

Daňové a právní zprávy

prosinec 2020

Úvodník

Není milionář jako milionář

Str. 02



Legislativní proces

Daňový balíček 2021 prošel třetím čtením

Str. 04



10 (témat) pro 10 (oblastí)

10 pro 10: Judikatura k problematice nerealizovaných kurzových rozdílů

Str. 09



Judikátové okénko

Rozsudek NSS ve věci rozlišení mezi smluvním a zahraničním zaměstnancem ve smyslu zákona o nemocenském pojištění

Str. 13



Judikátové okénko

Pokuty za nedostatky v účetnictví

Str. 15



Úvodník

Není milionář jako milionář



Libor Frýzek

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

Téma měsíce nemůže být nic jiného než osvobození příjmů z prodeje cenných papírů od daně z příjmů fyzických osob. Zákon dnes stanoví, že takový příjem je osvobozený, pokud papír drží alespoň tři roky. Ve schvalovacím procesu je novela zákona. Při projednávání v Poslanecké sněmovně přichází poslanec s pozměňovacím návrhem.

Poslanec navrhuje limitovat osvobozený příjem 20 miliony korun ročně. Údajně abychom zdanili dolarové milionáře. Pokud se tu pohybuje Gordon Gekko v luxusním obleku, kupuje agresivně firmy, propouští bezcitně zaměstnance a pak firmy bez skrupulí prodává se ziskem, tak vybrat nějakou daň dává smysl.

Přemýšlím ale, jestli se nám tu nepohybuje také regionální podnikatel. Před dvaceti lety z peněz půjčených od rodičů začal v garáži vyrábět hračky. Postupně vybudoval firmu, která zaměstnává tisíce zaměstnanců. Za ty roky odvedl každý měsíc 45 % z mezd na sociální a zdravotní pojištění, ze všech prodaných hraček odvedl 21% DPH, každý rok ze zisku zaplatil 19% daň z příjmů, řádně platil daň silniční, daň z nemovitostí a clo. Postavil v obci mateřskou školu a každý rok jí přispívá na provoz. Sám tráví většinu víkendů v práci, na dovolenou moc nejedí, aby firma šlapala, vyplácí si odměnu, jen aby pokryl základní běžné výdaje. Teď už je unavený, dědice nemá, firmu prodává. Taky dolarový milionář.

Poslanecký návrh zdaní oba. A řadu dalších. Sentiment stranou, daně by holt měly fungovat na principu padni komu padni.

O to víc by měly být jejich změny promyšlené a propracované. Tento návrh ale minul celý legislativní proces a naskočil až do finálního schvalování v Poslanecké sněmovně. No dobrá, to se občas stane, už jsme si zvykli, není to poprvé. Kdyby ale legislativním procesem prošel, možná už bychom znali odpovědi na následující otázky.

Návrh říká, že je osvobozena část příjmu do výše 20 milionů z úplatného převodu cenného papíru. Jednotné číslo, jeden papír, mně přijde, že 20 milionů se uplatní na každý papír zvlášť. Odůvodnění návrhu ale říká, že 20 milionů je za všechny papíry dohromady. Zjevně to tak autor myslel, ale stejně zjevně to tam nenapsal.

Pokud to bude limit celkový, papírů prodám víc, tak nevím, které osvobodím, a které ne. Například koupím jeden papír za 30 milionů a se ztrátou prodám za 20 milionů. Koupím druhý papír za 10 milionů a prodám se ziskem za 20 milionů. Celkové příjmy mám 40 milionů, osvobozených je jen 20 milionů. Ale kterých? Těch prvních - tj. zaplatím daň ze zisku 10 milionů z druhého papíru? Nebo těch druhých - tj. nezaplatím žádnou daň, protože první papír byl se ztrátou? LIFO? FIFO? Průměr? Losování?

Novela nemá přechodné ustanovení. Cenný papír koupený před 3 roky, o kterém jsem si doteď myslel, že ho prodám bez daně, bude najednou v roce 2021 zdaněn. A co cenný papír držený 3 roky, který jsem v roce 2020 už dokonce prodal a oslavil osvobození, jen čekám, až mi kupující převede peníze, a on to stihne poslat až v roce 2021? Asi zdanit.

Že bychom se mohli těšit na horečné prodeje před koncem roku, bankovní převody na silvestra nebo bezhotovostní překlápění nesplacených závazků do úvěrů?

Trochu nekonzistentní vypadá i limitování osvobození u cenných papírů a současné zachování neomezeného osvobození příjmů z prodejů podílů ve společnostech s ručením omezeným po pěti letech. Pokud by podnikatel hračky začal vyrábět v s.r.o. místo v a.s., žádnou daň by zjevně nezaplatil. Že bychom jen akciové společnosti jednoduše přeměnili na společnosti s ručením omezeným a pokračovali v krasojždě?

