

Daňové a právní zprávy

květen 2023

EY

Building a better
working world

<u>Úvodník</u>	02	<u>Pilř 2</u>	05	<u>Pilř 2</u>	07	<u>Právo</u>	10
Investice vs. Pilř 2		Pilř 2 iniciativy BEPS 2.0. - jak se počítá zisk?		Pilř 2 a vnitroskupinové financování		Prokazování bezúhonnosti členů orgánů obchodních korporací	
<u>DPH</u>	13	<u>Judikátové okénko</u>	17				
Změny v zákoně o DPH s účinností od 1. července 2023		Zajímavý pohled krajského soudu na časovou souvislost nákladů a výnosů					



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



Investice vs. Pilíř 2

Hrubý domácí produkt ve 4. čtvrtletí klesl, nezaměstnanost vzrostla téměř na 4 %, ceny energií a vyšší úrokové sazby zpomalují výstavbu, brzdí trh s nemovitostmi i podniky a nové investice se do České republiky nehrnou.

Příčinou tohoto posledního jevu je nejen nejistá geopolitická situace v regionu, rostoucí inflace, mzdy, ceny energií a pokles v Německu, ale i ne úplně konkurenceschopná veřejná podpora nových investic. A to nejen v porovnání se sousedními státy, které kromě slev na dani nabízejí i peněžní dotace na investice, tvorbu pracovních míst či pozemky za zvýhodněné ceny ve funkčních průmyslových zónách. Do lákání investic se zapojili nejen tradiční mimoevropští konkurenti, jako např. Turecko, ale nejnověji i vzor největší, Spojené státy americké. Jejich programy (včetně slev na daních) v hodnotě stovek miliard dolarů v oblasti doma vyrobených ekologických technologií (Inflation Reduction Act), v oblasti výroby a výzkumu elektrotechnických součástek (Chips Act) mají za cíl přilákat výrobu nejen zpět z Číny, ale i z Evropy, na což řada výrobců ráda slyší. Evropská unie už vznesla oficiální protest proti diskriminaci evropských výrobců, nezdá se však, že úspěšně.

EU reagovala svým Chip Actem, který se již od loňského roku diskutuje, zatím však prochází legislativním procesem a jeho budoucnost je neznámá.

Současná česká vláda se také snaží - nedávno schválená novela zákona o investičních pobídkách a příslušného prováděcího předpisu by měla nasměrovat podporu k projektům, které „přispějí k naplnění cílů České republiky v oblasti energetické soběstačnosti či například posílení evropského ekosystému polovodičů“. Na druhou stranu ta samá novela zpřísňuje

podmínku vyšší přidané hodnoty (velmi zjednodušeně požadavek na vynaložení prostředků v oblasti výzkumu a vývoje) na většinu území ČR. Navíc i při splnění všech specifických podmínek může poskytnutí pobídky vetovat některé z ministerstev, která se k žádosti vyjadřují. Z minulosti mají někteří takovou neblahou zkušenost např. s ministerstvem financí, které zřejmě není velkým příznivcem podpory investic obecně.

Ale i pokud projekt úspěšně naplní i ta nejpřísnější kritéria a projde přísným posouzením všech povolaných institucí, číhá na investora nové úskalí: strašák jménem Pilíř 2. Tento komplex pravidel, s původem v iniciativě proti daňově agresivním strukturám s poetickým názvem Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), se zjednodušeně snaží zajistit v každé jurisdikci efektivní daňovou sazbu minimálně na 15 %. Tím ale může dojít k tomu, že podnik s investicí podpořenou slevou na dani na jednom řádku daňovou povinností díky investiční pobídce sníží a na dalším ji opět bude muset mechanismem Pilíře 2 navýšit a odvést. Ačkoliv si tvůrci Pilíře 2 uvědomují, že tento mechanismus chytá nejen situace, kde skutečně docházelo ke krácení daní, ale i oprávněnou podporu umožněnou pravidly regionální pomoci EU, přilíží na to nedbají. Kromě postupně klesající substantivní výjimky, která efektivní daňovou sazbu podnikům se zaměstnanci a výrobními aktivy může pozitivně ovlivnit, lakonicky doporučují státům slevy na dani nahradit jinými nástroji veřejné podpory, které efektivní daňovou sazbu snižovat nebudou.

Pilíř 2 tak může mít zásadní dopad na těch několik málo zbývajících prorůstových (či protipoklesových) daňových nástrojů - tj. investiční pobídky a odpočet na výzkum a vývoj. Pokud by stát chtěl zachovat podporu nových investic a výzkumu a vývoje a udržet krok s konkurencí, byla by nezbytná významná úprava současného systému. Zatímco některé z členských států EU aktivně upravují stávající pravidla a slevy na dani nahrazují slevami na jiných odvodech nebo je transformují na tzv. kvalifikovaný vratný daňový zápočet (který se účtuje do výnosů a neovlivňuje tak efektivní daňovou sazbu), u nás je zatím ticho po pěšině.

