

Daňové a právní zprávy

únor 2024



Úvodník 02

Do nového roku připravení aneb čemu se správci daně (také) rádi věnují

DPH 05

Ekonomická činnost členů statutárních orgánů z pohledu DPH

Právo 9

Nekonečný příběh souběhu funkcí pokračuje... tentokrát u Ústavního soudu

Judikátové okénko 13

Významné kontrolní téma hodné vaší pozornosti - nedokončená výroba

Judikátové okénko 15

Lze při aplikaci nízké kapitalizace využít nezdanění souvisejících příjmů?

Judikátové okénko 17

Trestný čin zkrácení daně jako důsledek obcházení obchodních omezení



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



Do nového roku připraveni aneb čemu se správci daně (také) rádi věnují

Nový rok se nám rozbíhá a je toho tolik nového, o čem by se dalo psát – benefity, funkční měna, nové sazby DPH, daň z neočekávaných zisků, dorovnávací daň a související daňové (administrativní i peněžní) povinnosti...

Já bych se ale rád zastavil u pomyslného vrcholu daňové praxe, a tou je bezpochyby kontrolní činnost daňové správy a několik témat, jimž se správci daně věnují (a jak jsou následně úspěšní u správních soudů).

Vynechám skutečné i domnělé podvody v oblasti DPH, prokazování manažerských, reklamních a zprostředkovatelských služeb, skutečné vlastnictví i zneužití práva a rád bych se podrobněji věnoval jednomu zjevnému evergreenu a jednomu nenápadnému tématu.

Tím zjevným jsou nepřekvapivě převodní ceny. Po probuzení z covidového zimního spánku se správci daně pustili s horlivostí sobě vlastní do celé řady kontrol, kde zkoumají výsledky ztrátových, málo (a v případě pobídkářů naopak moc) ziskových společností. Významný nárůst vidíme zejména v oblasti automobilového průmyslu, který byl covidem významně postižen. Daňové správě se v nedávné minulosti podařilo v několika případech před soudy rozporovat plný funkční a rizikový profil u výrobních společností dodávajících nezávislým odběratelům, které ale mají významný podíl rozhodování centralizován na úrovni skupiny. S pomocí konstrukce „hypotetické služby spočívající v realizaci ztrátové výroby ve prospěch skupiny“ správci daně více či méně úspěšně doměřují

z jejich pohledu chybějící rutinní zisky vyplývající z tržního či kapacitního rizika. Jak je v poslední době zvykem, cestičku si u soudů prošlapali pomocí ne zcela šťastných příběhů a nyní se snaží uplatňovat tuto „ustálenou judikaturu“ i v dalších případech. Bude záležet na konkrétních okolnostech (a samozřejmě kvalitě argumentace a dokumentace), zda se jim bude dařit.

Druhou oblastí, kde je v současné době správa spíše v defenzivě, je magie tzv. benchmarků (studií srovnatelných společností), kde se naopak soudy v několika případech vzepřely zavedené praxi a požadují po správcích daně podrobnější zdůvodnění, proč bylo při doměření použito mezikvartilové rozpětí namísto celého, proč byly vyřazeny ztrátové společnosti apod. Je zřejmé, že daňová správa v této oblasti ruče do klína nesloží, protože v případě současné aplikace obou těchto námitek by už nedoměřili nic – v každém odvětví se alespoň jedna ztrátová nezávislá společnost najde...

Druhým, ne tak zjevným tématem, kterým se úřady zabývají, je... nedokončená výroba (viz rovněž naše judikátové okénko)! Čím dál častěji se setkáváme s případy, kdy otázky správců daně na tuto na první pohled nevinnou účetní metodu, která má za úkol zajistit časovou souvislost nákladů a výnosů (specificky odložit vynaložený náklad až do období, kdy bude realizován výnos), poplatníky zaskočí. „Neprokázání odúčtování nedokončené výroby“ se objevilo v poslední době hned v několika kauzách. Strojírenská firma neprokázala náklady na dokončení velkých zahraničních projektů. Stavební firma neobhájila účtování dohadných položek na práce, které svým zákazníkům vyfakturovala, ale dodavatelé to nestihli. Několik let se táhla kauza, kdy správce daně odmítal uznat náklady režijních středisek rozpuštěné poměrně na jednotlivé projekty. Jiná strojírenská firma (v kontrole zahájené po osmi letech) nedokázala přesvědčit správce daně o správnosti ocenění nedokončené výroby, neboť „nepředložila podrobné rozpisy materiálu, mezd a režie použité na jednotlivé zakázky“. Ačkoliv zdůvodnění správy a soudů v řadě případů nedává jasnou odpověď, zda se jednalo o chyby účtování, neunesení přiměřeného důkazního břemene nebo nedostatečné pochopení úřadů pro komplexitu tohoto nejednoduchého tématu, lze konstatovat, že účtování nedokončené výroby nemusí být daňově neutrální, může vést k dvojímu zdanění a je potřeba věnovat pozornost jak vedení a uchování podrobné evidence, tak věcnému a pro (do určité míry nezasevčeného uživatele) srozumitelnému vysvětlení. Problémy dělá rovněž české specifikum pohledu na věcnou a časovou souvislost (s obdobím spíše než vzájemně) a dělení projektů na dílčí plnění dle milníků, která nemusí být v souladu s postupy uplatňovanými v mezinárodním účetnictví - toto by se mělo zlepšit s připravovanou novelou zákona o účetnictví.

Na závěr nezbývá než popřát všem čtenářům, aby se jim daňové kontroly vyhýbaly. A pokud už jejich výsledky analytický algoritmus daňové správy zaujmou a kontrolu správce daně vyvolají, aby se setkali se správcem daně, jenž bude mít pochopení pro specifika jejich podnikání, kontrola proběhla hladce a přátelsky, a hlavně bez doměrků!

Druhým, ne tak zjevným tématem, kterým se úřady zabývají, je... nedokončená výroba! Čím dál častěji se setkáváme s případy, kdy otázky správců daně na tuto na první pohled nevinnou účetní metodu, která má za úkol zajistit časovou souvislost nákladů a výnosů (specificky odložit vynaložený náklad až do období, kdy bude realizován výnos), poplatníky zaskočí.