Nemám ambice soudit, zda je správné začít zdaňovat agresivní milionáře a společensky prospěšné výrobce hraček, nebo ne. Nechci ani spekulovat, zda najednou zrušit osvobození je špatné, protože je v zákoně od počátku daňové soustavy, nebo naopak dobré, protože je to nesystémová výjimka v řadě zemí OECD neobvyklá. Pokud by už ale k jakékoliv změně mělo dojít, tak bych se významně přimlouval k promyšlení možných dopadů a přípravě propracovanějšího návrhu. Nechme se překvapit, co si za pár dní bude myslet Senát.

Novela nemá přechodné ustanovení. Cenný papír koupený před 3 roky, o kterém jsem si doteď myslel, že ho prodám bez daně, bude najednou v roce 2021 zdaněn. A co cenný papír držený 3 roky, který jsem v roce 2020 už dokonce prodal a oslavil osvobození, jen čekám, až mi kupující převede peníze, a on to stihne poslat až v roce 2021?

Legislativní proces

Daňový balíček 2021 prošel třetím čtením



Martina Kneiflová
martina.kneiflova@cz.ey.com
+420 731 627 041

Daňový balíček novel s obecnou účinností od 1. ledna 2021¹ (více [ZDE](#)) prošel třetím čtením v Poslanecké sněmovně a poputuje do Senátu.

Další osud daňového balíčku je v tuto chvíli nejasný - objevuje se mnoho spekulací a v tuto chvíli není zřejmé k jakým případným změnám dojde a kdy (a zda vůbec?) dojde ke schválení.

Níže ve stručnosti shrnujeme vybrané změny, které novela přináší.

Oblast zdanění fyzických osob

Zrušení konceptu superhrubé mzdy a zavedení dvojí sazby daně z příjmů fyzických osob.

- ▶ Novela ruší koncept tzv. superhrubé mzdy, dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti bude pouze úhrn příjmů.
- ▶ Zároveň novela zavádí progresivní zdanění příjmů fyzických osob. Nově budou fyzické osoby danit své příjmy sazbou daně 15 %, resp. 23 %, solidární zvýšení daně bude zrušeno.
- ▶ Sazba ve výši 15 % se uplatní pro základ daně do výše 48násobku průměrné mzdy (tedy v roce 2021 do částky 1 701 168 Kč), základ daně nad tuto hranici bude daněn sazbou ve výši 23 %.

Stravenkový paušál

- ▶ Jako alternativa k poskytování stravenek bude sloužit tzv. stravenkový paušál. Nově budou moci zaměstnavatelé poskytovat vedle závodního stravování a stravenek také peněžní příspěvek. Příspěvek na stravování bude na straně zaměstnance

osvobozen od daně z příjmů a pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění do výše 70 % maximální hodnoty stravného poskytovaného zaměstnancům na pracovní cestě trvajících 5 až 12 hodin za jednu směnu (pro rok 2020 činí tato hranice 72,10 Kč). Částka převyšující tuto hranici bude na straně zaměstnance považována za zdanitelný příjem podléhající také odvodům pojistného.

- ▶ Pro zaměstnavatele bude příspěvek v plné výši považován za daňově uznatelný náklad.
- ▶ Stravenkový paušál bude možné poskytnout až po nabytí účinnosti novely zákona.

Zvýšení slevy na poplatníka a zrušení limitu pro daňový bonus

- ▶ Novela zvýší základní slevu na poplatníka z dnešních 24 840 Kč na částku odpovídající průměrné hrubé měsíční nominální mzdě za předminulý rok. Pro rok 2021 by tedy základní sleva na poplatníka měla odpovídat průměrné mzdě za rok 2019, která podle údajů ČSÚ činila 34 125 Kč.
- ▶ Zároveň novela ruší limit výše daňového bonusu na vyživované dítě, který v současné době činí 60 300 Kč ročně.

Omezení osvobození příjmů z úplatného převodu cenných papírů

- ▶ Dle současné úpravy je úplatný převod cenného papíru bez limitu osvobozen od daně v případě, kdy doba mezi nabytím a úplatným převodem přesáhne 3 roky. Nově bude pro osvobození úplatného převodu cenného papíru platit roční limit 20 milionů Kč pro jednoho poplatníka. Příjem převyšující tuto částku bude podléhat standardnímu zdanění.²



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

¹ S ohledem na nejistotu ohledně načasování dalšího schvalování spíše přesněji prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po jeho vyhlášení, nejdříve však dnem 1. ledna 2021.

