatelé odpadních olejů osvobozených od daně podle § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních by nemuseli písemně ani žádným jiným způsobem uplatňovat nárok na vydání odpadních olejů osvobozených od daně u plátce nebo jiného uživatele stejně, jako je tomu dnes u konečných spotřebitelů, kteří přijímají vybrané výrobky osvobozené od daně na čerpacích stanicích nebo v jednotkových baleních. V případě povolení k přijímání a užívání odpadních olejů osvobozených od daně nebude nutné prokazovat ekonomickou stabilitu, spolehlivost a bezdlužnost. A v rámci oznamování doprav minerálních olejů osvobozených od daně se navrhuje explicitně stanovit výjimku pro dopravy odpadních olejů.
- Dále se v zákoně o spotřebních daních navrhuje celková revize pravidel pro vrácení daně **osobám požívajícím výsad a imunit** a také revize vrácení daně **ozbrojeným silám cizích států** – spojenců v NATO a v Partnerství pro mír.

Novela již prošla připomínkovým řízením. O dalším vývoji vás budeme informovat.

Petr Mrňák
pmrnak@deloittece.com

Kateřina Devlin
kdevlin@deloittece.com



NSS (opět) k problematice skutečného vlastníka u platby licenčních poplatků

Nejvyšší správní soud (NSS) opět posuzoval problematiku skutečného vlastníka příjmu při platbě licenčních poplatků do zahraničí. Konkrétně se v tomto případě jednalo o platbu za vysílací práva. Danou kauzou se v loňském roce zabýval již Krajský soud v Brně, který rozhodl v souladu se správcem daně. Žalobce se následně obrátil na NSS. K jakému verdiktu soud dospěl?

Shrnutí situace

Česká entita (žalobce) hradila v souvislosti s distribucí televizních programů (vysílací práva) licenční poplatky svým sesterským společnostem do Maďarska a na Slovensko („distributoři“). Ačkoliv distributoři o poplatcích účtovali jako o svých příjmech, tzn. platby nebyly formálně odděleny od ostatních finančních prostředků na účtech, byli smluvně zavázáni hradit licenční poplatky dále, a to výrobcům jednotlivých televizních programů („výrobci“), a to bez jakékoliv ziskové přirážky.

Správci daně proto vznikly pochybnosti, kdo je skutečným vlastníkem vyplácených licenčních poplatků, zda jsou to zahraniční distributoři, nebo samotní výrobci. Posouzení této otázky je klíčové pro určení, jakou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a jakou sazbu srážkové daně na daný případ aplikovat.

Krajský soud potvrdil závěry správce daně a rozhodl, že distributoři nebyli skutečnými vlastníky příjmů z licenčních poplatků, ale fungovali jako „průtokové schránky“, které pouze zprostředkovaly platby mezi plátcem a výrobcí (skutečnými vlastníky příjmu). O případu jsme vás informovali v dřívějším [článku](#).

Pohled NSS

Dle NSS krajský soud předložil vlastní ucelenou argumentaci, proč se v případě distributorů nejedná o skutečné vlastníky příjmu, a správně vyhodnotil distributory jako tzv. okamžité příjemce, a to z následujících důvodů:

(i) Distributoři se nemohli svobodně rozhodnout, jak naloží s přijatými platbami licenčních poplatků a neměli z nich žádný hospodářský prospěch.

(ii) Částky licenčních poplatků sjednané mezi českou entitou (žalobce) a distributory byly ve stejné výši jako následné poplatky hrazené výrobcům. Distributoři tedy v tomto případě nedosahovali žádné ziskové marže.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti se tak NSS ve svém rozhodnutí **6 Afs 56/2023-48 plně ztotožnil s výše uvedenými závěry krajského soudu, že distributoři nebyli skutečnými vlastníky příjmu z licenčních poplatků, ale fungovali pouze jako „průtokové schránky“.**

Zajímavosti k rozsudku

Tento rozsudek se týká roku 2010, kdy ještě nebylo možné uplatnit osvobození od srážkové daně, u soudů nižší instance se řeší i navazující zdaňovací období.

Tato kauza již byla u NSS řešena **dříve, a to z pohledu důkazního břemene plátce** (více k rozhodnutí NSS v našem článku [Kdy přechází důkazní břemeno na správce daně?](#)).

NSS odkazuje na svá **předchozí rozhodnutí v obdobných věcech**, v nichž konstatoval, že skutečným vlastníkem se rozumí subjekt, který příjmy v podobě licenčních poplatků nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může s nimi také libovolně nakládat, ovládat, užívat je a mít z nich skutečné výhody bez toho, aby byl smluvně nebo dle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat.

O těchto rozhodnutích jsme vás informovali v našich článcích [NSS potvrdil závěry v otázce výkladu pojmu skutečný vlastník licenčních poplatků](#) a [Pohled NSS na skutečné vlastnictví u sublicence](#).

V neposlední řadě je v této kauze zmíněn (bohužel jen bez podrobnější argumentace nebo rozpracování) i aspekt zneužití práva, resp. ekonomické ratio situace. Žalobce argumentoval tím, že účelem konceptu skutečného vlastníka je zabránění zneužívání výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění, k čemuž v dané situaci nedošlo. Dle názoru NSS však správce daně ani soudy v nastavení transakcí neidentifikovali prvky zneužití práva, ale právě skutečnost, že nebylo možno stvrdit subjekt, který je skutečným vlastníkem licenčních poplatků.

Vzhledem k tomu, že česká entita nepředložila v rámci řízení žádné podklady pro to, aby se vyhodnotil skutečný příjemce stran jiných subjektů (výrobců), není možné s jistotou skutečného vlastníka příjmu určit. **Za této situace správce daně nemusí dále určovat, prokazovat a potvrzovat, kdo je skutečným vlastníkem, a aplikovat příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.** Je tedy na daňovém subjektu, aby jiného skutečného vlastníka příjmu doložil a prokázal.

Tereza Petrášová
tpetrasova@deloitte.com

Klára Plevková
kplevkova@deloitte.com



Aktuální informace ke smlouvám o zamezení dvojímu zdanění s Ruskem a Běloruskem

Finanční správa zveřejnila Informaci k dopadům přerušení provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Ruskem, v níž představuje metodiku zdanění příjmů poté, co došlo k přerušení provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Ruskou federací. Ministerstvo financí současně informovalo, že rovněž Bělorusko oznámilo přerušení provádění tří článků smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

Finanční správa na svých webových stránkách zveřejnila 30. dubna 2024 [Informaci k dopadům přerušení provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Ruskem](#). Uvedená metodika zjednodušeně říká, že je nutno rozdělit příjmy v roce 2023 na tři kategorie podle období jejich realizace a následně aplikovat příslušný režim.

Dále Ministerstvo financí publikovalo dne 14. května 2024 ve Finančním zpravodaji č. 4 informaci, že (s odkazem na obdrženu diplomatickou nótu) běloruská strana oznámila přerušení provádění článků 10, 11 a 13 (dividendy, úroky, zisky ze zcizení majetku) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026. Uvedené články se nebudou aplikovat ani z české strany, a přestože Běloruská republika v dané souvislosti výslovně nepřerušila provádění článků 23 a 25 smlouvy, má přerušení provádění článků 10, 11 a 13 smlouvy nutně dopad i na možnost provádění článků 23 a 25 (zamezení dvojímu zdanění, řešení případů dohodou) v předmětném období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026 uplatňovat.

Tereza Petrášová
tpetrasova@deloittece.com



Krátce z mezinárodního zdanění

EU: EU odsouhlasila směrnici „FASTER“ o postupech pro osvobození od srážkové daně

Dne 14. května 2024 odsouhlasila Rada EU směrnici FASTER, jejímž cílem je zefektivnit a zajistit postupy pro úlevy na srážkové dani v rámci celé EU. Tato směrnice vyžaduje, aby ji členské státy začlenily do vnitrostátních právních předpisů do konce roku 2028, přičemž k jejímu uplatňování by se mělo přistoupit od 1. ledna 2030. Směrnice FASTER řeší neefektivitu a vysoké náklady v současných procesech úlev na srážkové dani, zvyšuje transparentnost a omezuje daňové podvody. Mezi klíčová opatření se řadí vydávání digitálních potvrzení o daňové rezidenci (eTRC) a stanovení pravidel pro nadměrnou úlevu na srážkové dani z dividend a úroků z veřejně obchodovaných cenných papírů. Směrnice zavádí zrychlené postupy pro vymáhání srážkové daně, které umožňují buď okamžité daňové úlevy, nebo rychlé vrácení daně. Směrnice bude formálně přijata v roce 2025 a Evropská komise bude dohlížet na její jednotné uplatňování.