Ale i pokud projekt úspěšně naplní i ta nejpřísnější kritéria a projde přísným posouzením všech povolaných institucí, číhá na investora nové úskalí: strašák jménem Pilíř 2.

Pilíř 2



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



Pilíř 2 iniciativy BEPS 2.0. – jak se počítá zisk?

V pokračování seriálu o iniciativě BEPS 2.0. – Pilíř 2 se tentokrát zaměříme na výpočet zisku nebo ztráty podle GloBE pravidel (Global Anti-Base Erosion rules) – směrnice EU hovoří o kvalifikovaném příjmu nebo ztrátě. Cílem článku není dát detailní postup na propočet zisku podle GloBE pravidel, protože pravidla jsou extrémně složitá (proto je v tomto článku tolikrát použito slovo „či“, případně „zejména“), ale spíše upozornit na základní významné položky a pravidla.

Výchozím bodem je účetní zisk (nebo ztráta) subjektu za účetní období před konsolidačními úpravami vykázaný dle účetních standardů, podle kterých konsoliduje nejvyšší mateřská entita. Nejčastěji se v praxi bude jednat o Mezinárodní účetní standardy IFRS. Za určitých podmínek lze použít účetní zisk (či ztrátu) vykázaný dle jiného přijatelného účetního standardu, např. ČÚS, nicméně i tak bude nutné trvalé rozdíly vyplývající z použití jiného účetního standardu přesahující 1 mil. EUR upravit.

Účetní zisk nebo ztráta se upraví o specifické položky. Jedná se zejména o:

- ▶ náklady na daň,
- ▶ dividendy plynoucí z jiného než portfoliového podílu,
- ▶ kapitálové zisky či ztráty z jiných než portfoliových podílů (kapitálový zisk zahrnuje změnu reálné hodnoty či zisky či ztráty ze zcizení včetně souvisejících výnosů či nákladů),
- ▶ zisky či ztráty z přecenění majetku, budov a zařízení na reálnou hodnotu (včetně souvisejícího nákladu na daň) vykázané ve vlastním kapitálu,
- ▶ kurzové zisky či ztráty vyplývající ze změny směnného kurzu mezi funkční měnou pro účely účetnictví a funkční měnou pro účely daňového výkaznictví,
- ▶ tzv. zásadně nepřípustné náklady, např. nezákonné platby ve formě úplatků a nezákonných provizí, platby pokut či sankcí,
- ▶ změny ve vlastním kapitálu vyplývající z oprav chyb ve stanovení účetního zisku či ztráty v předchozích účetních obdobích či vyplývající ze změny účetní metody,
- ▶ určité penzijní náklady.

Další úpravy účetního zisku nebo ztráty mohou souviset např. s vnitroskupinovými převody majetku (zejména pokud nejsou sjednány v souladu s principy tržního odstupu nebo v souvislosti s reorganizací typu fúze) nebo s vnitroskupinovým financováním. V určitých případech nabízí směrnice EU možnost volby režimu zahrnutí výnosů či příjmů do kvalifikovaného příjmu (např. v případě nákladů na odměny ve formě akcií a opcí). Navíc má každá z výše uvedených kategorií svoji vlastní definici, která může být odlišná od definice, kterou používáme pro daňové účely.

Účetní zisky nebo ztráty stálých provozoven jsou obecně alokovány do jurisdikcí, ve kterých je daná stálá provozovna umístěna – pro daňové účely standardní záležitost, pro účetní (IFRS) účely to může být zcela nová věc. Speciální pravidla se uplatní pro daňově transparentní entity v různých situacích. Když k tomu připočteme přechodná ustanovení, u kterých je např. potřeba monitorovat vnitroskupinové transakce po 30. listopadu 2021, bude výpočet kvalifikovaného příjmu náročný a výsledek může být překvapující. Možnost volby u některých položek vnese do celého procesu prvek velké nejistoty a nutnost správného rozhodnutí na základě přesných čísel a rozumných odhadů.

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

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

Výchozím bodem je účetní zisk (nebo ztráta) subjektu za účetní období před konsolidačními úpravami vykázaný dle účetních standardů, podle kterých konsoliduje nejvyšší mateřská entita. Nejčastěji se v praxi bude jednat o Mezinárodní účetní standardy IFRS. Za určitých podmínek lze použít účetní zisk (či ztrátu) vykázaný dle jiného přijatelného účetního standardu, např. ČÚS, nicméně i tak bude nutné trvalé rozdíly vyplývající z použití jiného účetního standardu přesahující 1 mil. EUR upravit. Účetní zisk nebo ztráta se upraví o specifické položky.



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



Pilíř 2 a vnitroskupinové financování

Tentokrát se v našem občasníku věnovaném vybraným tématům týkajícím se Pilíře 2 zaměříme na speciální limitaci pro oblast vnitroskupinového financování.