DPH



Stanislav Kryl
stanislav.kryl@cz.ey.com
+420 731 627 021



Štěpán Kvíz
stepan.kviz@cz.ey.com
+420 705 844 004



Ekonomická činnost členů statutárních orgánů z pohledu DPH

Poslední daňový rozsudek z prosince 2023 publikovaný Soudním dvorem EU („SDEU“) ve věci C-288/22 nás přivedl opět k zamyšlení, jaký musí být charakter činnosti člena statutárního orgánu při výkonu své funkce, aby mohl být považován za ekonomickou činnost z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“).

Dlouhodobě sledujeme přístup Nejvyššího správního soudu („NSS“) u sporů týkajících se ekonomické činnosti jednatelů či členů představenstev obchodních společností. Naposledy jsme vás informovali v našich Daňových zprávách [zde](#). Závěry přijaté SDEU v jeho posledním rozsudku k tématu výkonu ekonomické činnosti členem představenstva, o kterém jsme vás informovali v alertu [zde](#), nás znovu přiměly se k tématu vrátit.

Jen pro připomenutí, osobou povinnou k dani je pro účely DPH osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost (činnost za účelem získávání pravidelných příjmů), pokud tuto činnost vykonává samostatně.¹

Pohled Soudního dvora EU

SDEU potvrdil, že o ekonomickém charakteru činnosti člena představenstva v zásadě není pochyb. O ekonomickou činnost se podle SDEU bude jednat vždy, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje. Pro naplnění podmínky pravidelného charakteru je třeba, aby odměny za výkon funkce rovněž mohly být členům představenstva poskytovány i v obdobích, v nichž společnost nedosáhla zisku. Zároveň platí, že podmínky pro stanovení odměny musí být předvídatelné.²

¹ § 5 ZDPH

² V českých podmínkách může nicméně být sporná samotná pravidelnost dosahování příjmů. Podle § 61 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) („ZOK“), obchodní korporace neposkytne odměnu podle smlouvy o výkonu funkce, pokud výkon funkce zřejmě přispěl k nepříznivému hospodářskému výsledku obchodní korporace.

Rozhodující tedy je, zda člen představenstva vykonává svou činnost samostatně, tj. svým jménem, na svůj účet, na svou odpovědnost a nese ekonomické riziko spojené s výkonem této činnosti. Podle SDEU je činnost člena představenstva samostatná, pokud člen představenstva nese hospodářské důsledky svých rozhodnutí. Pokud je to však společnost samotná, která bude muset čelit negativním důsledkům rozhodnutí přijatých představenstvem, o samostatnosti výkonu funkce člena představenstva nemůže být řeč.

Uvedené je možné ilustrovat na následujícím příkladu. Člen představenstva společnosti, která podniká v oblasti výroby elektronických zařízení, hlasuje pro velkou investici do výstavby nové továrny na výrobu digitálních fotoaparátů. V mezidobí však výrobci chytrých telefonů zakomponují fotoaparát do svých výrobků. Nové digitální fotoaparáty nejdou na odbyt. Společnost není schopna splácet své dluhy a zkrachuje. Pokud by člen představenstva odpovídal za dluhy společnosti a byl povinen je splácet ze svého majetku, výkon funkce člena představenstva by podle SDEU představoval samostatnou ekonomickou činnost. V opačném případě (pokud nezkrachuje člen představenstva, ale společnost samotná) se o samostatnou ekonomickou činnost člena představenstva nejedná.

Zákon o obchodních korporacích

Pojďme se podívat, jak je to s nesením hospodářského rizika v českých podmínkách. Zákon o obchodních korporacích ukládá členům volených orgánů obchodních korporací, aby jednali s péčí řádného hospodáře.³ Pokud v dobré víře nejednali, jsou povinni vydat obchodní korporaci prospěch, který v souvislosti s takovým svým jednáním získali, nebo nahradit újmu, která

³ § 51 ZOK

⁴ § 53 odst. 1 a 3 ZOK

⁵ Např. rozsudek č.j.: 3 Afs 82/2019 - 38

⁶ § 68 ZOK

obchodní korporaci takovým jednáním vznikla.⁴ Tento princip je opět možné ilustrovat na výše uvedeném příkladu.

Člen představenstva posuzuje, zda investovat do továrny na digitální fotoaparáty. Pečlivě zmapoval situaci na trhu s digitálními fotoaparáty, zkalkuloval návratnost investice. V době přijetí rozhodnutí nic nenasvědčuje tomu, že by chytré telefony měly vytlačit běžné fotografické přístroje. Při svém rozhodování jednal pečlivě, informovaně, v obhajitelném zájmu obchodní korporace a s nezbytnou loajalitou. V takovém případě všechny negativní důsledky tohoto chybného podnikatelského rozhodnutí dopadnou pouze na společnost.

Ve světle závěrů SDEU takový člen představenstva nemůže být osobou povinnou k dani.

Pohled Nejvyššího správního soudu

Kromě výše uvedené obecné odpovědnosti členů volených orgánů obchodní korporace dovozuje NSS⁵ nesení obchodního rizika ze zvýšené odpovědnosti členů volených orgánů obchodních korporací podle níže uvedených ustanovení:

- ▶ Dle zákona o obchodních korporacích může soud rozhodnout, že člen nebo bývalý člen statutárního orgánu obchodní korporace v úpadku ručí za splnění jejích povinností, pokud věděl nebo mohl vědět o hrozícím úpadku a v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinil vše potřebné k jeho odvrácení.⁶