OECD: OECD zveřejnila konsolidovaný komentář k druhému pilíři

Dne 25. dubna 2024 zveřejnil Inkluzivní rámec OECD/G20 pro řešení BEPS konsolidovaný komentář k pravidlům globálního minimálního zdanění v rámci druhého pilíře. Tento dokument integruje pokyny schválené OECD před prosincem 2023. Komentář popisuje mechanismy, rozsah a metody výpočtu pro druhý pilíř s cílem zajistit minimální efektivní sazbu daně ve výši 15 % pro velké nadnárodní skupiny. Zahrnuje různé aspekty, jako jsou přechodná pravidla, „bezpečné přístavy“ a definice, a zajišťuje tak srozumitelnost pro jurisdikce, které druhý pilíř zavádějí. Očekává se, že komentář bude aktualizován, jakmile OECD vydá nové pokyny.

Velká Británie: Daňové úřady zveřejnily další pokyny k žádostem o příspěvky na zařízení a stroje

Daňová a celní správa Spojeného království, HM Revenue & Customs (HMRC), vydala v rámci svého programu Guidelines for Compliance (GfC) nové pokyny s názvem „*Help to avoid errors in claims for plant and machinery allowances*“ (Pomůcka pro předcházení chybám v žádostech o příspěvky na zařízení a stroje). Tyto pokyny se zabývají běžnými chybami v žádostech o poskytnutí kapitálových příspěvků na zařízení a stroje, které často vyplývají z nesprávných předpokladů. Uvádí doporučené přístupy a zdůrazňují význam vedení přehledných záznamů. Dle HMRC tyto pokyny nemění stávající zákony ani předpisy a měly by být používány spolu se stávajícími pokyny HMRC pro kapitálové příspěvky, nikoli jako samostatný postup pro zajištění souladu s předpisy.

Itálie: Prováděcí pravidla pro správu investic stanovila výjimku z vytváření stálých podniků

Italský ministr hospodářství a financí vydal vyhlášku, která stanovuje pravidla pro režim „osvobození od správy investic“ (IME). Tento režim umožňuje správcům aktiv nebo poradenským společnostem působícím v Itálii v oblasti nerezidentských investičních nástrojů, aby byli považováni za nezávislé agenty, což za určitých podmínek brání vytvoření italské stálé provozovny (PE) pro tyto nástroje. Mezi klíčové požadavky patří odměna za obvyklých podmínek doložená dokumentací o převodních cenách a splnění specifických kritérií nezávislosti. Vyhláška rovněž obsahuje pokyny k převodním cenám, které podrobně popisují vhodné metody pro určení nezávislosti odměn. Tyto pokyny rozdělují služby do kategorií služeb správy investic a souvisejících doplňkových služeb a pro každou z nich specifikují preferované metody stanovení převodních cen.

Švýcarsko: Spolkový nejvyšší soud snížil úroveň dokazování v interkantonním daňovém právu

Rozhodnutí švýcarského Spolkového nejvyššího soudu (9C_591/2023 ze dne 2. dubna 2024) snižuje úroveň dokazování požadovanou v interkantonním daňovém právu. To znamená, že daňové orgány nyní musí prokázat, že daňový nárok je „spíše pravděpodobná než nepravděpodobná“, a nikoli „vysoce pravděpodobná“. Daňoví poplatníci proto čelí vyššímu důkaznímu břemenu, pokud jde o vyvrácení tvrzení daňových orgánů. Toto rozhodnutí vychází z případu, kdy společnost přestěhovala své sídlo ze St. Gallen do Appenzell Ausserrhoden, ale ponechala si v St. Gallen významné provozy. Rozhodnutí umožňuje daňovým orgánům snadněji zpochybnit hlavní daňový domicil daňového poplatníka, což potenciálně zvyšuje nutnost důkladného zdokumentování a prokázání tvrzení ze strany daňových poplatníků.

Belgie:

Rozšíření odpovědnosti za daň z pojistného na domácí subjekty, na které se vztahují zahraniční pojistné smlouvy

Belgický parlament schválil návrh zákona, který umožňuje daňovým orgánům vybírat daň z pojistného (Insurance Premium Tax, IPT) od belgických subjektů krytých zahraničními pojistnými smlouvami. To se týká případů, kdy zahraniční společnost pojišťuje rizika v Belgii pro svou belgickou dceřinou společnost nebo pobočku. Za vykazování a placení IPT nyní namísto zahraniční společnosti odpovídá belgická provozovna. Pokud IPT nebyla zaplacená, budou ji příslušné orgány požadovat od pojištěných klientů. Očekává se, že zákon nabude účinnosti krátce po zveřejnění v úředním věstníku, což přiměje zúčastněné strany v pojišťovacím odvětví k přezkoumání svých postupů a obchodních modelů.



Daňové orgány vydaly první vysvětlení nových pravidel pro ovládané zahraniční společnosti

Belgické daňové orgány vydaly první vysvětlení nových pravidel pro ovládané zahraniční společnosti (CFC). Pokyny se zaměřují na definici CFC a uplatňování požadavku účasti. Daňoví poplatníci musí pravidla dodržovat pro účetní období končící 31. prosince 2023 nebo později. Pokyny objasňují, že nepřímé účasti nejsou zahrnuty, což vede k rozdílům oproti belgickému zákoníku o společnostech a sdruženích (BCCA). Zůstává však několik nezodpovězených otázek týkajících se účetních standardů, postupného uplatňování pravidel CFC a výjimky pro „podstatnou hospodářskou činnost“. Očekává se, že tyto otázky budou řešeny v rámci budoucích správních pokynů.

Parlament přijal nový zákon o druhém pilíři

Belgický parlament schválil nový zákon o druhém pilíři, který zahrnuje pokyny OECD a řeší chyby v původním zákoně. Cílem změn je dosažení souladu se směrnicemi EU a vzorovými pravidly OECD, zajištění minimální 15% daňové sazby a zároveň podpora inovací. Úpravy zahrnují vyjasnění týkající se vykazování podle jednotlivých zemí a úpravy belgického odpočtu příjmů z inovací (IID). Zákon rovněž rozšiřuje definice o obchodovatelné převoditelné daňové kredity (MTTC) a zavádí pravidla „bezpečného přístavu“ pro zjednodušené výpočty a přechodná ustanovení.

Chcete se dozvědět více o důležitých daňových novinkách z celého světa a být v obraze? Pak sledujte naše webové stránky [tax@hand](https://tax@hand.com), kde najdete všechny důležité informace o mezinárodním zdanění.

Tereza Petrášová
tpetrasova@deloittece.com

Ivana Veselá
ivesela@deloittece.com



Seznam státních příslušníků s volným přístupem na trh práce od 1. 7. 2024

Novela zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, přináší mimo jiné velmi zajímavou změnu týkající se volného přístupu cizinců na trh práce. Díky pozměňovacímu návrhu nabývá od 1. července 2024 na účinnosti rozšíření § 98 zákona o zaměstnanosti o nové písmeno „u“, které rozšiřuje oprávnění volného přístupu na trh práce pro další zaměstnance ze třetích zemí.

Nově budou moci být tito občané států ze specifického seznamu zaměstnání bez pracovního povolení. V současné době seznam zahrnuje **Kanadu, USA, Jižní Koreu, Japonsko, Austrálii, Velkou Británii, Nový Zéland, Izrael a Singapur.** Seznam těchto států vláda ustanovuje nařízením, a to po projednání v Radě hospodářské a sociální dohody a s přihlédnutím k aktuální situaci na trhu práce. Právě aktuální stav trhu práce – konkrétně nedostatek vysoce kvalifikované pracovní síly – je příčinou toho, že došlo k rozšíření volného přístupu na trh práce. V případě, že by došlo ke změně a pracovní trh se nasytil, mohl by být seznam států novým nařízením redukován.

V praxi to znamená, že cizinci z tohoto seznamu států nepotřebují pro výkon zaměstnání v České republice typicky pracovní povolení či duální zaměstnaneckou kartu. Nemusí tak např. podávat hlášenku volného pracovního místa, což ušetří alespoň zčásti administrativu celého procesu a také se částečně urychlí celý proces zaměstnávání cizince.

Nicméně pro správné pochopení nadcházející situace je potřeba si uvědomit, že povolení k pobytu na území bude stále zapotřebí a samotný volný vstup na trh práce bez pobytového povolení neumožňuje výkon práce na území. Pro státní příslušníky s volným vstupem se tedy nabízí pobytový titul v podobě neduální zaměstnanecké karty.

Kateřina Šeligová
kseeligova@deloittece.com

Aleš Průcha
aprucha@deloittece.com



NSS ukončil dlouhotrvající nejistotu ohledně výše úroku z daňového odpočtu

Nejvyšší správní soud (NSS) ve svém nedávném rozsudku navázal na svá předchozí přelomová rozhodnutí ohledně sazby úroku z daňového odpočtu a odpověděl na zřejmě poslední zbývající otázku týkající se výše finanční kompenzace za nepřiměřeně dlouhé prověřování odpočtů DPH daňových subjektů.

V průběhu posledních let jsme vás opakovaně informovali o vývoji rozhodovací praxe NSS v oblasti finanční kompenzace za nepřiměřeně dlouhé prověřování odpočtů DPH.