Tato limitace je obsažena v článku 16 odstavci 8 směrnice o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků („P2 směrnice“). Co toto pravidlo říká?

Zjednodušeně říká, že náklady související s vnitroskupinovým financováním se u členského subjektu neberou v úvahu, pokud:

- a) se členský subjekt nachází v jurisdikci s nízkým zdaněním nebo v jurisdikci, ve které by platilo nízké zdanění, pokud by náklady členskému subjektu nevznikly;
- b) toto vnitroskupinové financování bude zvyšovat částku nákladů zohledněných při výpočtu kvalifikovaného příjmu/ztráty uvedeného členského subjektu, aniž by to vedlo k odpovídajícímu zvýšení zdanitelného příjmu protistrany;
- c) protistrana se nachází v jurisdikci, která není jurisdikci s nízkým zdaněním, nebo v jurisdikci, ve které by neplatilo nízké zdanění, pokud by příjmy související s danými náklady protistraně nevznikly.

Komplikované čtení. Nicméně by jeden čekal, že princip tohoto omezení nejspíše je zamezit vnitroskupinovým finančním strukturám, které by měly za cíl zvýšit efektivní daňovou sazbu (ETR) v jurisdikci s ETR pod 15% limitem snížením kvalifikovaného příjmu/ztráty členského subjektu bez zvýšení zdanitelného příjmu protistrany.

Komentář v této souvislosti uvádí, že platba by neměla být považována za zvyšující zdanitelný příjem protistrany, pokud se kvalifikuje pro vyloučení, osvobození, zápočet či jiný benefit dle lokálního práva, přičemž tento benefit je kalkulován s odkazem na částku předmětné platby. Jako příklad takové situace komentář uvádí protistranu, která eviduje nevyužitou úrokovou kapacitu z předchozích let (tj. úrokový náklad neuznaný z titulu přesahu přes limit úrokové uznatelnosti odvozený určitým procentem ze zisku), kterou nepředpokládá využít jinak a touto kapacitou pokryje příjem plynoucí z vnitroskupinového financování poskytnutého členskému subjektu v jurisdikci s nízkým zdaněním.

Vzhledem ke komplikovaným a ne zcela jednoznačným formulacím nás tato limitace v praxi asi ještě potrápí.

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

Jako příklad situace, na kterou míří limitace vnitroskupinového financování, komentář uvádí protistranu, která eviduje nevyužitou úrokovou kapacitu z předchozích let (tj. úrokový náklad neuznaný z titulu přesahu přes limit úrokové uznatelnosti odvozený určitým procentem ze zisku) a touto kapacitou pokryje příjem plynoucí z vnitroskupinového financování poskytnutého členskému subjektu v jurisdikci s nízkým zdaněním.

Právo





Dalibor Šimeček
dalibor.simecek@cz.eylaw.com
+420 704 865 101



Samuel Týče
samuel.tyce@cz.eylaw.com
+420 705 620 090



Prokazování bezúhonnosti členů orgánů obchodních korporací

Od 15. ledna 2023 již není třeba předkládat rejstříkovému soudu nebo notáři provádějícímu přímý zápis do obchodního rejstříku výpis zapisované osoby z rejstříku trestů, popř. obdobné evidence zahraničního státu. K prokázání bezúhonnosti postačuje předložení čestného prohlášení zapisované osoby. Od 1. července 2023 budou soudy a notáři ověřovat způsobilost zapisované osoby k výkonu funkce prostřednictvím nově zřízené evidence vyloučených osob. Evidence bude neveřejná, s možností pro dotčenou osobu požádat elektronickým formulářem o poskytnutí informací, které jsou o ní v evidenci vedeny.

Už žádné cesty kolem světa k prokázání bezúhonnosti

Od 15. ledna 2023 je účinná novela zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů („ZVR“), která přináší vítanou změnu ve způsobu prokazování bezúhonnosti vybraných osob zapisovaných do obchodního rejstříku (např. jednatele společnosti s ručením omezeným či člena představenstva či správní rady akciové společnosti) a díky níž bude tento proces rychlejší a jednodušší.

K prokázání bezúhonnosti bylo před změnou ZVR potřeba předložit rejstříkovému soudu či notáři výpis zapisované osoby z českého Rejstříku trestů, popř. obdobné evidence zahraničního státu v závislosti na jejím občanství, popř. místě trvalého pobytu. U českých občanů tento proces

neznamenal žádné větší potíže, neboť si výpis ve většině případů soud či notář provádějící přímý zápis opatřili sami. Pro zahraniční osoby, zejména občany jiného než členského státu EU, bylo ovšem získání výpisu časově velmi náročné a nezdědka kdy znamenalo nutnou osobní návštěvu úřadů v jejich domovském státě. To je již minulostí a k prokázání bezúhonnosti nyní postačuje dle ZVR předložení čestného prohlášení zapisované osoby. V něm zapisovaná osoba uvede, že u ní neexistuje překážka výkonu funkce člena voleného orgánu a že splňuje podmínku bezúhonnosti. Nahrazení výpisu z evidence trestů předložením čestného prohlášení o bezúhonnosti bylo přitom podle předchozí právní úpravy možné výlučně tehdy, pokud příslušný stát výpis z evidence trestů nevydával.