- ▶ Insolvenční zákon ukládá dlužníkům podat insolvenční návrh bez zbytečných odkladů poté, co se dozvěděli nebo při náležité péči měli dozvědět o svém úpadku. Tuto povinnost má v případě právnických osob jejich statutární orgán. Pokud tato osoba v rozporu s insolvenčním zákonem návrh nepodá, odpovídá věřiteli za škodu nebo jinou újmu, kterou svým porušením způsobí.⁷
- ▶ Členové statutárního orgánu budou rovněž ručit společně a nerozdílně věřitelům, pokud během moratoria poruší své povinnosti stanovené insolvenčním zákonem. Odpovědnosti se dokážou zbavit pouze, pokud prokážou, že škodě nebo jiné újmě nemohli zabránit ani při vynaložení veškerého úsilí, které po nich bylo možné spravedlivě požadovat se zřetelem na průběh moratoria.⁸
- ▶ Insolvenční zákon dále stanovuje, že je-li insolvenčním návrhovatelem společnost, ručí za splnění náhrady škody nebo jiné újmy společně a nerozdílně členové statutárního orgánu, ledaže prokážou, že bez zbytečného odkladu po podání insolvenčního návrhu informovali insolvenční soud o tom, že insolvenční návrh není podán důvodně.⁹
- ▶ Posledně insolvenční zákon určuje povinnost ručení osob za splnění povinnosti zaplatit částku přihlášené pohledávky.¹⁰

Znakem všech výše uvedených situací je, že člen statutárního orgánu obchodní korporace nese určité hospodářské riziko, pokud porušil některou ze svých povinností, např. neodhalil hrozící nebezpečí úpadku, nepodal včas insolvenční návrh či během moratoria porušil zákonné povinnosti. Jednoduše pokud nejednal s péčí řádného hospodáře.

⁷ § 98 a § 99 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)

⁸ § 127 insolvenčního zákona

⁹ § 147 odst. 3 insolvenčního zákona

¹⁰ § 181 insolvenčního zákona

S jistou nadsázkou je možné říci, že podle NSS bude osobou povinnou k dani pouze takový člen voleného orgánu obchodní korporace, který vykonává svoji funkci lajdácky. Pokud bude jednat s péčí řádného hospodáře, výše uvedená rizika mu nehrozí.

Závěr

Lze jenom doufat, že až bude NSS znovu posuzovat otázku, zda výkon funkce člena statutárního orgánu je ekonomickou činností, předloží předběžnou otázku SDEU. Jen tak se můžeme s definitivní platností dozvědět, jak to má být ve skutečnosti správně.

Pokud budete mít k výše uvedenému tématu jakékoliv otázky, kontaktujte prosím autory článku nebo svůj oblíbený poradenský tým.

Rozhodující tedy je, zda člen představenstva vykonává svou činnost samostatně, tj. svým jménem, na svůj účet, na svou odpovědnost a nese ekonomické riziko spojené s výkonem této činnosti. Podle SDEU je činnost člena představenstva samostatná, pokud člen představenstva nese hospodářské důsledky svých rozhodnutí.

Právo



**Ondřej Havránek**

Ondrej.Havranek@cz.eylaw.com

+420 703 891 387

**Klára Hurýchová**

klara.hurychova@cz.eylaw.com

+420 603 577 826



Nekonečný příběh souběhu funkcí pokračuje... tentokrát u Ústavního soudu

V polovině ledna vydal Ústavní soud další nález týkající se tzv. pravého souběhu funkcí. Pravým souběhem lze označit situaci, kdy je člen statutárního orgánu obchodní společnosti vykonávající svou funkci v obchodněprávním režimu ve společnosti rovněž zaměstnán (např. na pozici generálního ředitele) a jeho ujednanou náplní práce je, mimo jiné, i výkon obchodního vedení společnosti.

Pravé souběhy byly předmětem rozhodovací činnosti soudů již od 90. let. Nejvyšší soud opakovaně judikoval, že souběžná pracovní smlouva uzavřená vedle výkonu funkce, je neplatná. Svá rozhodnutí opíral především o závěr, podle něhož nelze vykonávat obchodní vedení jako závislou práci. Nebylo tak ani možné se skrze pracovněprávní vztah vyhnout přísnějšímu, korporátnímu režimu odpovědnosti za chybná podnikatelská rozhodnutí. Až teprve po nález ÚS (sp. zn. I. ÚS 190/15 ze dne 13. 9. 2016), který zpochybnil dosavadní judikaturu Nejvyššího soudu a označil ji za nedostatečně vyargumentovanou s ohledem na zásady autonomie vůle a smluvní svobody, se Nejvyšší soud přiklonil rozhodnutím velkého senátu (sp. zn. 31 Cdo 4831/2017 ze dne 11. 4. 2018) k názoru, že takto uzavřená souběžná pracovní („manažerská“) smlouva není a priori neplatná, ale představuje dodatek ke smluvnímu vztahu mezi společností a členem jejího statutárního orgánu, tj. dodatek ke smlouvě o výkonu funkce. Zároveň zákonodárce postupně odstranil (až na výjimku v podobě režimu úrazového pojištění) rozdíly v sociálním zabezpečení a zdanění

mezi výkonem funkce a závislou prací. Tím výrazně redukoval motivaci vedoucích manažerů společností ke sjednávání pravých souběhů.

Od popsaného pravého souběhu je třeba odlišit tzv. nepravý souběh. Ten představuje situaci, kdy je člen statutárního orgánu ve společnosti souběžně zaměstnán, ale vykonává činnosti, které nespádají do působnosti statutárního orgánu, tj. nevykonává v pracovním poměru obchodní vedení společnosti. Takovým případem může být situace, kdy je jednatel IT společnosti v této společnosti zaměstnán jako programátor. Tento typ souběhu je přípustný. Uzavíraná pracovní smlouva člena statutárního orgánu však podléhá informační povinnosti podle pravidel o střetu zájmů zákona o obchodních korporacích.

Skutkové okolnosti nálezu

Stěžovatel působil od ledna roku 1998 jako předseda představenstva akciové společnosti X, a.s. Zároveň byl jejím generálním ředitelem a na výkon této činnosti uzavřel v roce 2007 se společností „manažerskou smlouvu“ podřízenou zákoníku práce. V prosinci 2008 byl z obou pozic odvolán. V lednu 2009 mu byla dána výpověď z pracovního poměru pro nadbytečnost.

V návaznosti na tento skutkový stav byly mezi společností a stěžovatelem vedeny soudní spory, které se rozštěpily do dvou oddělených větví. První větví sporu byl nárok společnosti na vydání bezdůvodného obohacení, které mělo být představováno mimořádnou odměnou vyplacenou stěžovateli za činnost generálního ředitele na základě pracovní „manažerské“ smlouvy. Společnost totiž tuto smlouvu považovala za neplatnou.