Ve stručnosti připomeňme, že až do roku 2015 český právní řád úrok z daňového odpočtu neznal. Tuto mezeru v zákoně proto svým výkladem překlenul NSS v dnes již památném rozsudku ve věci Kordárna, ve kterém i přes absenci zákonné úpravy vymezil pravidla pro přiznávání finanční kompenzace za nepřiměřeně dlouhé zadržování odpočtů DPH, a to za pomoci úroku, který svou povahou úroku z daňového odpočtu nejvíce odpovídal, tedy úroku z vratitelného přeplatku. Daňovým subjektům tak vznikl nárok na úrok ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 %.

Legislativně pak byla tato mezera v zákoně vyplněna až od 1. ledna 2015, kdy nabyla účinnosti novela daňového řádu obsahující nový úrok, a to úrok z daňového odpočtu. Dle této zákonné úpravy však daňovým subjektům náležela finanční kompenzace ve výši repo sazby ČNB zvýšené o pouhé 1 %. S účinností od 1. července 2017 pak bylo předmětné ustanovení novelizováno a kromě dalších dílčích změn byla rovněž zvýšena i sazba úroku, a to na úroveň repo sazby ČNB zvýšené o 2 %.

Skutečnost, že je finanční kompenzace ve výši repo sazby zvýšené o 1 % v rozporu s právem EU, potvrdil NSS v rozsudku EP ENERGY TRADING, ve kterém navázal na závěry Soudního dvora Evropské unie a konstatoval, že předmětná úprava úroku z daňového odpočtu na první pohled neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musel daňový subjekt zaplatit, pokud by chtěl nahradit zadržované finanční prostředky formou bankovního úvěru, a nelze ji proto aplikovat.

V důsledku výkladu finančních úřadů ohledně přechodných ustanovení následovala celá řada dalších sporů ohledně toho, za jaké období a v jaké výši finanční kompenzace daňovým subjektům skutečně náleží. I s touto otázkou se NSS vypořádal, když v rozsudku ve věci Cartec Ostrava uvedl, že daňovým subjektům náleží finanční kompenzace ve výši repo sazby + 14 % dle pravidel vymezených v rozsudku Kordárna po celé úročené období (tedy i za období po nabytí účinnosti novely zvyšující zákonnou úrokovou sazbu na úroveň repo sazby zvýšené o 2 %), a to za předpokladu, že se jedná o nepřiměřeně dlouhé prověřování odpočtů DPH uplatněných v daňových příznáních, jejichž lhůta pro podání uplynula ještě před 1. červencem 2017.

Zbývalo tak již vyřešit jen poslední otázku, a sice zda lze v případě odpočtů DPH uplatněných až po účinnosti této novely aplikovat úrok z daňového odpočtu v zákonné výši, tedy ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 2 %. Jinými slovy zbývalo určit, zda je tato zákonná úprava v souladu s požadavky Soudního dvora Evropské unie.

Jak rozhodl Nejvyšší správní soud?

Právě na tuto otázku NSS odpověděl na konci dubna v rozsudku ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, ve kterém dospěl k závěru, že úrok ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 2 % požadavkům Soudního dvora (na rozdíl od předchozí právní úpravy) již odpovídá.

NSS konkrétně konstatoval, že při srovnání s daty publikovanými ČNB je zřejmé, že úrok ve výši repo sazby ČNB takřka po celé sledované období převyšoval úrokové sazby u úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům a odpovídá tak požadavkům formulovaným Soudním dvorem Evropské unie.

NSS zároveň uvedl, že úrok z daňového odpočtu nelze srovnávat s jinými úroky ani jejich úrokovými sazbami, neboť žádný z těchto úroků svou povahou úroku z daňového odpočtu neodpovídá. Na rozdíl od ostatních úroků totiž úrok z daňového odpočtu neobsahuje žádnou sankční složku (tj. úrok z daňového odpočtu nepředstavuje sankci za nezákonný postup finančních úřadů, nýbrž představuje kompenzaci pro daňové subjekty, které nemohly nakládat se svými finančními prostředky v důsledku legitimního postupu správce daně).

Pro úplnost lze uvést, že s účinností od 1. ledna 2021 došlo k další novele daňového řádu, která stanovila zcela jiný mechanismus výpočtu úroku z daňového odpočtu (úroková sazba nově odpovídá polovině úroku z prodlení). Je tak zřejmé, že otázka úroku z daňového odpočtu je relativně komplexní téma. Samotný úrok z daňového odpočtu přitom představuje pouhý zlomek problematiky kompenzací za zadržování finančních prostředků ze strany finančních úřadů.

V případě pochybností, zda vám finanční kompenzace náleží, eventuálně v jaké výši, případně pokud máte pochybnosti ohledně výše finanční kompenzace finančním úřadem již přiznané, se na nás neváhejte obrátit.

Alena Wágner Dugová
adugova@deloittece.com

Daniel Johannes
djohannes@deloittece.com



Kontakty

V případě jakýchkoliv dotazů ohledně záležitostí uvedených v této publikaci se, prosím, spojte se svou kontaktní osobou z daňového oddělení společnosti Deloitte nebo s jedním z následujících odborníků:

Přímé daně

Miroslav Svoboda
msvoboda@deloittece.com

Marek Romancov
mromancov@deloittece.com

Kateřina Novotná
knovotna@deloittece.com

Tereza Gebauer
tgebauer@deloittece.com

Miroslav Richter
MirRichter@deloittece.com

Roman Ženatý
rzenaty@deloittece.com

Imigrace

Tereza Kavan Klimešová
tklimesova@deloittece.com

Nepřímé daně

Adham Hafoudh
ahafoudh@deloittece.com

Radka Mašková
rmaskova@deloittece.com

Kontrolní hlášení

Jaroslav Beneš
jbenes@deloittece.com

Deloitte Advisory, s. r. o.
Churchill I
Italská 2581/67
120 00 Praha 2 – Vinohrady
Česká republika
Tel.: +420 246 042 500

[Přihlaste se k odběru dReportu a jiných newsletterů.](#)



Novinka v dotacích: Výzva Aplikace pro vývoj softwaru

Operační program Technologie a aplikace pro konkurenceschopnost (OP TAK) přinese ve třetím kvartále letošního roku novinku v oblasti dotací na výzkum a vývoj – chystá se vyhlášení II. výzvy programu Aplikace, která bude specificky zaměřena pouze na vývoj softwarových řešení.

V minulosti nebyla výzva Aplikace tematicky rozčleněna, což znamenalo, že IT projekty musely soutěžit s projekty z oblastí jako biotechnologie, nanotechnologie či pokročilá medicína. Tyto obory byly často hodnoceny jako přínosnější, a proto byla úspěšnost projektů zaměřených na vývoj softwaru nízká, ačkoliv se jednalo o inovativní a unikátní řešení. Ministerstvo průmyslu a obchodu chce nyní novou výzvou zpřístupnit dotační podporu také projektům v sektoru IT a tím přispět k dalšímu rozvoji tohoto strategického a dynamického odvětví. Níže přinášíme předpokládané parametry výzvy, kde si podnikatelé na vývoj softwaru rozdělí 1 miliardu korun.

Kdo může o dotaci žádat:

- Malé a střední podniky
- Velké podniky do 3 000 zaměstnanců bez omezení, nad 3 000 zaměstnanců pouze ve spolupráci s malým nebo středním podnikem

Na co se dotace vztahuje:

- Náklady na mzdy pracovníků podílejících se na realizaci projektu
- Náklady na nástroje, přístroje a vybavení potřebné k realizaci projektu v podobě odpisů dlouhodobého hmotného movitého majetku

- Náklady na smluvní výzkum
- Náklady na poradenské služby
- Cestovní náklady řešitelského týmu
- Ostatní režijní náklady např. na energie, kancelářské služby či na cloudové služby
- Licence

Alokace a míra podpory

- Alokace: 1 mld. Kč
- Míra podpory v závislosti na velikosti podniku:
Průmyslový výzkum: 50–70 %
Experimentální vývoj 25–40 %
+ 15% bonus za spolupráci s univerzitou nebo malým/středním podnikem

Předpokládané termíny

- Plánované datum vyhlášení a příjmu žádostí o podporu: 3. Q 2024
- Plánované datum ukončení příjmu žádostí o podporu: 4. Q 2024

Antonín Weber
antoweber@deloittece.com

Kateřina Čápová
kcapova@deloittece.com



Výzva Úspory energie: příjem žádostí je zahájen!

V první polovině května Ministerstvo průmyslu a obchodu vyhlásilo dlouho očekávanou výzvu Úspory energie – výzva II a 24. května byl spuštěn příjem žádostí. Podnikatelé tak mají opět možnost získat dotaci na snížení spotřeby energie v rámci provozu podnikatelských nemovitostí i výrobních procesů.

Parametry zůstávají podobné jako v minulých výzvách. Hlavní změnou je úprava kritérií sledovaných úspor. Nově není hodnocena úspora primární neobnovitelné energie, ale úspora primární energie. Změnil se také požadavek na zpracování alternativní investice – ta bude aplikována pouze na opatření mimo renovaci budov. Pro předložení dotační žádosti není nutné mít vydáno stavební povolení, stěžejním dokumentem tak zůstává energetický posudek.