Pokud by čestné prohlášení o bezúhonnosti obsahovalo nepravdivé informace, hledí se na takovou osobu, jako by se nikdy členem orgánu nestala. Poskytnutí nepravdivých informací může být navíc kvalifikováno jako trestný čin.

Mění se také definice bezúhonnosti a zavádí se evidence vyloučených osob

V návaznosti na unijní [směrnici o využívání digitálních nástrojů a postupů v právu obchodních společností](#) („Směrnice o digitalizaci“) dojde s účinností k 1. červenci 2023 rovněž ke změně některých ustanovení zákona o obchodních korporacích („ZOK“). Novela ZOK má spolu s dalšími změnami souvisejících právních předpisů posílit možnost využití elektronické identifikace a komunikace na dálku při zakládání obchodních korporací. Součástí změn je mimo jiné nová úprava definice bezúhonnosti členů volených orgánů obchodních korporací a zavedení evidence vyloučených osob.

Požadavky na bezúhonnost budou nově stanoveny přímo v ZOK. Dojde k rozšíření výčtu trestných činů, které budou zakládat překážku výkonu funkce člena voleného orgánu. Oproti předchozí úpravě se nebude jednat pouze o trestné činy v souvislosti s vykonávaným podnikáním, ale překážku budou zakládat i takové trestné činy, které mohou být svojí povahou významné pro posouzení vhodnosti kandidáta a jím poskytovaných záruk pro výkon funkce. Mimo jiné se bude jednat o trestné činy daňové, poplatkové či devizové, trestné činy porušení povinností při správě cizího majetku a další trestné činy majetkové a hospodářské povahy.

V souladu se Směrnicí o digitalizaci budou jednotlivé členské státy EU povinny vytvořit informační systém o osobách vyloučených z výkonu funkce člena voleného orgánu obchodní korporace. Tato evidence bude součástí tzv. evropské centrální platformy, která má za cíl propojit jednotlivé členské státy a dále usnadnit elektronickou identifikaci. Do evidence budou dle ZOK zapisovány např. osoby se zákazem činnosti nebo též osoby, které byly odsouzeny pro některý z trestných činů tvořících překážku pro výkon funkce člena voleného orgánu. Evidence vyloučených osob bude neveřejná, přístup

do ní budou mít dle důvodové zprávy k novele ZOK notáři a soudy, kteří budou jejím prostřednictvím automaticky ověřovat způsobilost zapisované osoby k výkonu funkce. Údaje o vyloučených osobách budou nadto sdíleny mezi jednotlivými členskými státy. Důvodová zpráva k novele dále uvádí, že každá osoba bude mít možnost požádat o výpis evidovaných údajů, respektive potvrzení o tom, že není v evidenci vedena. Údaje budou uchovávány po dobu deseti let ode dne zániku překážky pro výkon funkce.

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

Od 15. ledna 2023 již není třeba předkládat rejstříkovému soudu nebo notáři provádějícímu přímý zápis do obchodního rejstříku výpis zapisované osoby z rejstříku trestů, popř. obdobné evidence zahraničního státu. K prokázání bezúhonnosti postačuje předložení čestného prohlášení zapisované osoby. Od 1. července 2023 budou soudy a notáři ověřovat způsobilost zapisované osoby k výkonu funkce prostřednictvím nově zřízené evidence vyloučených osob. Evidence bude neveřejná, s možností pro dotčenou osobu požádat elektronickým formulářem o poskytnutí informací, které jsou o ní v evidenci vedeny.

DPH

Pozměňovacím návrhem Senátu ČR bude účinnost novely DPH posunuta na 1. leden 2024 ve vazbě na posunutí účinnosti samotné novely stavebního zákona (více [zde](#)).



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



Změny v zákoně o DPH s účinností od 1. července 2023

V dnešním článku vás upozorníme na chystanou novelu zákona o DPH č. 284/2021 Sb., která vstoupí v účinnost od 1. července letošního roku, a to v souvislosti s přijetím nového stavebního zákona¹. Novela se týká hlavně stavebnictví, prodeje a nájmu nemovitostí, konkrétně se novelizují ustanovení § 48, § 56 a § 56a zákona o DPH. Na první pohled nenápadné změny vyvolávají několik otázek. Hlavní otázkou ale je, zda se vůbec něco mění.