Obecné soudy v této větví nejprve rozhodly v neprospěch stěžovatele o neplatnosti „manažerské“ smlouvy. Ústavní soud však jejich rozhodnutí zrušil svými nálezy, prvním (již zmíněným výše), sp. zn. I. ÚS 190/15 ze dne 13. 9. 2016, a druhým, sp. zn. III. ÚS 669/17 ze dne 21. 8. 2018.

Obecné soudy proto ve „druhém kole“ řízení došly k závěru, že stěžovatel vykonával funkci předsedy představenstva společnosti na základě smlouvy o výkonu funkce (tj. příkazní smlouvy). Zároveň měl pro výkon pozice generálního ředitele uzavřenou „manažerskou“ smlouvu, která byla podřízena zákoníku práce, avšak s limity, které stanoví právo obchodních korporací a obecné občanské právo (tzn. že nejde o závislou práci a je dána nutnost respektovat balanční a ochranné mechanismy korporativního práva atd.). „Manažerskou“ smlouvu sjednanou v režimu zákoníku práce – soudy posoudily podle jejího obsahu jako smlouvu upravující určité otázky týkající se výkonu funkce člena představenstva, resp. jako zvláštní doplněk ke smlouvě o výkonu funkce. Dovodily, že k účinnosti této smlouvy bylo třeba schválení valnou hromadou společnosti, ke kterému ale nedošlo. Proto nemohl stěžovateli vzniknout nárok na sjednanou odměnu („mzdu“), ale pouze na odměnu obvyklou. Avšak s ohledem na skutkové okolnosti

soudy dospěly k závěru, že stěžovatel ani takový nárok nemá, neboť porušil povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, a to mimo jiné tím, že si nechal vyplatit mimořádnou část odměny, aniž byla splněna kritéria pro její výplatu.

Druhou větví sporu byl nárok stěžovatele na náhradu mzdy za únor a březen roku 2009, tj. po dobu běhu výpovědní doby dle jeho „manažerské“ smlouvy. Obecné soudy v této větví rozhodly, že stěžovatel nemá právo na náhradu mzdy, jelikož jeho „manažerská“ smlouva, z níž by taková náhrada plynula, nebyla schválena valnou hromadou, a tudíž ani nenabyla účinnosti.

Názor Ústavního soudu

Stěžovatel se obrátil na Ústavní soud dvěma ústavními stížnostmi, jejichž projednání bylo procesně spojeno do jednoho řízení. Stěžovatel namítal porušení svého práva na spravedlivý proces, porušení principu autonomie vůle a zásady pacta sunt servanda (smlouvy se mají dodržovat), jakož i porušení dalších ústavně garantovaných práv. Konkrétně vytýkal Nejvyššímu soudu především závěr o kvalifikaci pracovní „manažerské“ smlouvy jako dodatku ke smlouvě o výkonu funkce. Uváděl, že tímto Nejvyšší soud dosáhl téměř totožných důsledků, jako když judikoval neplatnost takové pracovní smlouvy. Tím, že manažeři netušili, že by měli své pracovní smlouvy nechat schvalovat valnou hromadou, smlouvy nikdy nenabýly účinnosti, a plnění dle nich poskytované tak bylo bezdůvodným obohacením.

Nejvyšší soud ve svém vyjádření ke stížnosti podle našeho názoru správně zdůraznil, že pravidlo určující, že odměnu člena statutárního orgánu a jeho smlouvu o výkonu funkce musí schválit nejvyšší nebo zakladatelským právním jednáním určený orgán obchodní korporace, brání svévolnému určování podmínek výkonu funkce ze strany členů statutárního orgánu a je kogentní. Přijetí stěžovatelova názoru by podle něj vedlo ke „zhroucení zákonodárcem nastavených obchodních schémat chránících obchodní

korporace, jejich členy i třetí osoby“. Zaměstnanec není povinen naplňovat péči řádného hospodáře a nestíhaly by jej odpovědnostní následky jejího porušení.

Ústavní soud stěžovateli nevyhověl. Zdůraznil, že jeho předchozí nálezy, které vedly ke změně uvažování Nejvyššího soudu, obecně „pouze“ požadovaly, aby Nejvyšší soud své závěry k pravému souběhu řádně argumentoval a precizoval. Nebylo možné je ale vykládat tak, že by aprobovaly pravý souběh jako souběh dvou na sobě nezávislých právních poměrů, z nichž jeden je čistě pracovněprávním, přestože je jeho obsahem obchodní vedení společnosti.

Ústavní soud shledal, že nová judikatura Nejvyššího soudu chápající „manažerskou“ smlouvu jako dodatek ke smlouvě o výkonu funkce, je ústavně konformní. Uvedl, že limitem autonomie vůle jsou v korporačním právu mj. pravidla vymezující základní právní povahu vztahu mezi členem voleného (statutárního) orgánu a obchodní korporací. Podle Ústavního soudu má „*člen statutárního orgánu při výkonu své funkce relativně autonomní postavení projevující se tím, že je nadán rozsáhlou diskrecí. Jinak řečeno, je oprávněn (a současně povinen) rozhodovat se podle vlastního uvážení, avšak nikoli ve svůj prospěch. Člen statutárního orgánu byl do funkce ustaven s důvěrou, která by neměla být zklamána. Svou funkci je proto povinen vykonávat s péčí řádného hospodáře (loajálně a pečlivě). Při porušení tohoto standardu je povinen k náhradě způsobené újmy, aniž by byla limitována její výše. Ústavní soud má za to, že právě s ohledem na toto specifické postavení člena statutárního orgánu je legitimní omezit, v jakém právním poměru lze jeho řídicí činnost vykonávat.*“

Ústavní soud také vhodně doplnil, že: „*Dalším limitem autonomie vůle je nutnost ochrany oprávněných zájmů dalších aktérů (akcionářů, společníků, jakož i věřitelů). I tyto oprávněné zájmy požívají právní ochrany (stejně jako zájmy člena statutárního orgánu a obchodní korporace samotné), včetně ochrany ústavněprávní. Ochrana společníků (akcionářů) se projevuje právě v požadavku na schválení smlouvy o výkonu funkce člena statutárního orgánu, jakož i jeho odměn nejvyšším orgánem obchodní společnosti.*“

Ústavní soud tak uzavřel, že závěr obecných soudů o neúčinnosti „manažerské“ smlouvy, která nebyla schválena příslušným orgánem společnosti (zde valnou hromadou), proto představuje přiměřené omezení autonomie vůle a smluvní volnosti, sledující legitimní cíl ochrany práv obchodní korporace, jejích členů a zprostředkovaně i třetích osob, včetně věřitelů obchodní korporace. Sám stěžovatel pak jako předseda představenstva měl již v roce 2007 jednat s péčí řádného hospodáře a znát judikované důsledky uzavření souběžné „manažerské“ smlouvy (tehdy neplatnost) a zároveň měl možnost nechat si ujednanou odměnu schválit valnou hromadou jako smlouvu o výkonu funkce.