Žádosti o dotaci bude možné předkládat až do října příštího roku. K ukončení realizace projektu však musí dojít maximálně do října 2026, s předložením žádosti a následným zahájením realizace proto není radno otálet.

Kdo může o dotaci žádat:

- Malé, střední i velké podniky z celého území ČR mimo Prahu

Na co se dotace vztahuje:

- Výměna energeticky neefektivních strojů
- Snížování energetické náročnosti budov – zateplení, výměna oken, rekonstrukce otopného systému, modernizace soustav osvětlení, využívání odpadní energie, zelené střechy
- Rekonstrukce, modernizace nebo výměna zařízení na výrobu energie, např. výměna kotlů, instalace tepelného čerpadla apod.
- Rekonstrukce rozvodů elektřiny, plynu a tepla vedoucí ke zvýšení účinnosti

- Regulace spotřeby a zavádění systémů měření a regulace spotřeby energie
- Instalace obnovitelných zdrojů energie pro vlastní spotřebu podniku včetně akumulace elektrické a tepelné energie nebo chladu – sem lze zařadit např. instalaci fotovoltaické elektrárny, instalaci systémů pro ohřev vody nebo biomasu
- Zařízení pro zadržování a využívání dešťové vody

Alokace a míra podpory

- Alokace: 5 mld. Kč
- Výše podpory: max. 30 mil. eur
- Míra podpory: 30–80 % dle velikosti podniku a typu opatření (aplikace článku GBER)

Důležité termíny

- Zahájení příjmu žádostí o podporu: 24. 5. 2024
- Ukončení příjmu žádostí o podporu: 31. 10. 2025
- Realizace projektu: do 31. 10. 2026

Antonín Weber
antoweber@deloittece.com

Kateřina Čápková
kcapova@deloittece.com



Kontakty

V případě, že se Vás tato problematika dotýká, rádi Vám poskytneme podrobné informace. Prosím, neváhejte nás kontaktovat.

Dotace CZ

Luděk Hanáček

lhancek@deloittece.com

Antonín Weber

antoweber@deloittece.com

Dotace a investiční pobídky SK

Martin Rybar

mrybar@deloittece.com

Investiční pobídky

Daniela Hušáková

dhusakova@deloittece.com

Deloitte Advisory, s. r. o.

Churchill I

Italská 2581/67

120 00 Praha 2 – Vinohrady

Česká republika

Tel.: +420 246 042 500

[Přihlaste se k odběru dReportu a jiných newsletterů.](#)



dReport: Květen 2024

Zalistujte si v pravidelném přehledu účetních novinek.



Zajímavé judikáty NSS týkající se účetnictví

Přinášíme vám tři zajímavé judikáty Nejvyššího správního soudu z letošního a loňského roku, které se dotýkají i problematiky účetnictví. V prvním případě NSS mimo jiné rozhodl o okamžiku účtování nákladů a výnosů, ve druhém řešil problematiku účtování dohadné položky a ve třetím se zabýval otázkou, zda mohou být výdaje vynaložené na opravy před rekonstrukcí zahrnuty do technického zhodnocení budovy.

Nesprávný okamžik účtování nákladů a výnosů

Nejvyšší správní soud ČR (NSS) se zabýval případem UNISTAV a.s. (žalobce) proti Odvolacímu finančnímu ředitelství (OFŘ, žalovaný), který se týkal neoprávněného uplatnění některých nákladů a nezaúčtování vybraných výnosů. Rozsudek [2 Afs 79/2023-62](#) z 28. února 2024 přinesl mimo jiné důležité závěry ohledně okamžiku účtování úroků z úvěru a rozeznání nedokončené výroby.

Výnosové úroky z poskytnutého úvěru

Dle názoru NSS měl žalobce účtovat (a zahrnout do daňově účinných výnosů) úroky z úvěru až do plného splacení (vrácení jistiny) úvěru bez ohledu na to, zda mu byly tyto úroky dlužníkem placeny, nebo nikoli. O úrocích se tak mělo účtovat i ve chvíli, kdy byl úvěr po splatnosti a dlužník jej neuhradil. NSS se odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu, podle níž má věřitel nárok na obchodní úrok až do vrácení jistiny (není-li ujednáno jinak), a to vedle úroku z prodlení, na který má nárok v případě prodlení s úhradou dluhu. Žalobce sice vytvořil účetní (nedaňovou) opravnou položku na nesplacenou částku úvěru, ovšem tento krok nelze dle NSS považovat za doklad o nedobytnosti pohledávky. Žalobce dle NSS nepředložil žádný důkaz o tom, že právní vztah mezi ním a společností, které poskytl úvěr, zanikl, nebo že se pohledávek plynoucích ze smlouvy o úvěru jednostranně vzdal. Dle NSS tedy žalobce nedobytnost pohledávky neprokázal, a proto se soud nezabýval otázkou účtování úroků z nedobytné pohledávky.

Žalobce se také dovolával interpretace Národní účetní rady I-10 *Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství* k pohledávce u věřitele a dovozoval z ní, že nebyl povinen účtovat o úrocích z nedobytné pohledávky. Dle NSS však žalobce opominul, že se tato interpretace týká výlučně úroků z prodlení a jiných sankcí (účtovaných na účtech třídy 64), nikoliv obchodních (výnosových) úroků, o nichž se účtuje na účtech třídy 66. Úroky z prodlení se na rozdíl od úroků obchodních stávají zdanitelným výnosem až v okamžiku, kdy byly uhrazeny, a to bez ohledu na okamžik jejich zaúčtování.

Nedokončená výroba

Dalším sporným bodem bylo účtování o nákladech a výnosech u jedné ze stavebních zakázek, kde byl žalobce dodavatelem, který si na některé činnosti najal subdodavatele. Tato zakázka byla odběra-

teli fakturována po předání jednotlivých milníků. Žalobce tvrdil, že náklady, které souvisely s milníkem fakturovaným až v následujícím období, byly odběratelem proplaceny v rámci fakturace dřívějšího milníku v aktuálním období. NSS dospěl k závěru, že pokud žalobce přijal plnění od subdodavatelů, které prokazatelně patří k dosud nevyfakturovanému a předanému milníku, nelze argumentovat tím, že by je odběratel proplatil v dřívějším milníku, protože mu související činnost nebyla řádně předána. Tyto náklady měl žalobce proúčtovat souvztažně s účtem nedokončené výroby, což neudělal.

Sporné účtování dohadné položky

Nejvyšší správní soud se ve sporu mezi společností JET Power stavební s.r.o. (žalobce) a Odvolacím finančním ředitelstvím (OFŘ, žalovaný) zabýval otázkou oprávněnosti tvorby dohadné položky pasivní při odhadu předpokládané celkové ceny stavebního díla. Rozsudek [7 Afs 317/2022-30](#) z 29. února 2024 přinesl důležité rozhodnutí ohledně správného účtování těchto položek.

Předmět sporu

Spor se týkal toho, zda je možné vytvořit dohadnou položku pasivní ve výši odhadu předpokládané celkové ceny stavebního díla již k okamžiku uzavření smlouvy o dílo se zhotovitelem díla, který začal s realizací stavebního díla v příslušném účetním období (podání žádosti o vydání územního rozhodnutí), ale zatím žádné plnění dle smlouvy nepředal.

Rozhodnutí soudu

NSS ve svém rozsudku souhlasí s krajským soudem v tom, že předpokladem pro účtování o dohadné položce pasivní je, že je doložena existence závazku za již reálně uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho přesnou výši a relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období.

NSS dospěl k závěru, že jedním ze zákonných předpokladů tvorby dohadné položky pasivní v konkrétním účetním období je faktický vznik nákladu v tomto účetním období, nikoli uzavření smlouvy či vznik potenciálního nároku na úhradu nepředaného plnění podle smlouvy.

Technické zhodnocení vs. opravy

Nejvyšší správní soud se ve sporu mezi Štefanem Novákem (žalobce) a Odvolacím finančním ředitelstvím (OFŘ, žalovaný) zabýval otázkou, zda náklady na opravy provedené před technickým zhodnocením budovy lze považovat za součást tohoto zhodnocení. Rozsudek NSS [6 Afs 273/2022-43](#) z 13. prosince 2023 přináší jasné vymezení rozdílu mezi technickým zhodnocením a prostými opravami v kontextu DPH.



Předmět sporu

Spor se týkal toho, zda výdaje vynaložené na opravy topení, koberců a kamerového systému před rozsáhlou rekonstrukcí hotelu měly být zahrnuty do technického zhodnocení budovy, či nikoliv. Správce daně tvrdil, že tyto opravy tvořily s technickým zhodnocením jeden investiční celek, a měly být tedy považovány za součást technického zhodnocení.