² Více k tomuto tématu [ZDE](#) či [ZDE](#).

Přechodná ustanovení

- ▶ Úprava rušící institut superhrubé mzdy se použije pro celé zdaňovací období roku 2021 bez ohledu na to, zda novela nabyde účinnosti k 1. lednu 2021, nebo později.
- ▶ Pokud však novela nabyde účinnosti později než 1. ledna 2021, pro výpočet záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti se použijí ustanovení účinná před nabytím účinnosti novely. Novou úpravu za měsíce předcházející účinnosti novely zohlední buďto plátce daně v rámci ročního zúčtování daně, nebo poplatník prostřednictvím daňového přiznání.
- ▶ Dále, pokud k účinnosti novely dojde později než 1. ledna 2021, budou moci poplatníci daně z příjmů fyzických osob využít pro celé zdaňovací období roku 2021 úpravu účinnou před nabytím účinnosti novely (včetně konceptu superhrubé mzdy a sazeb daně z příjmů fyzických osob). V takovém případě bude poplatník povinen takovou volbu provést prostřednictvím podání daňového přiznání.

Oblast zdanění právnických osob**Změny ve zdanění příjmů z dluhopisů**

- ▶ Ruší se osvobození úrokových příjmů nerezidentů, které jim plynou z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice nebo Českou republikou (tzv. eurobondy). Podle nové úpravy bude poplatníkům daně z příjmů fyzických osob (a to jak daňovými rezidenty, tak daňovými nerezidenty) a dále poplatníkům daně z příjmů právnických osob, kteří jsou daňovými nerezidenty, daň z takovýchto příjmů obecně srážena podle zvláštní sazby daně (pokud se na ně nebude vztahovat nový druh osvobození či přechodné ustanovení - viz níže).
- ▶ Místo toho se nově navrhuje zavést osvobození pro příjem plynoucí z výnosu dluhopisu podle zákona upravujícího dluhopisy vydaného členským státem EU nebo státem tvořícím EHP (bez ohledu na to, zda plyne daňovému rezidentovi či nerezidentovi).

- ▶ Příjem v podobě kladného rozdílu mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu vyplacenou při jeho splacení a emisním kursem již obecně nebude samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (jako je tomu obecně nyní u nerezidentů a fyzických osob rezidentů), ale poplatníci budou obecně rozdíly mezi nominální hodnotou dluhopisu při splacení a cenou nabytí uvádět v daňovém přiznání. Pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu EU nebo států EHP, se nastavuje režim zajištění daně ve výši 1 % prováděné plátcem (z částky vyplacené při splatnosti dluhopisu). Jedná se o významnou změnu, která nejspíše v budoucnu přinese interpretační nejasnosti.
- ▶ Dle přechodných ustanovení se nová navrhovaná úprava zdaňování příjmů souvisejících s dluhopisy obecně použije až na dluhopisy s datem emise ode dne účinnosti této novely, přičemž dle schváleného pozměňovacího návrhu se i u eurobondů emitovaných ode dne nabytí účinnosti této novely do konce roku 2021 stále použijí stávající pravidla.

Změny u oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí podle § 38da ZDP

- ▶ Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí podle § 38da ZDP bude nově podáváno ve dvojím režimu, a to v závislosti na tom, zda se jedná o příjem, ze kterého je daň srážena, nebo se jedná o příjem, který je osvobozený nebo nepodléhá zdanění v ČR dle mezinárodní smlouvy. U příjmů, ze kterých je daň vybírána srážkou, lhůta zůstává stejná jako doposud (tedy rovnající se lhůtě pro odvedení daně, která byla z daného příjmu srážena). Vedle toho se stanoví speciální lhůta pro podání oznámení o osvobozených příjmech a příjmech, které nepodléhají zdanění v ČR dle mezinárodní smlouvy. Oznámení o těchto příjmech bude nově podáváno pouze jednou ročně, a to do konce měsíce ledna následujícího roku.