Judikaturu Nejvyššího soudu Ústavní soud označil jako vyvážený kompromis mezi zájmy členů statutárních orgánů (kteří mohou mít právo na odměnu založeno souběžnými smlouvami) a zájmy reziduálních vlastníků společnosti, tj. společníků a akcionářů (kteří mají zájem udržet si kontrolu nad systémem odměňování exekutivy své společnosti). Lze tak doufat, že problém souběhů funkcí bude tímto rozhodnutím, kde se představy Ústavního soudu a Nejvyššího soudu protínají, konečně jasně a definitivně vyřešen.

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

V polovině ledna vydal Ústavní soud nález, jímž se vrátil k mnohokrát řešenému problému tzv. pravého souběhu funkcí. Letitý názorový oponent Nejvyššího soudu tentokrát jeho závěry potvrdil.

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.



Radek Matušík
radek.matustik@cz.ey.com
+420 603 577 841



Významné kontrolní téma hodné vaší pozornosti – nedokončená výroba

Volně navazujeme na zamýšlení v našem úvodníku a přinášíme vám zajímavý rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) týkající se oprávněnosti snížení výnosů u nedokončené výroby.

Situace

Řešil se rok 2010. Správce daně přichází na kontrolu u společnosti zabývající se konstrukcí lodních zařízení.

Podle správce daně čtyři dlouhodobě rozpracované zakázky dokončené v roce 2010 vykazovaly ztrátu, přičemž během daňové kontroly nebylo zjištěno, jaké konkrétní náklady na účtu 611 „MÁ DÁTI“ se týkaly dokončených a vyfakturovaných zakázek, nebyly předloženy podrobné rozpisy materiálu, mezd a režie použité na jednotlivé zakázky a obrát účtu 121 „DAL“ se nerovnal obrátu účtu 611 „MÁ DÁTI“.

Správce daně společnost vyzval, aby doložila jednotlivé doklady k účtu 611 „MÁ DÁTI“, smlouvy a rozpis nákladů k jednotlivým zakázkám, vydané faktury k dokončeným zakázkám, kalkulační vzorec, inventury účtu 121 „DAL“ atd. Správce daně požadoval prokázat, zda náklady vykázané v souvislosti se zakázkami s nimi fakticky souvisely a o jaké konkrétní náklady se jednalo.

Správce daně zdůraznil, že jeho pochybnosti vznikly především proto, že společnost neprokázala, jaké konkrétní náklady (účet 611 „MÁ DÁTI“) byly zaúčtovány a jakých dokončených a vyfakturovaných zakázek se týkaly. Společnost dle správce daně nepředložila veškeré požadované podklady, a neunesla tedy své důkazní břemeno.

Společnost se pochopitelně bránila - správce daně dle ní neposoudil přímo související výnos shodně jako náklad, což je v rozporu s § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Postup správce daně tak dle společnosti vede ke dvojímu zdanění téže částky.

Pohled soudů

Jak krajský soud, tak i NSS se přiklonily na stranu správce daně s tím, že společnost neprokázala oprávněnost snížení výnosů u nedokončené výroby.

Nosným důvodem napadeného rozhodnutí je dle NSS to, že společnost navzdory výzvě správce daně neprokázala odúčtované náklady. Dle NSS nemůže být důvodná argumentace, že došlo ke dvojímu zdanění, neboť správce daně uznal vše, co společnost doložila a prokázala.

Pro posuzovanou věc je tedy dle NSS podstatné, že sporná není otázka daňové uznatelnosti nákladů, nýbrž otázka unesení důkazního břemene společností ohledně účtování nedokončené výroby. Pokud společnost neunesla důkazní břemeno, nemůže být důvodná ani námitka, že se krajský soud nevypořádal s § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, ani námitka, že došlo ke dvojímu zdanění.

Co si z toho vzít?

Zdá se, že kontrola nedokončené výroby je jedním z častých témat daňových kontrol poslední doby. Kontrola se může v detailu zaměřit na řádnou a konzistentní aplikaci účetních metod, racionalitu kalkulačních vzorců, detailních přehledů nákladů, soulad s právní dokumentací atd. Namísto je tedy opatrnost. S revizí vašeho přístupu, případně s asistencí při kontrole vám rádi pomůžeme.

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

Správce daně zdůraznil, že jeho pochybnosti vznikly především proto, že společnost neprokázala, jaké konkrétní náklady byly zaúčtovány a jakých dokončených a vyfakturovaných zakázek se týkaly. Společnost dle správce daně nepředložila veškeré požadované podklady, a neunesla tedy své důkazní břemeno.



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



Lze při aplikaci nízké kapitalizace využít nezdanění souvisejících příjmů?

V případech, kdy mají společnosti daňově neuznatelné úrokové náklady a zároveň jim plynou úrokové příjmy, se v praxi setkáváme poměrně často s diskusemi ohledně využití § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů (ZDP). Ten umožňuje nezdaňovat výnosy do výše „přímo souvisejících“ nedaňových nákladů.

V minulosti se k tomuto postupu vyjadřovala i daňová správa. Její stanoviska vesměs akcentují povinnost poplatníků prokázat přímou souvislost příjmů a výdajů. Aktuální rozhodnutí NSS (10 Afs 221/2022) naznačuje, že to nemusí být vždy snadné:

O co zjednodušeně šlo?