Rozhodnutí soudu

NSS při definování nákladů na technické zhodnocení vychází z předpokladu, že společně hodnocené výdaje (náklady), resp. v daném případě z pohledu DPH přijatá zdanitelná plnění, musí tvořit logický celek z hlediska věcného i časového rozsahu a z hlediska účelu. K zahrnování určitých dílčích činností (jež by nazírány izolovaně měly povahu prosté opravy) do jednoho celku posuzovaného jako technické zhodnocení může docházet pouze z toho důvodu, že tyto dílčí činnosti buď podmiňují uskutečnění technického zhodnocení, anebo jsou jeho nutným důsledkem.

NSS v rozsudku uvedl praktický příklad, kdy ve spojitosti s výstavbou nové příčky dělicí stávající místnosti proběhla i oprava omítek v těchto místnostech. Vzhledem k tomu, že je obtížně odlišitelné, jaká část prací představuje pouhou opravu stávajících omítek a jaká již realizaci omítek nových, judikatura pro takové a obdobné případy dovodila, že není účelné rozlišovat, co je ještě opravou a co již technickým zhodnocením a celý zásah do majetku se vyhodnotí jako technické zhodnocení.

Oproti tomu v předmětném sporu byl žalovaný schopen doložit, že výměna koberce, oprava topení a výměna nefunkčních komponentů kamerového systému nepodmiňovaly prováděnou rekonstrukci ani s ní nesouvisely, a to ani věcně, ani časově, a proto byly správně tyto výdaje označeny za opravy.

Jitka Kadlecová
jkadlecova@deloittece.com



Rada IASB vydala nový standard IFRS 19

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vydala 9. května 2024 nový standard IFRS 19 *Dceřiné podniky bez veřejné odpovědnosti: Zveřejňování*. Nový standard bude účinný pro roční období začínající 1. ledna 2027 nebo později.

Kontext

Pokud mateřský podnik používá účetní standardy IFRS, dceřiné podniky při vykazování mateřskému podniku pro účely konsolidace obecně uplatňují požadavky na vykazování a oceňování podle účetních standardů IFRS.

IASB obdržela zpětnou vazbu, že některé z těchto dceřiných podniků by chtěly sestavovat své vlastní účetní závěrky podle účetních standardů IFRS se sníženými požadavky na zveřejňování. K řešení tohoto problému publikovala IASB v červenci 2021 zveřejněný návrh (exposure draft, ED) a tento projekt dokončila vydáním standardu IFRS 19.

Cíl

IFRS 19 specifikuje požadavky na zveřejňování, které může účetní jednotka použít namísto požadavků na zveřejňování uvedených v ostatních účetních standardech IFRS.

Rozsah

Účetní jednotka smí použít IFRS 19 pouze v případě, že:

- je dceřiným podnikem (včetně mateřského podniku na nižší úrovni);
- není veřejně odpovědná a
- její nejvyšší ovládající nebo jakýkoli mateřský podnik na nižší úrovni sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dostupnou pro veřejné použití, která je v souladu s účetními standardy IFRS.

Dceřiný podnik je veřejně odpovědný, pokud:

- jeho dluhové nebo kapitálové nástroje jsou obchodovány na veřejném trhu nebo je v procesu vydávání takových nástrojů k obchodování na veřejném trhu (tuzemská nebo zahraniční burza cenných papírů či mimoburzovní trh, včetně místních a regionálních trhů); nebo
- mezi jednu z jeho hlavních činností patří držení aktiv ve svěřenecké funkci pro širokou skupinu externích osob (toto druhé kritérium často splňují například banky, úvěrové společnosti, pojišťovací subjekty, makléři / obchodníci s cennými papíry, podílové fondy a investiční společnosti).

Způsobilé účetní jednotky mohou, ale nemusí uplatňovat

IFRS 19 ve své konsolidované, samostatné nebo individuální účetní závěrce. Způsobilý mateřský podnik na nižší úrovni, který neuplatňuje IFRS 19 ve své konsolidované účetní závěrce, tak může učinit ve své samostatné účetní závěrce (ta je předkládána navíc ke konsolidované účetní závěrce nebo navíc k účetní závěrce investora nemajícího investice v dceřiných podnicích, avšak majícího investice v přidružených nebo společných podnicích,

v nichž se podle IAS 28 investice do přidružených podniků nebo společných podniků musí účtovat za použití ekvivalenční metody).

Snížené požadavky na zveřejňování

Požadavky na zveřejňování v IFRS 19 jsou zredukovanou verzí požadavků na zveřejňování stanovených v jiných účetních standardech IFRS.

IFRS 19 je standardem, který se týká pouze zveřejňování informací. Způsobilý dceřiný podnik, který použije IFRS 19, je povinen použít požadavky ostatních účetních standardů IFRS na uznávání, oceňování a vykazování. V případě požadavků na zveřejňování použije dceřiný podnik IFRS 19 namísto požadavků na zveřejňování uvedených v jiných účetních standardech IFRS, s výjimkou stanovených případů.

V souladu s IFRS 18 *Prezentace a zveřejňování v účetní závěrce* nemusí účetní jednotka, která používá IFRS 19, zveřejňovat konkrétní informace požadované IFRS 19, pokud by informace vyplývající z tohoto zveřejnění nebyly významné.

Pokud splnění konkrétních požadavků IFRS 19 nestačí k tomu, aby uživatelé účetní závěrky pochopili vliv transakcí a dalších událostí a podmínek na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky, je účetní jednotka povinna zvážit zveřejnění dalších informací.

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Standard IFRS 19 je účinný pro účetní období začínající **1. ledna 2027** nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít standard IFRS 19 dříve, je povinna tuto skutečnost zveřejnit. Upozorňujeme, že standard IFRS 19 bude možné aplikovat v EU až po jeho schválení Evropskou komisí, které se nepředpokládá dříve než za rok.

Pokud účetní jednotka použije standard IFRS 19 v běžném účetním období, ale ne v bezprostředně předcházejícím období, je povinna poskytnout srovnávací informace (tj. informace za předcházející období) pro všechny částky vykázané v účetní závěrce běžného období, pokud IFRS 19 nebo jiný účetní standard IFRS neumožňuje nebo nevyžaduje jinak.

Účetní jednotka, která se rozhodne použít IFRS 19 pro dřívější účetní období, než je účetní období, ve kterém poprvé použije IFRS 18, musí použít upravený soubor požadavků na zveřejnění informací uvedený v příloze k IFRS 19.

Více informací naleznete v článku [iGAAP in Focus — Financial reporting: IASB introduces reduced disclosure framework for subsidiaries](#).

Zdroje: www.iasplus.com, [iGAAP in Focus from 05/2024](#)

Jitka Kadlecová
jkadlecova@deloittece.com



Úpravy standardů IAS 7 a IFRS 7 přijaty pro použití v Evropské unii

Dne 15. května 2024 přijala Evropská komise pro použití v Evropské unii úpravy standardu IAS 7 *Výkaz o peněžních tocích* a IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejnění pod názvem Ujednání o financování dodavatelů*. Datum účinnosti úprav v Evropské unii je stejné jako datum účinnosti stanovené radou IASB (účetní období začínající dne 1. ledna 2024 nebo později).

Úpravy standardů doplňují požadavky na zveřejňování a „orientační ukazatele“ v rámci stávajících požadavků na zveřejňování, jež po účetních jednotkách vyžadují, aby poskytovaly kvalitativní a kvantitativní informace týkající se ujednání o financování dodavatelů.

Ujednání o financování dodavatelů se vyznačují tím, že jeden nebo více poskytovatelů financování nabízí úhradu částek, které účetní jednotka dluží svým dodavatelům, a účetní jednotka se zavazuje provést úhradu v souladu s podmínkami ujednání

ke stejnému datu, k němuž se platí dodavatelům, nebo k datu pozdějšímu. Tato ujednání poskytují účetní jednotce prodloužené platební podmínky nebo dodavatelům účetní jednotky podmínky předčasné úhrady v porovnání s datem splatnosti příslušné faktury. Ujednání o financování dodavatelů se často označují jako financování dodavatelského řetězce, financování závazků nebo reverzní faktoring.

Více informací o úpravách IAS 7 a IFRS 7 jsme přinesli v článku [IASB vydala úpravy IAS 7 a IFRS 7 týkající se ujednání o dodavatelském financování](#).

Zdroj: www.iasplus.com

Jitka Kadlecová
jkadlecova@deloittece.com



Stav schvalování IFRS v Evropské unii

Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) aktualizovala svou zprávu, v níž je popisován stav schvalování všech IFRS, tj. standardů, interpretací a jejich úprav, naposledy 27. května 2024.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekaly k 28. květnu 2024 následující dokumenty rady IASB:

Nové standardy

- IFRS 18 *Prezentace a zveřejňování v účetní závěrce* (vydáno v dubnu 2024)
- IFRS 19 *Dceřiné podniky bez veřejné odpovědnosti: Zveřejňování* (vydáno v květnu 2024)

Úpravy

- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014)
- Úpravy standardu IAS 21 *Nedostatečná směnitelnost* (vydáno v srpnu 2023)

[Zpráva o schvalování IFRS v EU](#)

Jitka Kadlecová
jkadlecova@deloittece.com



Pozvánka na webcast z oblasti IFRS

Seznamte se s novým standardem IFRS 18

Webcast

Zveme vás na webcast společnosti Deloitte zaměřený na nově vydaný standard IFRS 18 *Prezentace a zveřejňování v účetní závěrce*, který má od roku 2027 nahradit standard IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Během webcastu si nový standard blíže představíme a řekneme si, co od něj můžeme očekávat. Dozvíte se, proč byl vůbec nový standard vydán, ve kterých oblastech přináší hlavní změny a které pasáže ze standardu IAS 1 byly převzaty do nového IFRS 18 bez úprav. Ukážeme vám také, jaký praktický dopad bude nový standard mít na účetní závěrku společnosti.