- ▶ Dále se navrhuje zvýšit měsíční limit, do kterého plátce daně není povinen podat oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí, které jsou osvobozené od daně nebo nepodléhají zdanění v ČR, a to z 100 000 Kč na 300 000 Kč. Plátce by tedy měl vyhodnocovat splnění limitu 300 000 Kč za každý kalendářní měsíc daného roku a do ročního oznámení zahrnout pouze příjmy za kalendářní měsíce, ve kterých byl tento limit překročen.
- ▶ Rovněž dochází k rozšíření okruhu příjmů, které jsou vyňaty z oznamovací povinnosti podle § 38da ZDP. Plátce daně by neměl být povinen podle § 38da ZDP oznamovat příjmy, které je tento plátce daně povinen oznámit podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní.
- ▶ Dle přechodného ustanovení se na příjmy, ze kterých je plátce daně povinen vybrat nebo srazit daň přede dnem nabytí účinnosti této novely nebo by přede dnem nabytí účinnosti této novely byl povinen daň vybrat nebo srazit, kdyby daný příjem nebyl od daně osvobozen a podléhal by zdanění v ČR, použije úprava obsažená v § 38da v dosavadním znění.

Zpřísnění pravidel pro zdanění ovládaných zahraničních společností (CFC pravidel) pro entity ve státě zařazeném na seznamu nespolupracujících jurisdikcí

- ▶ Nově se stanovuje fikce, že všechny příjmy z činností a z nakládání s majetkem ovládané zahraniční společností, která je rezidentem (nebo je stálou provozovnou) v jurisdikci uvedené na EU seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti, se považují za příjmy z činností a z nakládání s majetkem uskutečněné přímo ovládající společností na území ČR (tj. nejen zahrnované příjmy). Toto pravidlo by se aplikovalo vždy a nebylo by nutné splnění podmínek absence podstatné hospodářské činnosti a poloviční daňové povinnosti.

Uznatelnost výdajů na bezúplatné nepeněžitě plnění poskytnuté od 1. března 2020 do 31. prosince 2020 v souvislosti s výskytem koronaviru

- ▶ Dochází k rozšíření možnosti uznat v základu daně i výdaje vynaložené na bezúplatné nepeněžitě plnění v souvislosti s virem SARS CoV-2, a to na účely uvedené v § 20 odst. 8 a § 15 odst. 1 ZDP, v období od 1. března 2020 do 31. prosince 2020. Důvodem doplnění je dle důvodové zprávy podpora a zjednodušení administrativy daňových poplatníků, kteří v období krizového stavu pomáhali řešit aktuální problémy a poskytovali své výrobky či služby bezúplatně potřebným.

Zrušení daňového odpisování nehmotného majetku

- ▶ Nově přichází zrušení povinnosti daňově odpisovat nehmotný majetek. Nově by mělo být obecně možné výdaje související s pořízením nehmotného majetku, který byl doposud poplatník povinen daňově odpisovat, uplatnit jako výdaje v souladu s účetnictvím. Tento nový postup by mělo být možno použít na majetek pořízený v roce 2020 již od 1. ledna 2020.

Zvýšení hranice daňového odpisování hmotného majetku a technického zhodnocení na 80 000 Kč

- ▶ Zvyšuje se hranice, od které jsou samostatné hmotné movité věci (a další položky) hmotným majetkem pro účely ZDP, ze 40 000 Kč na 80 000 Kč. Stejná hranice se navrhuje i pro technické zhodnocení. V důsledku této úpravy se zmenší množina majetků, u kterých se daňové odpisy liší od účetních. Navrhovaná úprava tedy poplatníkům umožní tento výdaj uplatnit rychleji, než by tomu bylo v případě daňového odpisování. Mělo by být možné použít tuto novou úpravu na hmotný majetek pořízený a technické zhodnocení dokončené v roce 2020 již od 1. ledna 2020.

Mimořádné odpisy pro majetek v 1. a 2. odpisové skupině pořízený od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021

- ▶ Opětovně se zavádí možnost mimořádných odpisů, a to pro hmotný majetek zařazený v první a druhé odpisové skupině, pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021. Mimořádné odpisy lze uplatnit pouze u prvního odpisovatele. Majetek zařazený v první odpisové skupině bude poplatník moci odepsat během 12 měsíců a majetek zařazený v druhé odpisové skupině během 24 měsíců (příčemž za prvních 12 měsíců uplatní odpisy do výše 60 % vstupní ceny a za dalších 12 měsíců zbytek). Hmotný majetek zařazený v první odpisové skupině by poplatník podle obecné právní úpravy odpisoval 3 roky a hmotný majetek zařazený ve druhé odpisové skupině obecně 5 let – tj. dojde k dřívějšímu snížení základu daně o tento výdaj. Navrhovanou úpravu by mělo být možno na tento majetek použít již od 1. ledna 2020.

Oblast DPH

Poslanecká sněmovna na základě pozměňovacích návrhů poslanců schválila také dvě změny v zákoně o DPH. Tyto změny jsou na první pohled nepatrné, jejich dopady ovšem mohou být v určitých případech značné.