- ▶ Společnost emitovala korunové dluhopisy s úrokem 8 % p.a., které upsal její společník.
- ▶ Společník následně na společnost postoupil bezúročnou zápůjčku ve stejné výši, které sám poskytl spřízněným zahraničním dlužníkům.
- ▶ Pohledávka za společníkem z upsaných dluhopisů a závazek uradit mu postoupené pohledávky byly započteny.
- ▶ Se zahraničními dlužníky se společnost dodatečně domluvila na úročení ve výši 8 % p.a.

Doměřená daň

- ▶ V posuzovaném období proto měla společnost ve výnosech i v nákladech úroky ve stejné výši.
- ▶ Nákladové úroky nesplňovaly test nízké kapitalizace, a byly proto daňově neuznatelné.
- ▶ Společnost argumentovala, že úrokový výnos přímo souvisí s nedaňovým úrokovým nákladem, a je proto nezdanitelný dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.
- ▶ Správce daně tento přístup odmítl, což následně potvrdil i krajský soud a NSS.

Vybrané argumenty soudu

- ▶ NSS potvrzuje, že pro výklad § 23 odst. 4 písm. e) ZDP lze využít starší judikaturu, která se vztahovala k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Z ní vyplývá, že je podstatné především, zda by daňový subjekt získal příjem bez vynaložení neuznatelného výdaje.
- ▶ Ačkoli lze argumentovat, že emitované dluhopisy v daném případě fakticky sloužily k financování zápůjček do zahraničí, soudy považovaly toto propojení (tj. prostřednictvím započtení vzájemných pohledávek) za nedostatečné.
- ▶ Pozici poplatníka oslabil i fakt, že úročení získaných zápůjček do zahraničí bylo sjednané až s určitým časovým odstupem.

Uvedená kauza názorně ilustruje, že pro využití § 23 odst. 4 písm. e) ZDP nepostačuje jakákoli vazba, byť se na první pohled jeví jako logická. Nevhodné nastavení může být také velmi obtížné zhojit dodatečně. Co si z toho vzít? Aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) ZD je vždy nutno důkladně zvážit, řádně implementovat a včas připravit vhodnou dokumentaci - rádi vám s tím pomůžeme.

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

Tato kauza názorně ilustruje, že pro využití § 23 odst. 4 písm. e) ZDP nepostačuje jakákoli vazba, byť se na první pohled jeví jako logická.



Radek Matušík
radek.matustik@cz.ey.com
+420 603 577 841



Petr Sedláček
petr.sedlacek@cz.ey.com
+420 704 651 391

Trestný čin zkrácení daně jako důsledek obcházení obchodních omezení

Ústavní soud potvrdil, že umělé nastavení přeshraničních transakcí vedoucí k uplatnění nesprávného režimu DPH je trestným činem, přestože je motivováno čistě obchodně a pro státní rozpočet nepředstavuje daňovou ztrátu.

Ústavní soud ve svém nedávném nálezu (IV. ÚS 1779/23) odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího soudu (3 Tdo 289/2022), který se zabýval otázkou trestněprávních následků fiktivních zahraničních transakcí sloužících k obejití smluvních obchodních omezení.

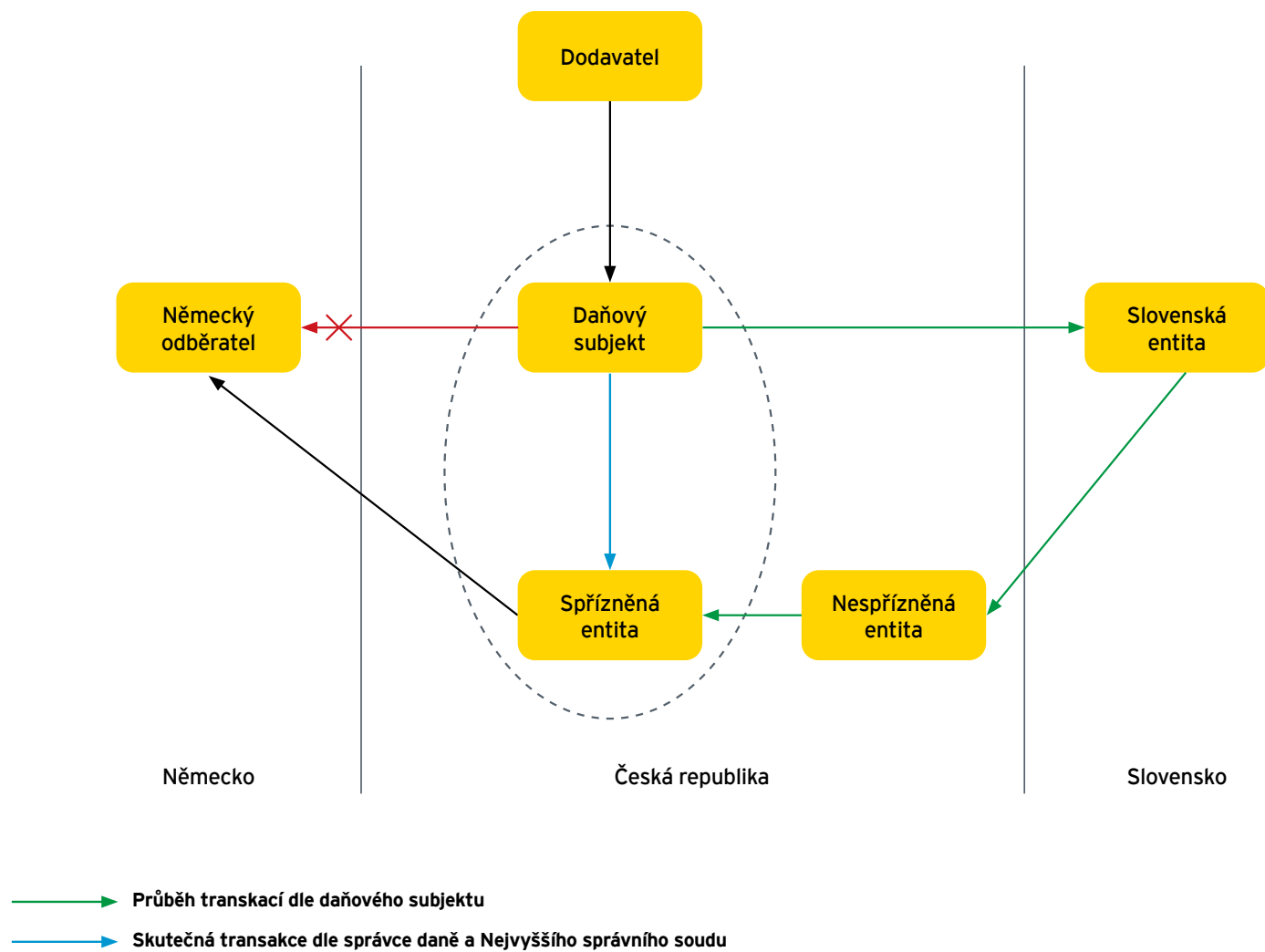
Nejvyšší soud se v projednávané věci zabýval dovoláním daňového subjektu (právnícké osoby zabývající se nákupem a prodejem osobních automobilů), jeho jednatele a ředitele jeho fleetového oddělení proti rozsudku, kterým byli shledáni vinnými z trestného činu zkrácení daně a byli odsouzeni k peněžitým trestům.