V průběhu našeho online setkání bude samozřejmě také prostor pro vaše dotazy.

Termín

11. 6. 2024, 10:00–10:30 hod.

Pro více informací a registraci prosím navštivte: akce.deloitte.cz



Kontakty

V případě jakýchkoliv dotazů ohledně záležitostí uvedených v této publikaci se, prosím, spojte se svou kontaktní osobou z auditního oddělení společnosti Deloitte, s odbornou skupinou Deloitte na adrese CZ_Technical-Desk@deloittece.com nebo s jedním z následujících odborníků:

České účetnictví

Miroslav Zígáček
mzigacek@deloittece.com

IFRS a US GAAP

Martin Tesař
mtesar@deloittece.com

Soňa Plachá
splacha@deloittece.com

Gabriela Jindřišková
gjindriskova@deloittece.com

Deloitte Audit s. r. o.
Churchill I
Italská 2581/67
120 00 Praha 2 – Vinohrady
Česká republika
Tel.: +420 246 042 500

[Přihlaste se k odběru dReportu a jiných newsletterů.](#)

Deloitte.



dReport: Květen 2024

Zalistujte si v pravidelném přehledu právních novinek.



Zpřísnění sankcí za švarcsystém – pracovníci na IČO se od nového roku nemusí vyplatit

Úzká spolupráce firem s fyzickými osobami je v poslední době čím dál častěji pod drobnohledem inspektorátu práce. Rizikové je přitom v praxi především posouzení daného vztahu jako výkonu nelegální práce mimo pracovněprávní vztah (na IČO, bez pracovní smlouvy), jenž může pro obě smluvní strany vyústit v uložení pokuty a u firem také v doměření daně a odvodů na sociálním a zdravotním pojištění. Od letošního roku však firmy čelí vedle pokuty také riziku uložení nového trestu, a to zákazu činnosti až na dva roky. Zpřísnila se přitom také pravidla pro posuzování nelegální práce.

Počátkem letošního ledna nabyla účinnosti novela zákona o zaměstnanosti, která mimo jiné upravuje definici nelegální práce a zavádí další sankci za přestupek „umožnění výkonu nelegální práce“.

Ze nelegální práci je považováno především smluvní nastavení, v Česku obvykle označováno jako *švarcsystém* (na který se v tomto článku zaměřujeme), kdy fyzická osoba koná pro podnikatele závislou práci, aniž by strany uzavřely pracovní smlouvu nebo dohodu o provedení práce či pracovní činnosti. V praxi jde zpravidla o práci na IČO, která však nemá fakticky charakter nezávislého podnikání (tedy dodávání služby externím kontraktorem), ale právě výkonu závislé práce.

Závislá práce může být podle zákoníku práce vykonávána pouze v základním pracovněprávním vztahu (tj. na základě pracovní smlouvy nebo DPP/DPČ). Jako závislá je přitom v § 2 odst. 1 zákoníku práce definována práce, která naplňuje zákonem vymezené znaky – je vykonávána osobně, ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti, jménem zaměstnavatele a podle jeho pokynů. Takzvanými pomocnými znaky pro určení, zda se jedná o závislou práci, jsou pak skutečnosti, že zaměstnanec za práci dostává mzdu, vykonává ji na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době a na pracovišti zaměstnavatele nebo na jiném dohodnutém místě.

Nová definice závislé práce v novele zákona o zaměstnanosti

Do účinnosti novely byla podle zákona o zaměstnanosti nelegální práci „závislá práce vykonávaná fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah“. Nově je definice provázána s definicí v zákoníku práce, přičemž zákonodárce explicitně stanovil, že „pro posouzení toho, zda se jedná o nelegální práci, není podstatná délka výkonu této práce“. Došlo tak jednak ke zpřesnění definice nelegální práce a jednak k vyloučení dosavadního požadavku na soustavnost výkonu činnosti, dovozovaného soudní rozhodovací praxí. Inspektorát práce tak má při kontrolách do určité míry ulehčenou pozici, neboť nebude muset prokazovat, zda se jedná o dlouhodobý a opakovaný výkon činnosti, což v praxi činilo kontrolnímu orgánu obtíž. Zároveň neobstojí obranný argument o krátkodobosti či nahodilosti spolupráce.

Podnikajícím fyzickým i právnickým osobám navíc za umožnění výkonu nelegální práce hrozí nová sankce. Vedle desetimilionové pokuty a doměření daně a odvodů (což může v krajním případě vést až k trestněprávnímu postihu za jejich neodvedení) může být podnikatelům uloženo zákaz činnosti až na dva roky. S uložení sankce za nelegální práci se přitom už teď pojí i řada dalších komplikací v oblasti zaměstnávání cizinců či čerpání investičních pobídek a dotací. Kromě veřejnoprávních postihů se firmy vystavují také soukromoprávním rizikům. Pracovní poměr totiž může být platně rozvázán jen při splnění zákonných náležitostí. Bývalý kontraktor se tak může u soudu například domáhat určení neplatnosti rozvázání pracovního poměru a související náhrady mzdy, nemluvě o případných dalších nárocích.

Jak postupovat správně a vyhnout se sankcím?

Zpozornět by proto měly všechny firmy, které spolupracují s fyzickými osobami jakožto podnikateli na IČO. Veškeré vztahy s kontraktory je vhodné pravidelně revidovat a posoudit jejich rizikovost, případně pro ně zvolit odpovídající právní režim. Doporučujeme mít také na paměti, že rozhodující není pouze znění smluvní dokumentace, ale především faktické fungování stran, na které se kontrolní orgány i soudy v praxi zaměřují. Vhodná je proto jak revize smluv, tak i komplexní právní prověrka, umožňující identifikovat potenciální rizika reálné spolupráce a případně provést nápravu.

V neposlední řadě chceme upozornit na přesah do oblasti daní a pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. V související legislativě sice nedošlo ke změnám, avšak poslední dobou se zvyšuje počet kontrol, což potvrzuje i Státní úřad inspekce práce. Očekáváme tedy, že zvýšená intenzita kontrol povede i k vyšší četnosti podnětů správcům daně a povinného pojistného k zahájení kontroly a k zajištění případných doměrků odvodů.

Petra Schneiderová
pschneiderova@deloittece.com

Vladan Čírka
vcirka@deloittece.com



Dočkají se krypto-podnikatelé zřízení bankovních účtů?

Již bezmála dva roky čeká v Poslanecké sněmovně na projednání novela zákona o platebním styku, která má za cíl přiznat podnikatelům právo na zřízení platebního účtu, obdobně jako je tomu nyní u spotřebitelů. Vláda však k návrhu záhy po jeho předložení vydala negativní stanovisko – je tedy otázkou, kdy bude návrh projednán a zda má vůbec šanci na přijetí. V únoru letošního roku tak poslanci předložili novelu, která navrhuje přiznat právo na zřízení platebního účtu pouze krypto-podnikatelům. V čem se nový návrh liší a co by v praxi znamenal?

Právo na zřízení platebního účtu přiznává spotřebitelům zákon o platebním styku již od roku 2018. Česká legislativa tak dostala požadavku vyplývajícímu ze směrnice, která toto právo přiznává spotřebitelům oprávněně pobývajícím v členském státě EU. Poskytovatelé platebních služeb dnes musí spotřebitelům (splňujícím zákonné podmínky) zřídit na jejich žádost základní platební účet, respektive navrhnout uzavření smlouvy o jeho zřízení. Tu s nimi přitom nesmí vypovědět a účet zrušit, nedojde-li k některé ze zákonem předvídaných situací, například k hrubému porušování smlouvy.

Právo podnikatelů na zřízení platebního účtu

Původně navrženou [novelou](#) zákona o platebním styku zamýšleli poslanci právo spotřebitelů na platební účet rozšířit také na podnikatele. Poskytovatelé platebních služeb by podle novely měli povinnost zřídit základní platební účet na žádost také živnostníkům nebo právnickým osobám. V důvodové zprávě k návrhu přitom předkladatelé novely odůvodňovali právě snahou zabránit možné diskriminaci podnikatelů, zejména právnických osob, na bankovním trhu čistě na základě jejich předmětu činnosti.