Definice dlouhodobého majetku

- ▶ Definice dlouhodobého majetku pro účely DPH aktuálně odkazuje na definici dlouhodobého majetku podle zákona o daních z příjmů (kromě pozemků, u nichž je odkaz na zákon o účetnictví). Změny v oblasti dlouhodobého majetku, které schválila Poslanecká sněmovna, se tak logicky promítnou také do oblasti DPH.
- ▶ U hmotného majetku a jeho technického zhodnocení jde o zvýšení hranice ze současných 40 tisíc na 80 tisíc Kč. U nehmotného majetku bude nově definice pro účely DPH odkazovat na zákon o účetnictví místo zákona o daních z příjmů (tj. hranici pro DNM si bude volit účetní jednotka sama).

- ▶ Dopady těchto dvou změn vidíme především tam, kde majetek je potenciálně používán také pro účely nezakládající nárok na odpočet.
- ▶ Nová pravidla se pro účely DPH povinně promítnou pouze na majetky pořízené od účinnosti novely DPH. Pokud tak plátce využije možnosti uplatnit novou úpravu pro účely daně z příjmů již pro majetky (vč. technických zhodnocení) pořízené v roce 2020, vznikne nesoulad mezi DPH a daní z příjmů.

Změna sazby DPH u zpracování komunálního odpadu

- ▶ Poslanecká sněmovna též schválila zařadit do první snížené sazby daně ve výši 15 % položku „38. 3 Zpracování komunálního odpadu k dalšímu využití; druhotné suroviny“. Cílem je podpořit recyklační odvětví a zároveň zlevnit tuto službu pro finální zákazníky, kterými často bývají obce – neplátcí DPH.

Oblast spotřebních daní a cla

Spotřební daně

- ▶ Novela zavádí harmonogram postupného zvýšení sazeb spotřební daně z tabákových výrobků, surového tabáku a zahříváných tabákových výrobků na roky 2021 až 2023. Sazby spotřební daně by se měly zvýšit v prvním roce cca o 10 %, v dalších letech pak cca o 5 % v porovnání s předešlým rokem. Například sazba daně u cigaret se ze současných (celkem nejméně) 2,90 Kč/kus postupně zvýší na 3,20 Kč/kus od 2021, 3,36 Kč/kus od 2022 a 3,52 Kč/kus od 2023 (měnit se bude pouze pevná část sazby daně).
- ▶ Dále se snižuje sazba daně u motorové nafty (resp. u středních olejů a těžkých plynových olejů) o 1 Kč/l.
- ▶ Dochází k uzákonění trvalé možnosti vrátit pivo na daňový sklad a uplatnit nárok na vrácení příslušné spotřební daně – z důvodu pandemie byla tato možnost původně časově omezena do konce roku 2020.

Distribuce a značení líhu

- ▶ Pro distributory líhu dochází ke zmírnění podmínek distribuce líhu v tom smyslu, že se zavádí rozlišení kauce poskytované distributorem líhu dle objemu distribuovaného líhu v kalendářním roce. Dnes distributor líhu musí složit jednotnou kauci ve výši 5 000 000 Kč. Nově bude kauce ve výši 0,5 mil. Kč při objemu do 25 000 litrů líhu a kauce ve výši 1 mil. Kč při objemu do 50 000 litrů líhu.
- ▶ Nově osoby povinné značit líc, které dováží líc ve spotřebitelském balení značený zahraničním dodavatelem, který byl zároveň uveden do volného daňového oběhu mimo ČR, nebudou muset být držitelem povolení k provozování daňového skladu nebo povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků. To platí za předpokladu, že tyto osoby se v registraci zavážou, že budou značit líc pouze prostřednictvím svého zahraničního dodavatele.

Clo

- ▶ Rozšiřuje se okruh osob, které budou moci zajistit clo. Dnes clo zajišťuje dlužník, případně celní zástupce jednající na základě přímého zastoupení. Nově to bude moci být jakákoliv osoba.
- ▶ Další úprava se týká solidární odpovědnosti za celní dluh - clo nebude muset být doměřeno deklarantovi i nepřímému zástupci současně. Správce cla si bude moci v prvním kroku vybrat jen jednoho z nich. Pokud ten nezplatí, bude možné celní dluh doměřit následně i druhému z dlužníků.

V případě dotazů se prosím obraťte na autory článku či na daňový tým EY, se kterým pravidelně spolupracujete.

Daňový balíček novel s obecnou účinností od 1. ledna 2021 přinášející významné daňové změny prošel třetím čtením v Poslanecké sněmovně a poputuje do Senátu, kde může ještě dojít ke změnám.