Situace - daňověprávní situace

Daňový subjekt je právníckou osobou, která se zabývá nákupem osobních automobilů a jejich následným prodejem, mimo jiné i do zahraničí - zejména Německa. V důsledku změny prodejní politiky jednoho z největších výrobců začal export vozů daňového subjektu do Německa podléhat smluvním omezením, což významně narušilo jeho obchodní model. Proto se rozhodl tato smluvní omezení obejít řetězcem transakcí,

které zahrnovaly následující: (i) dodání vozů daňovým subjektem na Slovensko (dodání do jiného členského státu osvobozené od DPH), (ii) následně zpětné dodání slovenskou entitou třetí osobě do České republiky (dodání do jiného členského státu osvobozené od DPH) a konečně (iii) prodej vozů touto třetí entitou čtvrté entitě, spřízněné s daňovým subjektem (lokální dodání, které je předmětem DPH), která teprve dodala automobily do Německa (dodání do jiného členského státu osvobozené od DPH), aniž by byla vázána jakýmkoliv smluvními omezeními výrobce.

Řetězec je znázorněn na následujícím diagramu:



Správce daně však dospěl k závěru, že výše uvedené transakce byly čistě fiktivní a sloužily k zastření skutečné transakce – prodeje automobilů spřízněné entitě – tzn. pouze jednoho lokálního dodání, které je předmětem DPH. Daňový subjekt tedy podle správce daně nesplnil podmínky pro uplatnění režimu osvobození od DPH s nárokem na odpočet při dodání do jiného členského státu a tvrdil, že neodvedením daně na výstupu došlo ke krácení daně. Vedle toho správce daně zpochybnil i daňovým subjektem deklarovaného dodavatele. Daňovému subjektu proto byla v některých zdaňovacích obdobích doměřena daň na výstupu a v některých zdaňovacích obdobích neuznán nárok na odpočet daně na vstupu.

Daňový spor nakonec dospěl až k Nejvyššímu správnímu soudu, který ve svém rozsudku (2 Afs 9/2021 - 102) potvrdil závěry správce daně o fiktivním charakteru řetězce transakcí a o nesplnění podmínek pro osvobození plnění od DPH. V případě otázky deklarovaného dodavatele však Nejvyšší správní soud rozhodl ve prospěch daňového subjektu, a věc se tak vrátila zpět do daňového řízení.

Situace - trestněprávní situace

Celý spor však měl i trestněprávní rozměr. Orgány činné v trestním řízení shledaly postup daňového subjektu jako naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Oproti situaci v daňovém řízení však předmětem trestního řízení bylo jen neoprávněné uplatnění osvobození plnění od daně na výstupu.

Kromě daňového subjektu bylo trestní řízení zahájeno i vůči jeho jednatelem a řediteli fleetového oddělení. Obhajoba daňového subjektu se skládala mimo jiné z následujících argumentů:

- ▶ Nikde v řetězci nedošlo k daňovému úniku, když celý řetězec je daňově neutrální. Daň tak nemohla být zkrácena.

- ▶ V předmětné věci by měla být respektována zásada subsidiarity trestní represe. Daňový subjekt by neměl nést trestněprávní následky, pokud státu nevznikla žádná škoda.
- ▶ Nedošlo k naplnění obligatorního znaku trestného činu krácení daně - úmyslnosti. Úmyslem daňového subjektu nebylo zkrátit daň nýbrž obejít obchodní omezení. Postup daňového subjektu byl konzultován s daňovým poradcem, který trestněprávní následky vyloučil i s odkazem na výše zmiňovanou neutralitu transakcí v řetězci.

Trestní řízení nakonec dospělo k Nejvyššímu soudu. V dovolání daňový subjekt setrval na dosavadní výše uvedené argumentaci a nad to se i vymezil vůči uloženému trestu. Podle jeho názoru totiž plní peněžité trest obdobnou funkci jako penále vyměřené v daňovém řízení. Udělením peněžitého trestu tak došlo k porušení zásady ne bis in idem (tj. že došlo ke dvojímu rozhodnutí v téže věci).

Posouzení Nejvyšším soudem

Úvodem je třeba nastínit, že trestní soudy bez výjimky odmítly pohled daňového subjektu na transakce jako na daňově neutrální řetězec. Otázku zkrácení daně posuzovaly výhradně optikou daňového subjektu samotného a porovnávaly daňovým subjektem uhrazenou daňovou povinnost s výší daňové povinnosti, která by odpovídala faktickému charakteru posuzovaných plnění.

Nejvyšší soud v tomto ohledu přisvědčil soudům v předchozích stupních, podle kterých se daňový subjekt účastnil fiktivních obchodů. Daňový subjekt dle Nejvyššího soudu ve skutečnosti nedodával zboží do jiného členského státu, nýbrž spřízněné entitě v tuzemsku. V souladu s výše uvedeným tak neoprávněně vylákal daňovou výhodu spočívající v uplatnění režimu osvobození plnění s nárokem na odpočet.