Předložený návrh však podle stanoviska vlády zasahuje do smluvní volnosti poskytovatelů platebních služeb, kteří mají právo rozhodnout se, zda a s kým vstoupí do smluvního vztahu. Vláda také upozorňovala, že takto plošné garantování práva na účet by mohlo znamenat povinné zřizování účtů společností, které mají nejasný, rizikový nebo jinak problematický předmět podnikání, nebo tzv. skořápkovým společností, čímž by zásadně došlo k narušení plnění povinností poskytovatelů platebních služeb, kteří by dané účty povinně zřizovali (typicky právě v oblasti prevence praní špinavých peněz a financování terorismu).

Výjimečné postavení podnikatelů s virtuálními aktivy

Přestože vláda nepodpořila původní návrh, přiznávající obecně právo na účet také podnikatelům, s přibývajícím počtem hráčů na trhu služeb v oblasti kryptoměn (příp. jiných kryptoaktiv) se však debata obnovila – právě tyto podnikatele (např. kryptosměnárny nebo kryptoburzy) totiž problém s obtížným přístupem k platebním účtům pálí nejvíce.

Aktuální znění zákona o platebním styku přitom ukazuje, že když je vůle, prolomení této smluvní volnosti je i v podnikatelské sféře možné – sami poskytovatelé platebních služeb totiž mají podle aktuálního znění zákona o platebním styku již nyní právo na přístup k platebním účtům. To prakticky znamená, že banky a další úvěrové instituce jsou povinny s nimi uzavřít smlouvu o platebním účtu, a to za objektivních, nediskriminačních a přiměřených podmínek, které jim umožní poskytovat platební služby efektivně a bez překážek.

Možnost odmítnout uzavření či vypovězení smlouvy je přitom (podobně jako u spotřebitelů) zákonem významně omezená – prakticky tedy musí dojít k naplnění stanovených předpokladů, typicky k situaci, kdy by uzavření či neukončení smlouvy pro banku představovalo porušení nějakého právního předpisu (nejčastěji zákona upravujícího opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu). Odmítnutí uzavření smlouvy či její vypovězení je pak v každém případě nutné odůvodnit, a navíc oznámit ČNB, jakož i vysvětlit dotčenému poskytovateli platebních služeb.

Velmi úzký, a silně regulovaný, okruh podnikatelů má tak právo na zřízení platebního účtu již nyní. Kvůli zmíněným těžkostem, které v současnosti zažívají podnikatelé poskytující služby v oblasti kryptoměn, tak poslanci nově [navrhují](#), aby byla tato ochrana rozšířena právě na ně (resp. slovy návrhu zákona na „osoby poskytující služby spojené s virtuálním aktivem“). Tito podnikatelé by tak měli zajištěn přístup k platebním účtům za stejných podmínek jako poskytovatelé platebních služeb, přičemž speciální úprava základního účtu pro spotřebitele by zůstala nedotčena.

Budoucnost plošného práva na platební účet pro podnikatele obecně tak stále zůstává nejistá, avšak změn by se v brzké době mohli dočkat ti podnikatelé, kteří čelí při zřizování účtů největším překážkám. Novela přitom počítá s účinností změn ve stejnou dobu, kdy by měla nabýt účinnosti také evropská regulace služeb souvisejících s virtuálními aktivy, což nový návrh činí z pohledu legislativců přeci jen přijatelnější.

Roman Fabiánek
rfabianek@deloittece.com

Jana Hajdučková
hajduckova@deloittece.com



Ručitelská povinnost jednatele za daňové dluhy společnosti

Občanský zákoník stanoví členům voleného orgánu právnické osoby (např. jednatel společnosti nebo člen představenstva či správní rady, dále „jednatel“) zvláštní ručitelskou povinnost za dluhy společnosti. Podmínkou ručitelské odpovědnosti jednatele je porušení povinnosti při výkonu funkce, v jejímž důsledku došlo ke škodě společnosti, kterou jednatel poškozené společnosti neuhradil. Věřitel může požadovat po jednatele jako ručiteli úhradu dluhu společnosti v případě, že se plnění dluhu na společnosti nemůže domoci.

Škoda společnosti může spočívat ve vzniku dluhu bez ohledu na to, zda již byl společností uhrazen, či nikoliv. Dluhem pak může být i veřejnoprávní dluh, např. daňový nedoplatek. Věřitelem, který se může domáhat splnění ručitelského závazku jednatele společnosti, tak může být např. finanční nebo celní úřad.

Jakým způsobem se může správce daně domáhat úhrady daňového dluhu po jednatele jako zákonném ručiteli společnosti?

Nejvyšší soud v rozsudku sp. zn. 27 Cdo 1993/2023 uvedl, že pokud se správce daně domnívá, že jednatel ručí za daňový nedoplatek společnosti, a pokud chce tento nedoplatek po jednatele vymoci, musí postupovat podle daňového řádu, nikoliv cestou soukromoprávní žaloby.

Daňový řád upravuje pravomoc správce daně vyzvat ručitele daňového subjektu k úhradě daňového nedoplatku ve stanovené lhůtě. Skutečnost, zda došlo k naplnění občanským zákoníkem stanovených podmínek pro vznik ručitelského závazku jednatele, je správce daně oprávněn si posoudit sám jako otázku předběžnou. Vznik ručitelského závazku jednatele tak není podmíněn rozhodnutím soudu. Ručitelská výzva má povahu rozhodnutí, které je exekučním titulem. **Pro jednatele tak představuje existence daňového nedoplatku společnosti značné riziko, neboť správce daně může přistoupit k vydání ručitelské výzvy a daňový nedoplatek společnosti vymáhat po jednatele i exekučně.**

Podmínky vydání ručitelské výzvy jednatele společnosti

Správní soudy ve své judikatuře opakovaně uvádějí, že smyslem a účelem institutu ručení v daňovém řádu je zajištění splnění veřejnoprávní povinnosti platit daně jinou osobu namísto daňového dlužníka, který daň nezaplatil. Povinnost ručitele uhradit daňový dluh tak nastupuje tehdy, když daňový dlužník svou povinnost nesplnil. Správce daně může požadovat plnění po jednatele jako daňovém ručiteli až ve chvíli, kdy je zřejmé, že dluh nebude vymožen od daňového dlužníka. Přitom není povinností správce daně před vydáním ručitelské výzvy vymáhat daňový nedoplatek po daňovém dlužníkovi exekučně.

Ručitelská výzva musí obsahovat úvahu správce daně o tom, jakým způsobem jednatel společnosti porušil svou povinnost vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře, tj. s nezbytnou loajalitou, znalostmi a pečlivostí. Při tom přihlédne k péči, kterou by v obdobné situaci vynaložila jiná rozumně pečlivá osoba, pokud by byla v postavení jednatele. Ve sporných případech je jednatel nucen sám prokázat, že s péčí řádného hospodáře postupoval, protože důkazní břemeno je v této otázce obrácené.

Dalšími podmínkami vzniku ručitelského závazku jednatele je vznik škody v příčinné souvislosti s porušením povinnosti péče řádného hospodáře. Škodou je majetková újma na straně aktiv či pasiv, tudíž škodou může být i vznik daňového dluhu, tj. nejen daňového doměrku, ale i úroků z prodlení nebo nákladů exekuce. Ručitelský závazek jednatele vznikne pouze v případě, že jednatel škodu společnosti neuhradí. Avšak judikatura správních soudů nevyžaduje, aby společnost aktivně jednatele vyzvala k úhradě škody, která jí vznikla. Správce daně není povinen čekat, až se závazek jednatele uhradit společnosti škodu stane splatným, ale může požadovat úhradu daňového dluhu již v okamžiku, kdy se dozví o jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností. Skutečnost, že jednatel škodu společnosti uhradil, tudíž ručitelská povinnost mu nevznikla, musí tvrdit a prokázat jednatel společnosti.

Ručitelský závazek vlivné osoby

Správce daně může ručitelskou výzvou přenést povinnost zaplatit daňový nedoplatek ze samotného daňového subjektu také na vlivnou osobu jako ručitele na základě podmínek stanovených zákonem o obchodních korporacích. Vlivnou osobu je osoba, která pomocí svého faktického vlivu ve společnosti (ovlivněná osoba) rozhodujícím významným způsobem ovlivní chování společnosti k její újmě. Vlivná osoba, kterou může být např. skutečný majitel společnosti nebo mateřská společnost, má povinnost újmu ovlivněné osobě nahradit a zároveň ručí věřitelům za splnění takto vzniklých dluhů ovlivněné osoby. Obdobně jako v případě ručení jednatele společnosti musí okolnosti vylučující povinnost k náhradě škody prokazovat vlivná osoba.

Správními soudy bylo potvrzeno, že správce daně může tentýž daňový nedoplatek společnosti vymáhat po vícero osobách, ať již jednatelech, nebo vlivných osobách. V takovém případě soudy dovodily společnou a nerozdílnou povinnost ručitelů plnit vymáhaný daňový nedoplatek. V případě sporu pak právní úprava i judikatura přenáší na ručitele povinnost prokázat, že v jejich případě podmínky vzniku ručitelského závazku nevznikly. Avšak případný spor není překážkou pro exekuční vymáhání přenesené daňové povinnosti na ručitele správcem daně.