10 (témat) pro 10 (oblastí)

10 pro 10: Judikatura k problematice nerealizovaných kurzových rozdílů



Ladislava Zamazalová

ladislava.zamazalova@cz.ey.com
+420 731 627 029

V dalším pokračování seriálu 10 pro 10 bychom se rádi věnovali tématu nerealizovaných kurzových rozdílů. Ty vznikají z důvodu povinnosti účetní jednotky přecenit k rozvahovému dni či k jinému dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, hodnotu nesplacených závazků či pohledávek a případně dalších položek vyjádřených v cizí měně na českou měnu. Platí-li k tomuto okamžiku odlišný kurz, než který platil k datu předchozího ocenění těchto cizoměnových aktiv a závazků na české koruny, účtuje účetní jednotka o vzniklém rozdílu jako o nerealizovaném kurzovém zisku, resp. o nerealizované kurzové ztrátě.

1. Dopad na účetní a daňovou pozici poplatníka

Nerealizované kurzové rozdíly tedy napomáhají vyjádřit aktuální hodnotu určitého cizoměnového aktiva či závazku k jednomu konkrétnímu dni pro účely účetnictví. Narozdíl od realizovaných kurzových rozdílů (vznikajících např. při úhradě pohledávky či závazku) nemají nerealizované kurzové rozdíly dopad na reálný tok peněz.

Dle současného znění zákona o daních z příjmů vstupují do základu daně z příjmů jak realizované, tak nerealizované kurzové rozdíly. Pokyn Generálního finančního ředitelství („GŘ“) D-22³ obecně stanoví, že kurzové rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy do nákladů a výnosů jsou součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji nebo příjmu se vztahují. Nicméně mohou nastat situace, kdy je nutno se nad daňovým režimem konkrétní položky důkladněji zamyslet, těm se však s ohledem na rozsah našeho článku dále nevěnujeme.



Karolína Chládková

karolina.chladkova@cz.ey.com
+420 735 729 162

Zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně může být pro poplatníka nevýhodné - dochází ke zdanění „fiktivního“ zisku v případě nerealizovaného kurzového zisku, případně ke vzniku daňové ztráty, která může propadnout. V našem shrnutí se věnujeme různým režimům, které platily pro nerealizované kurzové rozdíly v minulých letech.

2. Režim platný v letech 1993-2001

Do konce roku 2001 se nerealizované kurzové rozdíly účetně zohledňovaly pouze v případě kurzové ztráty. V takovém případě byla účetní jednotka povinna zaúčtovat rezervu na kurzovou ztrátu, která byla ovšem daňově neefektivní. Nerealizovaný kurzový zisk se v účetnictví nezohledňoval.⁴

3. Účetní režim platný v roce 2002

Opatřením Ministerstva financí⁵ byla s účinností od 1. ledna 2002 výše uvedená metoda nahrazena novým postupem, podle kterého mělo být o nerealizovaných kurzových rozdílech účtováno na výsledkové účty, a to na vrub finančních nákladů nebo ve prospěch finančních výnosů.

Změna v účetním zachycení nerealizovaných kurzových rozdílů znamenala pro účetní jednotky povinnost zaúčtovat ke konci roku 2002 veškeré dosud nerealizované kurzové zisky do účetního výsledku hospodaření (tj. nejen za období roku 2002, ale rovněž nerealizované kurzové zisky vztahující se k období před 1. lednem 2002). Analogický postup platil pro nerealizované kurzové ztráty.

³ Článek IV, k § 23 odst. 2 bod 3 Pokynu GŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů

⁴ Opatření Federálního ministerstva financí č.j. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele

⁵ Opatření Ministerstva financí č. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele

4. Nepřijatá novela zákona o daních z příjmů

S ohledem na tehdejší vývoj měnových kurzů (především CZK/EUR) by se u mnoha poplatníků jednalo o jednorázové zdanění velmi významné částky (nejčastěji z titulu dlouhodobých úvěrů). Z tohoto důvodu byla předložena novela zákona o daních z příjmů, jež měla za cíl zachovat dosavadní daňový režim bez ohledu na změnu v účetních předpisech, a tedy i nadále nezahrnovat nerealizované kurzové rozdíly do základu daně pro účely stanovení daně z příjmů.

Jedním z argumentů navrhované právní úpravy bylo zdaňovat kurzové rozdíly až v době jejich skutečné realizace. Předložená novela zákona o daních z příjmů nebyla schválena a namísto toho byl zákon o účetnictví doplněn o přechodné ustanovení, jež umožňovalo účetním jednotkám postupovat v roce 2002 podle účetních postupů platných do 31. prosince 2001.