Níže shrnujeme hlavní nadcházející změny a některé sporné body při jejich výkladu:

- ▶ Ze všech ustanovení zákona o DPH bude vyškrtnut pojem „kolaudační souhlas“. Institut kolaudačního souhlasu bude novým stavební zákonem zcela zrušen a zůstane jen kolaudační rozhodnutí. Znění zákona o DPH se pouze přizpůsobí terminologii nového stavebního zákona a věcně se nic nemění, což potvrzuje i důvodová zpráva k novele. Již vydané kolaudační souhlasy se podle přechodných ustanovení považují za kolaudační rozhodnutí podle nové úpravy.
- ▶ Všechny odkazy na předpisy upravující katastr nemovitostí („KN“)² budou v zákoně o DPH nahrazeny odkazy na nový stavební zákon. Tato změna se týká definice stavby bytového domu, stavby rodinného domu a obytného prostoru. Novela zároveň obsahuje dvouleté přechodné ustanovení pro rodinné domy, jehož cílem je, aby nová definice rodinného domu nevedla „k okamžitým změnám sazby daně při poskytování stavebních nebo montážních prací spojených s již probíhající výstavbou a při dodání rodinných domů, které jsou pro účely DPH považovány za stavbu pro sociální bydlení, a při poskytování stavebních nebo montážních prací u již probíhajících oprav a jiných stavebních úprav prováděných na dokončených rodinných domech“.

¹ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, bude nahrazen zákonem č. 283/2021 Sb., stavební zákon. Vyhláška č. 501/2006 Sb. bude zrušena.

² Vyhláška č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území

Důvodová zpráva k novele zákona o DPH tedy přímo uvádí, že některé domy, které splňují dnešní definici rodinného domu již dle nové právní úpravy tuto definici nesplní (jinými slovy nově půjde o užší množinu domů). K bytovým domům novela žádné přechodné ustanovení neobsahuje.

- ▶ Při pohledu na doslovné znění starých a nových definic rodinných domů a bytových domů³ lze vyčíst dvě změny:

1) U definice rodinného domu byl přidán dovětek „nebo třetí nadzemní podlaží ustoupené od vnějšího líce obvodové stěny budovy orientované k uliční čáře alespoň o 2 metry“. U této změny je zřejmé, že nová definice rodinného domu je širší množinou, neboť vedle stávajících prvků připouští i třetí nadzemní podlaží. Rodinný dům splňující podmínky staré definice splní i tu novou. Proto není jasné, na jaké situace míří přechodné ustanovení, a zdá se, že se jedná o prázdnou množinu. Komora daňových poradců ČR předložila příspěvek na Koordinační výbor č. 606/03.05.23 Sporná ustanovení zákona o DPH účinná od 1. 7. 2023. Tento příspěvek navrhuje, aby Finanční správa potvrdila, že „množina případů, na něž se přechodná ustanovení vztahují či mohou vztahovat, je nulová“. Jeho projednání se očekává v červnu letošního roku.

2) Dále byl u obou definic výraz „odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena“ nahrazen výrazem „slouží bydlení“.

Na první pohled se může zdát, že stavebně-právní určení k bydlení (údaj v KN jako rodinný/bytový dům) již nebude rozhodující, ale bude podstatné, zda většina stavby skutečně slouží nebo neslouží v daný okamžik k bydlení. Tato změna má potenciálně dvě úrovně dopadů, kde mohou vznikat nejasnosti při zdaňování:

- stavby zapsané v KN s chybou - např. kolaudovaný rodinný dům zapsaný v KN jako chata v důsledku chyby nebo časové prodlevy při zápisu,
- stavby zapsané v KN správně jako stavby nesloužící k bydlení, které ale ve skutečnosti k bydlení slouží - např. stavba pro rodinnou rekreaci je ve skutečnosti používaná k bydlení.

Návrh Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí od 1. července 2023 (nyní v připomínkovém řízení, viz náš nedávný [Alert](#)) uvádí, že u bytového a rodinného domu je nutné, aby v KN byl uveden způsob využití: bytový dům/rodinný dům. Pokud takový údaj o způsobu využití stavby nebude v KN uveden, má se za to, že stavba nesplnila podmínky pro rodinný dům/ bytový dům a z pohledu ZDPH nebude považována za stavbu pro bydlení. Tento názor Finanční správy je uveden i ve stávající informaci GFŘ k nemovitostem [🔗](#). Zachovává se tak stejný přístup, podle kterého dodavatel může v dobré víře spoléhat na údaj v KN.

3 Definice dle katastrální vyhlášky a nového stavebního zákona

Bytový dům [definice dle vyhlášky č. 501/2006 Sb.] „Stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena“.

Bytový dům - nově [definice dle nového stavebního zákona] „stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy slouží bydlení“.