K namítané neutralitě řetězce Nejvyšší soud uvedl, že princip neutrality se může uplatnit pouze tam, kde nedochází k porušování povinností stanovených právními předpisy. Daň ani nárok na odpočet nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Je tedy třeba, aby skutečný stav byl v souladu se stavem právním. Pokud k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo způsobem deklarovaným v předložených daňových dokladech, nelze se dle Nejvyššího soudu dovolávat principu daňové neutrality. Nejvyšší soud dále poznamenal, že trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby není podmíněna vznikem škody ani prospěchu.

K otázce subsidiarity trestní represe Nejvyšší soud citoval nalézací soud, podle kterého k zániku trestní odpovědnosti nemůže dojít ani s ohledem na to, že daňová povinnost byla nakonec splněna (v tomto případě entitou pořizující automobily ze Slovenska - pozn.), neboť daňové delikty jsou společensky škodlivé natolik, že stát nemůže rezignovat na jejich adekvátní trestní postih.

Nejvyšší soud se dále zabýval i otázkou úmyslu daňového subjektu. Přisvědčil nalézacímu soudu, podle kterého prvotním úmyslem obžalovaných sice bylo obejít restriktce výrobce, avšak při realizaci fiktivních obchodů si daňový subjekt musel být vědom s tím spojené neoprávněné daňové výhody. Z objektivních i subjektivních okolností přitom lze dle Nejvyššího soudu usuzovat, že s takovým důsledkem byl srozuměn.

K uplatnění zásady *ne bis in idem* Nejvyšší soud zopakoval dosavadní judikaturu, podle které je přípustné, aby řízení, v jejichž rámci jsou ukládány tresty, byla rozdělena do různých fází a aby v jejich rámci byly postupně nebo paralelně ukládány různé sankce za protiprávní jednání trestní povahy. Musí jít o důsledek celistvého systému jako vzájemně propojeného souvisejícího celku, který umožňuje reagovat na různé aspekty protiprávního jednání předvídatelným a přiměřeným způsobem, aby dotčený jednotlivec nebyl vystaven nespravedlnosti. Dále musí být zjištěno, že obě řízení jsou spojena takovým celistvým způsobem, že

tvorí jeden koherentní celek. To znamená, že sledovaný účel a použité prostředky se musejí vzájemně doplňovat a být spojeny v čase a že možné důsledky právní reakce na protiprávní jednání v paralelních řízeních musejí být ve vztahu k dotčené osobě přiměřené a předvídatelné.

Je tedy třeba vždy posoudit, zda je sankce uložena v řízení, které bylo ukončeno jako první, zohledněna v řízení, které je uzavřeno jako poslední, aby nebyl dotčený jedinec vystaven nadměrné zátěži. Znamená to, že v rámci individualizace stanovení trestní sankce je třeba vzít v úvahu sankci ukládanou v daňovém řízení a její úhradu.

Nejvyšší soud se ztotožnil se závěrem odvolacího soudu, že v předmětné věci byla naplněna časová souvislost mezi daňovým a trestním řízením, když příslušné dodatečné platební výměry (které v mezichase v důsledku zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu pozbyly právní moci - pozn.) byly vydány v době, kdy již probíhalo trestní řízení. Ani poměr výše peněžitého trestu (800 000 Kč) k součtu postupně uloženého daňového penále (1 259 819 Kč) nepředstavoval dle odvolacího soudu pro daňový subjekt nepřiměřenou zátěž, a to zejména se zřetelem na nastavení výše peněžitého trestu, který může být právnícké osobě teoreticky uložen od 20 000 Kč do 1 460 000 000 Kč.

Nejvyšší soud tak žádné z námitek daňového subjektu nepřisvědčil a dovolání odmítl. Daňový subjekt sice proti rozsudku Nejvyššího soudu ještě podal ústavní stížnost, ve které některé z výše uvedených argumentů zopakoval, avšak Ústavní soud ji shledal neodůvodněnou a ve stručném odůvodnění potvrdil správnost závěrů Nejvyššího soudu.

Závěr

Rozsudek Nejvyššího soudu ukazuje, že trestněprávní důsledky může mít i zapojení do transakcí, které v celém řetězci nemusely vést k neodvedené dani nebo jinému obohacení zapojených subjektů a ani to není jejich účelem. Trestní soudy totiž při posuzování naplnění skutkové podstaty zkrácení daně nahlíží na každý zapojený subjekt přísně odděleně.

Při plánování obchodního modelu je tedy třeba postupovat obezřetně a u všech transakcí, které ovlivňují daňovou povinnost k DPH, sledovat, zda daňové doklady odpovídají skutečnému charakteru transakce a zda by správce daně nebo orgány činné v trestním řízení nemohli takové transakce považovat za fiktivní. To platí obzvlášť u dodavatelsko-odběratelských řetězců, které mohou svým charakterem připomínat typické řetězce sloužící k podvodům na DPH. Skutečnost, že v žádném článku řetězce nedojde k úniku daně, je v tomto kontextu irelevantní.

Pro úplnost doplňujeme, že řízení mohlo být poznamenáno širším kontextem, kdy Nejvyšší správní soud v daňovém řízení poukázal na obchodní nelogičnost celého řetězce. Ze spisu nicméně není zřejmý větší detail.

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

Rozsudek Nejvyššího soudu ukazuje, že trestněprávní důsledky může mít i zapojení do transakcí, které v celém řetězci nemusely vést k neodvedené dani nebo jinému obohacení zapojených subjektů a ani to není jejich účelem. Trestní soudy totiž při posuzování naplnění skutkové podstaty zkrácení daně nahlíží na každý zapojený subjekt přísně odděleně.

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
Stanislav Pokorný +420 731 627 034

DPH a cla

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

Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

Právo

Ondřej Havránek +420 703 891 387

EY

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

Přihlášení k odběru

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

Odhlášení z odběru

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

EY | Building a better working world

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

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

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

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

© 2024 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?

- ▶ Finanční správa se vyjádřila ke zdanění firemních školek? [↗](#)
- ▶ Finanční správa se vyjádřila k daňovému ošetření benefitu v podobě možnosti navštěvovat zdravotnické zařízení? [↗](#)
- ▶ GFŘ vydala informaci ke stanovení základu daně při změně sazeb DPH? [↗](#)
- ▶ Připravují se změny odvodu pojistného u dohod provedení práce a příjmů z akcií a opcí? [↗](#)