Kateřina Devlin
kdevlin@deloittece.com



Legal News [květen 2024]: Ručení jednatele za dluhy společnosti opět na stole

V květnových Legal News vás seznámíme s judikátem, který dovozuje ručení jednatele i za veřejnoprávní dluhy společnosti, které navíc může být zjištěno a vymáháno samotným správním orgánem. V dalších judikátech se pak dozvíte například odpovědi na otázky, zda lze považovat složení peněz do advokátní úschovy za poskytnutí dostatečné jistoty způsobující zánik zadržovacího práva nebo jak v dohodě stanovit nahrazování výdajů na zvýšení nebo prohloubení kvalifikace v momentě, kdy zaměstnanec nesplní svůj závazek setrvat v zaměstnání.

Nejvyšší soud se ve svém nejnovějším rozsudku sp. zn. 21 Cdo 1062/2023 zabýval dosud v rozhodovací praxi ne zcela vyřešenou otázkou **způsobu vymezení druhů nákladů v dohodě o zvýšení nebo prohloubení kvalifikace**, které bude zaměstnanec povinen zaměstnavateli nahradit, pokud nesplní svůj závazek setrvat v zaměstnání. Nejvyšší soud konstatoval, že zákoník práce klade důraz na to, aby mezi účastníky dohody bylo od počátku postaveno na jisto, jaké náklady bude zaměstnanec povinen zaměstnavateli hradit. Jde o výraz základní zásady pracovněprávních vztahů spočívající ve zvláštní zákonné ochraně postavení zaměstnance. Podstatou tohoto vymezení je dle Nejvyššího soudu provedení kategorizace nákladů na zvýšení nebo prohloubení kvalifikace zaměstnance s ohledem na dílčí účel jejich vynaložení, která zajišťuje jejich nezaměnitelnost. V dané věci byl sporným rovněž termín „režijní náklady“ sjednaný v dohodě. Nejvyšší soud dovodil, že odvolací soud pochybil, když neprovedl výklad projevu vůle žalobkyně a žalované ohledně tohoto termínu za účelem objasnění jeho obsahu podle pravidel vyplývajících z občanského zákoníku a zákoníku práce, při kterém by kladl důraz na zjištění jejich skutečné vůle, již při uzavření dohody projevily (nezabýval se z tohoto pohledu významnými skutečnostmi jako například tím, jakým způsobem a za jakých okolností žalobkyně a žalovaná o uzavření dohody jednaly, co bylo v této souvislosti předmětem jejich komunikace apod.). Odvolací soud nesprávně vyšel pouze ze svědectví svědkyně (odlišné od stran dohody).

K otázce, zda lze považovat **složení peněz do advokátní úschovy za poskytnutí dostatečné jistoty způsobující zánik zadržovacího práva, a k nutnosti souhlasu věřitele s poskytnutím jistoty** se Nejvyšší soud vyjádřil ve svém nejnovějším rozsudku sp. zn. 21 Cdo 2976/2023. Zadržovací právo zaniká – jak vyplývá z ustanovení § 1399 písm. d) občanského zákoníku –, poskytne-li dlužník věřiteli dostatečnou jistotu. Ačkoliv na rozdíl od předchozí právní úpravy zákon výslovně nepodmiňuje poskytnutí jistoty souhlasem věřitele, lze dovodit potřebu konsenzu věřitele s poskytnutím jistoty z konstrukce zajišťovacích smluv. Nejvyšší soud tak konstatoval, že advokátní úschova může být za určitých podmínek dalším právním prostředkem předvídaným zákonem, sloužícím k zajištění pohledávek. Složení dostatečné jistoty do advokátní úschovy na základě smlouvy o advokátní úschově uzavřené mezi dlužníkem a advokátem však nemůže mít pro právní vztah mezi účastníky právní následky (a tedy nedojde k zániku zadržovacího práva), pokud nedojde k akceptaci jistoty věřitelem.

Otázkou, zda **je Česká republika oprávněna podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku podat žalobu proti členovi voleného orgánu právnické osoby z titulu jeho ručení za veřejnoprávní dluh právnické osoby**, se Nejvyšší soud zabývá ve svém nejnovějším rozsudku sp. zn. 27 Cdo 1993/2023. Předmětné ustanovení zakládá zvláštní ručitelskou povinnost členů volených orgánů právnické osoby, která vzniká na základě zákonem předvídaných objektivních okolností. Nejvyšší soud konstatoval, že pokud se celní úřad jakožto správce daně domnívá, že jednatel ručí za veřejnoprávní dluh společnosti mající povahu daňového nedoplatku (pokuta za přestupek), a chce z titulu zákonného ručení po něm takový dluh vymoci, musí postupovat podle § 171 daňového řádu a vyzvat jej k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Tato výzva má povahu rozhodnutí, které je exekučním titulem. Otázkou, zda došlo k naplnění zákonem předvídaných objektivních okolností pro vznik ručení, je správce daně oprávněn si posoudit jako otázku předběžnou. Vzhledem k tomu, že v daném případě bylo rozhodováno ve věci, která nepatří do pravomoci soudů, Nejvyšší soud zrušil rozsudky nižších soudů a řízení zastavil. Zároveň rozhodl o postoupení věci Celnímu úřadu pro Zlínský kraj, který se bude věcí dále zabývat.

Nejvyšší soud se ve svém rozsudku sp. zn. 27 Cdo 3019/2023 zabýval **výkladem § 68 zákona o obchodních společnostech a družstvech s ohledem na hrozící úpadek společnosti a posuzování péče řádného hospodáře**. Skutkovou podstatou byla situace, kdy se žalobce domáhal ručení jednatele za splnění pohledávek společnosti, které se staly splatnými až po jejich odstoupení z funkce jednatele. Konkrétně tak v předmětném rozhodnutí Nejvyšší soud judikoval, že pro účely jednání s péčí řádného hospodáře je rozhodující, jestli volená funkce jednatele zanikla odvoláním, které na valné hromadě odhlasovali ty stejné osoby v pozici společníka. Jednáním s péčí řádného hospodáře by dle Nejvyššího soudu byla například následná volba krizového manažera, nikoli prostý „útek“ ze společnosti. Žalobce v předmětné věci dovozoval přičitatelnost ukončení klíčové nájemní smlouvy z pohledu péče řádného hospodáře. Dle Nejvyššího soudu nemůže obstát argumentace žalovaných krátkým časovým obdobím mezi ukončením nájemní smlouvy a odvoláním z funkce jednatele. Jednatelé totiž měli a museli vědět o budoucím zániku nájemní smlouvy, zejména když promptně reagovali na její ukončení svým odstoupením. Tyto argumenty dle Nejvyššího soudu samostatně neobstojí. Současně Nejvyšší soud uzavřel, že pro definici hrozícího úpadku není klíčové, jestli splatnost pohledávek, které vznikly ještě za výkonu funkce jednatele, nastala až po jejich odvolání.

Jan Procházka
jprochazka@deloittece.com

Petra Schneiderová
pschneiderova@deloittece.com



Kontakty

Máte-li zájem o další informace ohledně služeb poskytovaných společností Deloitte v České republice, obraťte se prosím na odborníky z právního oddělení:

Deloitte Legal s.r.o.
Churchill I
Italská 2581/67
120 00 Praha 2 – Vinohrady
Česká republika

Tel.: +420 246 042 100
www.deloittelegal.cz

[Přihlaste se k odběru dReportu a jiných newsletterů.](#)

Deloitte.

Deloitte označuje jednu či více společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), globální síť jejích členských firem a jejich spřízněných subjektů. Společnost DTTL (rovněž označovaná jako „Deloitte Global“) a každá z jejích členských firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Společnost DTTL služby klientům neposkytuje. Více informací je uvedeno na adrese www.deloitte.com/about.

Společnost Deloitte je předním globálním poskytovatelem služeb v oblasti auditu a assurance, podnikového poradenství, finančního poradenství, poradenství v oblasti rizik a daní a souvisejících služeb. Naše síť členských firem ve více než 150 zemích a teritoriích poskytuje služby čtyřem z pěti společností figurujících v žebříčku Fortune Global 500®. Chcete-li se dozvědět více o způsobu, jakým zhruba 264 000 odborníků dělá to, co má pro klienty smysl, navštivte www.deloitte.com.

Tato publikace obsahuje pouze obecné informace a společnost Deloitte Touche Tohmatsu Limited ani žádná z jejích členských firem či jejich spřízněných podniků (souhrnně „síť společností Deloitte“) jejím prostřednictvím neposkytuje odborné rady a služby. Přijetí jakéhokoliv rozhodnutí či jednání, které může mít dopad na Vaše finance či podnik, byste měli konzultovat s kvalifikovaným odborným poradcem. Žádný subjekt v rámci sítě společností Deloitte nenese odpovědnost za ztráty vzniklé jakýmkoli osobám v důsledku použití této komunikace.