Rodinný dům [definice dle vyhlášky č. 501/2006 Sb.] „Stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní podlaží a jedno podzemní podlaží a podkroví“

Rodinný dům - nově [definice dle nového stavebního zákona, § 13] “stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy slouží bydlení, a která má nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví, nebo třetí nadzemní podlaží ustoupené od vnějšího líce obvodové stěny budovy orientované k uliční čáře alespoň o 2 metry”

Sporné ale zůstává, zda mohou plátcí postupovat i jinak, pokud vědí, že zápis v KN neodpovídá realitě (varianty (i), (ii) výše) a zdanění dle skutečnosti je výhodnější. Předkladatelé příspěvku 606/03.05.23 se zabývají situací (i) a navrhují, aby skutečné stavebně-právní určení (tedy na jaký typ stavby je vydáno platné kolaudační rozhodnutí) mělo přednost před údajem v KN. Zda bude takový výklad akceptován Finanční správou, bude jasné snad v červnu po projednání příspěvku s Finanční správou. Situaci (ii) příspěvek přímo neřeší a Finanční správa se k němu nemusí vyjádřit. Přestože znění novely tuto možnost patrně nabízí, zcela jistě to nebylo úmyslem zákonodárce a nelze na takový výklad spoléhat.

Závěrem lze shrnout, že novela zákona o DPH s účinností od 1. července 2023 patrně nepřináší pro plátce DPH nic nového, nicméně bude nutné počkat na vyjádření GFŘ k příspěvku KV 606/03.05.23, který případně potvrdí neplatnost dvouletých přechodných ustanovení u rodinných domů a přístup GFŘ k rozporům mezi údaji v KN a skutečným stavebně-právním určením stavby. Zároveň vedle samotné novely je třeba věnovat velkou pozornost chystané Informaci GFŘ k nemovitostem, která bude reflektovat poslední uzavřené příspěvky na Koordinačním výboru a také aktuální judikaturu. Pozměňovacím návrhem Senátu ČR bude účinnost novely DPH posunuta na 1. leden 2024 ve vazbě na posunutí účinnosti samotné novely stavebního zákona (více [zde](#)).

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

Závěrem lze shrnout, že novela zákona o DPH s účinností od 1. července 2023 patrně nepřináší pro plátce DPH nic nového, nicméně bude nutné počkat na vyjádření GFŘ k příspěvku KV 606/03.05.23, který případně potvrdí neplatnost dvouletých přechodných ustanovení u rodinných domů a přístup GFŘ k rozporům mezi údaji v KN a skutečným stavebně-právním určením stavby. Zároveň vedle samotné novely je třeba věnovat velkou pozornost chystané Informaci GFŘ k nemovitostem, která bude reflektovat poslední uzavřené příspěvky na Koordinačním výboru a také aktuální judikaturu.

Judikátové okénko

A close-up, high-angle photograph of a wooden gavel resting on a blue book cover. The gavel is positioned diagonally, with its head in the foreground and its handle extending towards the upper right. The book cover has a textured, leather-like appearance. The lighting is dramatic, highlighting the grain of the wood and the texture of the book cover.



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



Zajímavý pohled krajského soudu na časovou souvislost nákladů a výnosů

Tentokrát vám přinášíme zajímavý [rozsudek](#) Krajského soudu v Brně týkající se sporu ohledně daňové uznatelnosti vybraných nákladových položek primárně v kontextu časové souvislosti nákladů a výnosů (řešilo se období končící březnem 2011).

Sporné oblasti

Dle správce daně společnost nesprávně účtovala a v důsledku toho neoprávněně uplatnila výdaje (či nezahrnula výnosy) zejména v následujících třech oblastech:

- ▶ nezohlednění výnosů z nesplacené půjčky,
- ▶ nenárokové odměny zaměstnanců,
- ▶ nedokončená výroba ve formě stavebních prací.

Příjmy z půjčky

Podstatou prvního věcného sporu je účtování o úrocích z půjčky, kterou společnost poskytla ukrajinské společnosti. Společnost vytvořila již na

konci předchozího zdaňovacího období k této půjčce opravnou položku ve výši 50 % a na konci kontrolovaného zdaňovacího období (končícího ke dni 31. března 2011) pak opravnou položku ve výši 100 %. V průběhu kontrolovaného období, ke dni 31. prosince 2010, nastala u této půjčky doba splatnosti. Společnost jistinu neobdržela a od ledna 2011 přestala do svých aktiv/výnosů zahrnovat smlouvené úroky z této půjčky, jelikož předmětem daně by se dle jejího názoru neměl stát ryze imaginární příjem vzešlý jen z aplikace účetních předpisů.

Soud s tímto postupem nesouhlasil. Konstatoval, že na smlouvené úroky i po marném uplynutí doby splatnosti poskytnutého úvěru společnosti vznikl nárok, byla tedy povinna je v účetnictví zahrnovat mezi aktiva a šlo o její daňově účinné výnosy. Soud dále konstatoval, že společnost účtovala o smlouvených úrocích takovým způsobem, že jejich nezahrnování do aktiv vůbec nedávala do souvislosti s nedobytností pohledávky - vykazovala je až do 31. prosince 2010 v plné výši, ačkoliv jistinu evidovala již jen ve výši 50 %, a poté v nulové výši, ačkoliv plně jistinu

odepsala až ke dni 31. března 2011. Nadto k nedobytnosti pohledávky společnost žádné důkazy nepředložila. Naopak, uznání dluhu, které s ukrajinským dlužníkem podepsala v roce 2012, nasvědčovalo tomu, že jejich smluvní vztah a s ním spojené povinnosti nadále trvaly.

Odměny zaměstnancům

Společnost uplatnila v účetním období roku 2010/2011 náklady na předpokládanou odměnu pro zaměstnance držící akcie. Správce daně v této souvislosti prověřil zejména mzdový předpis pro odměňování zaměstnanců z roku 2009. Ten přímo o odměně držitelům akcií mlčí, ale v příloze „Podmínky pro poskytování ročních odměn“ upravuje roční odměny zaměstnancům. V části této přílohy pak mzdový předpis uvádí: „*Podmínkou výplaty ročních odměn (doplatků) je audit účetních výsledků fiskálního roku, za který je roční odměna poskytována*“ a dále „*Roční odměna není nárokovou složkou mzdy*“. Dále společnost doložila listinu nazvanou „Stanovení výše částky pro roční odměny pro zaměstnance“ ze dne 25. března 2011, v níž generální ředitel společnosti na návrh finančního ředitele schválil mimo jiné předmětnou částku jako odměnu pro zaměstnance, kteří se nejvíce podíleli na dosažení hospodářského výsledku za rok 2010 s tím, že tato odměna náleží zaměstnancům, kteří budou ke dni 31. března 2011 vlastníky akcií na jméno.

Mezi stranami byla shoda na tom, že mzdové předpisy mlčí o roční odměně pro zaměstnance držící akcie, resp. dokonce mluví o tom, že roční odměna je nenároková složka mzdy. Společnost však měla za to, že onu nárokovost přidal této odměně generální ředitel, který ji schválil rozhodnutím ze dne 25. března 2011.

Soud s tím nesouhlasil. Jako určující označil text mzdového předpisu, podle něž není roční odměna nárokovou složkou mzdy. Souhlasil s tím, že nenároková složka mzdy se rozhodnutím zaměstnavatele může nárokovou stát, nicméně u rozhodnutí generálního ředitele ke všem pochybnostem přistupuje i to, že v textu uvedené písemnosti se uvádí:

„Na roční odměnu pro zaměstnance, kteří se nejvíce podíleli na dosažení hospodářského výsledku za fiskální rok 2010, stanovuji objem prostředků ve výši“ Ze slova „nejvíce“ dle soudu vyplývá, že odměna bude náležet jen některým zaměstnancům držícím akcie, jejichž podíl byl větší než u ostatních, zatímco hned v další větě se píše: *„Tato odměna bude náležet zaměstnancům, kteří budou ke dni 31. března 2011 vlastníky akcií na jméno ...“*. Dle soudu z této listiny nelze učinit závěr o tom, že generální ředitel nějakým (a kterým) zaměstnancům založil nárok na roční odměnu. Dle soudu nelze připustit, aby společnost jen na základě paušálního příslibu, jakou celkovou částku hodlá svým zaměstnancům na odměnách vyplatit, si tuto částku odečítala od základu daně jako budoucí náklad. Nejsou-li totiž v rozhodnutí ředitele adresáti odměn jmenovitě určeni a částky pro ně určené pevně a nezměnitelně stanoveny, pak nelze hovořit o občanskoprávním nároku konkrétních zaměstnanců.

Na závěr společnost namítala, že jsou-li správné úvahy správce daně ohledně účtování ročních odměn zaměstnancům a společnost si odměny uplatněné v tomto zdaňovacím období měla zaúčtovat až v následujícím zdaňovacím období, pak by „na oplátku“ měl odměny uplatněné nesprávně v předchozím zdaňovacím období správce daně zohlednit nyní. Správce daně ani soud s tímto postupem nesouhlasili. Dle soudu nelze vzniklou situaci řešit tím, že by společnost uplatnila jeden a tentýž náklad, který jí v předchozím zdaňovacím období snížil základ daně, opakovaně (poznámka autora - předchozí zdaňovací období bylo nejspíše již zavřené).

Pro úplnost je nutno poznamenat, že rozsudek rovněž zmiňuje, že k ročním odměnám pro zaměstnance držící akcie přistoupil správce daně jako ke skryté dividendě, jejíž budoucí výplatu nebyla společnost oprávněna si zahrnout do daňového základu v kontrolovaném období za žádných okolností. Tento aspekt však v rozsudku není dále nijak analyzován, jelikož proti tomu společnost nejspíše v žalobě nevznesla žádné námitky.

Výdaje na nedokončenou výrobu

Hlavní řešenou otázkou bylo to, nakolik je uvěřitelné, že společnost jako generální dodavatel fakturovala svému odběrateli (investorovi stavby) práce, které ještě sama nepřevzala od svých subdodavatelů, resp. práce, které tito subdodavatelé ještě ani fakticky neprovedli, a na základě toho si uplatňovala náklady na tyto subdodavatelské práce již v řešeném zdaňovacím období.

Soud připustil, že společnost byla v nelehké situaci a v dané situaci měla pouze tři možnosti. Za prvé, snížit si o náklady na dosud nerealizované subdodávky daňový základ v předmětném zdaňovacím období, jak to učinila. Pak ovšem vyvolala pochybnosti v tom směru, zda by jí investor skutečně proplácel neprovedené práce. Za druhé, mohla si snížit daňový základ v následujícím zdaňovacím období, kdy práce skutečně provedla. Ovšem jelikož nešlo o odstraňování vad a nedodělků díla, vyvolala by nejspíš zase důvodné pochybnosti v tom směru, že práce prováděla pro investora zadarmo (nemohla by ani v tomto zdaňovacím období vykázat odpovídající příjem). Konečně mohla na snížení daňového základu rezignovat, což se jí jistě nejevilo spravedlivé, pokud deklarované náklady skutečně vynaložila a na jejich základě dosáhla výnosů.

Podle soudu měla společnost této nestandardní situaci například přizpůsobit obsah smluvní dokumentace nebo alespoň předávacích protokolů, aby z nich bylo zřejmé, že se předávaly a proplácely i práce dosud nerealizované.

Soud si explicitně položil otázku, zda vůbec náklady na subdávku v daném zdaňovacím období skutečně vznikly, pokud subdodavatel ještě ani nesplnil svou povinnost a neprovedl práce, k nimž se společnosti smluvně zavázal. Konstatuje však, že v daném případě nebylo třeba tuto otázku zodpovídat. I kdyby soud přistoupil na to, že společnost vznik svého závazku uhradit ještě neprovedenou subdávku „důvodně předpokládala“ (například proto, že subdodavatel již zahájil nějaké přípravné práce), stejně v nynější věci neunesla důkazní břemeno ohledně

toho, že tomuto závazku odpovídal v daném zdaňovacím období nějaký výnos.

Kasační stížnost byla podána, tak uvidíme, co nám k těmto zajímavým tématům řekne Nejvyšší správní soud.

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

Soud připustil, že společnost byla v nelehké situaci a v dané situaci měla pouze tři možnosti. Za prvé, snížit si o náklady na dosud nerealizované subdodávky daňový základ v předmětném zdaňovacím období, jak to učinila. Pak ovšem vyvolala pochybnosti v tom směru, zda by jí investor skutečně proplácel neprovedené práce. Za druhé, mohla si snížit daňový základ v následujícím zdaňovacím období, kdy práce skutečně provedla. Ovšem jelikož nešlo o odstraňování vad a nedodělků díla, vyvolala by nejspíš zase důvodné pochybnosti v tom směru, že práce prováděla pro investora zadarmo (nemohla by ani v tomto zdaňovacím období vykázat odpovídající příjem). Konečně mohla na snížení daňového základu rezignovat, což se jí jistě nejevilo spravedlivé, pokud deklarované náklady skutečně vynaložila a na jejich základě dosáhla výnosů.

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

Zdanění společnosti

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

DPH a cla

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

Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

Právo

Ondřej Havránek +420 703 891 387

EY

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



Přihlášení k odběru

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

Odhlášení z odběru

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

EY | Building a better working world

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

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

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

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

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

ED None

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

ey.com

Víte, že?

- ▶ Žádost o vrácení tuzemské DPH za rok 2022 pro osoby usazené mimo EU lze podat do 30. června 2023? [↗](#)
- ▶ Nás brzy čekají změny u veřejných zakázek? [↗](#)
- ▶ Vás informujeme, co přináší zákon o ochraně oznamovatelů? [↗](#)
- ▶ Evropský parlament schválil nařízení týkající se uhlíkového cla? [↗](#)
- ▶ NSS potvrdil, že pozemek prodávaný developerem je pro účely DPH zbožím a jeho prodej se nevylučuje z koeficientu? [↗](#)
- ▶ Pro vás připravujeme účetní a daňový webinář na téma nový zákon o účetnictví, který se uskuteční 23. května? [↗](#)
- ▶ Připravujeme daňové, účetní a právní desatero pro (nejen technologické) start-upy, který se bude konat 22. května? [↗](#)
- ▶ Připravujeme webinář k tématům z daňových kontrol, tentokrát se zaměřením na převodní ceny - akce proběhne 16. května? [↗](#)