5. Účetní a daňový režim v roce 2003

Jelikož výše uvedené přechodné ustanovení představovalo jen dočasné řešení, proběhla v roce 2003 další novela zákona o daních z příjmů. Tentokrát dle navrženého přechodného ustanovení mohli poplatníci při stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období započaté v roce 2003 využít možnost vyloučit ze základu daně kladný rozdíl mezi nerealizovanými kurzovými zisky a nerealizovanými kurzovými ztrátami zaúčtovanými ke konci roku 2003 na výsledkové účty (jednalo se efektivně o kumulovaný dopad za všechny předchozí roky). Poplatníci, kteří se rozhodli tohoto postupu využít, pak byli v následujících 3 zdaňovacích obdobích povinni o tuto částku základ daně z příjmů postupně navýšit. V případě záporného rozdílu (tj. převažující nerealizované kurzové ztráty) byl poplatník povinen jej do základu daně zahrnout v plné výši hned v prvním roce.

Zatímco pro zdaňovací období započaté v roce 2003 si poplatník mohl v případě převažujících nerealizovaných kurzových zisků vybrat, jaký daňový režim zvolí, od následujícího zdaňovacího období byly již jak nerealizované kurzové ztráty, tak nerealizované kurzové zisky součástí základu daně z příjmů v období, ve kterém byly zaúčtovány.

Od roku 2003 rovněž platí vyhláška o účetnictví,⁶ která blíže specifikuje metodu účtování kurzových rozdílů, kdy obecně se kurzové rozdíly účtují výsledkově, ale v některých případech (např. u podílů v cizí měně neoceňovaných reálnou hodnotou ani ekvivalencí) se účtují rozvahově do vlastního kapitálu.

6. Reakce poplatníků na zahrnování kurzových rozdílů do základu daně

Principy účtování a daňového posouzení nerealizovaných kurzových rozdílů popsané v předchozím odstavci byly od roku 2003 zakotveny v českém právu v nezměněné podobě. Vzhledem k posilující české koruně v následujících letech vedl tento postup k výraznému dodatečnému zdanění u společností, které své podnikání financovaly úvěry v cizí měně.

Cestu z této situace se pokusil najít jeden z poplatníků pomocí odvolání proti vlastnímu přiznání za rok 2006. Tento postup se používal v situaci, kdy poplatník chtěl relativně bezpečnou cestou zjistit názor státní správy, a to tak, že v řádném přiznání uplatnil konzervativní pozici, na základě které byla uhrazena vyšší daňová povinnost, a v podaném odvolání proti vlastnímu přiznání uvedl rizikovou pozici. Na základě podaného odvolání byla státní správa povinna se s rizikovou pozicí vypořádat. Tuto možnost, platnou v době zákona o správě daní a poplatků, daňový řád již nepřevzal. Tento postup poplatník uplatnil pro rok 2006 a zároveň s odvoláním proti vlastnímu přiznání za rok 2006 podal i dodatečná přiznání za roky 2004 a 2005.

6 Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

V diskutovaném případě poplatník, který financoval svoji činnost eurovým úvěrem, zaúčtoval do účetního výsledku hospodaření k rozvahovému dni nerealizované kurzové rozdíly vzniklé přepočtem zůstatku úvěru na českou měnu. V řádném daňovém přiznání ponechal poplatník tyto nerealizované kurzové rozdíly v základu daně, nicméně tento postup zpochybnil odvoláním proti vlastnímu přiznání. Správce daně odvolání poplatníka neuznal a stejně tak žalobě nevyhověl ani krajský soud.

7. Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Případ se dostal až k Nejvyššímu správnímu soudu („NSS“)⁷ a ten v roce 2012 dospěl k překvapivému závěru, když konstatoval, že nerealizované kurzové zisky zachycené v účetnictví nepředstavují pro poplatníka zdanitelný příjem.

Podle NSS nemá z ekonomického a právního hlediska zdaňování nerealizovaných kurzových rozdílů žádná opodstatnění, protože se jedná o fiktivní příjem, simulovaný pouze pro účely účetnictví. Ziskem může být až zhodnocení koruny doprovázené fyzickým tokem peněz (např. splátky, na kterou bylo vynaloženo méně korun).

NSS se ve svém odůvodnění odvolává i na svoji předchozí judikaturu, ve které dovedl, že za zdanitelný příjem lze považovat pouze takový příjem, kdy dojde k reálnému navýšení majetku poplatníka, a to tak, že se jedná o navýšení využitelné. V opačném případě se jedná o navýšení zdánlivé a nemělo by být předmětem daně.

Možnost nezdanit nerealizované kurzové rozdíly začaly podnikatelské subjekty využívat v praxi.

8. Novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. ledna 2014

V reakci na pozitivní rozsudky NSS vstoupila s účinností od 1. ledna 2014 v platnost novela zákona o daních z příjmů. Podle navržené změny přestalo být možné vyjmout ze zdanění nerealizované kurzové rozdíly, které ovlivnily účetní výsledek hospodaření, neboť každý účetní výnos je potřeba pro účely daní z příjmů posuzovat jako příjem.

9. Informace GFŘ k problematice nerealizovaných kurzových rozdílů

V souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů vydalo GFŘ informaci,⁸ ve které upozorňuje na schválené změny a současně se vyjadřuje k závěrům v rozhodnutích NSS – nejen ve vztahu k následujícím, ale i předchozím zdaňovacím obdobím.

V informaci GFŘ uvádí, že setrvává na svém dosavadním stanovisku, a to že zaúčtované nerealizované kurzové rozdíly mají být zahrnuty do základu daně z příjmů a novela zákona o daních z příjmů tuto skutečnost pouze potvrzuje. Daňovým poplatníkům doporučuje postupovat i nadále způsobem, který byl rozhodnutím NSS označen za nesprávný.

V rámci vydané informace nicméně GFŘ akceptovalo možnost postupovat do konce roku 2013 včetně zdaňovacích období započatých v roce 2013 v případě nerealizovaných kurzových rozdílů ve smyslu závěrů uvedených v rozsudcích NSS. Zatímco informace uvádí, že v takovém případě mají být v okamžiku realizace do základu daně zahrnuty skutečné kurzové zisky nebo ztráty, a nikoliv pouze zaúčtované realizované kurzové rozdíly (tj. v důsledku nezahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů má dojít pouze k časovému posunu ve zdanění), novela zákona o daních z příjmů způsob, jak postupovat od 1. ledna 2014 vzhledem k částce nerealizovaných kurzových rozdílů vyjmutých ze základu daně z příjmů v předchozích zdaňovacích obdobích, výslovně neřeší.

⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. dubna 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94

⁸ Informace Generálního finančního ředitelství z roku 2013 k problematice „nerealizovaných“ kurzových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu

10. Zajišťovací účetnictví

Pro úplnost uvádíme, že při splnění některých podmínek (zejména efektivita zajištění) je možným řešením, jak se vypořádat s nerealizovanými kurzovými rozdíly, aplikace zajišťovacího účetnictví.⁹ V tomto případě je o nerealizovaných kurzových rozdílech účtováno pouze na rozvahové účty a výsledek hospodaření je ovlivněn až v okamžiku zaúčtování příslušných smluvních vztahů (zajištěné položky). Vedení zajišťovacího účetnictví je na rozhodnutí účetní jednotky, jeho aplikace je však vhodná pouze v omezeném množství případů.

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

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

V rámci účetní závěrky je nutné pohledávky, závazky a další položky vyjádřené v cizí měně přepočítat kurzem České národní banky platným k okamžiku sestavení účetní závěrky. O vzniklých nerealizovaných kurzových rozdílech je účtováno zpravidla na účty 563 a 663 a jsou obecně součástí základu daně pro účely stanovení daně z příjmů. Výjimku představuje zajišťovací účetnictví, kdy je o nerealizovaných kurzových rozdílech účtováno rozvahově až do okamžiku, kdy je účtováno o zajištěné položce.

⁹ V souladu s § 60 odst. 4 vyhlášky 500/2002 Sb.

Judikátové okénko

Rozsudek NSS ve věci rozlišení mezi smluvním a zahraničním zaměstnancem ve smyslu zákona o nemocenském pojištění



Michaela Felcmanová
michaela.felcmanova@cz.ey.com
+420 603 577 910



Matouš Ruckí
matous.rucki@cz.ey.com
+420 730 191 764

Nejvyšší správní soud („NSS“) se zabýval otázkou, zda se zaměstnanci zahraniční společnosti sídlící na ostrově Jersey a poskytující služby české společnosti kvalifikují jako tzv. „smluvní“, nebo jako „zahraniční“ zaměstnanci ve smyslu českého zákona o nemocenském pojištění. Tato kvalifikace má následně vliv na posouzení (ne)účasti těchto zaměstnanců v českém systému pojištění.

Skutkový stav

Skupina zaměstnanců v minulosti působila jako management české společnosti na základě českých pracovních smluv. Následně došlo ke změně struktury smluvních vztahů a tito zaměstnanci uzavřeli pracovní smlouvy se společností z Jersey, jejímž jménem poskytovali služby svému původnímu českému zaměstnavateli.

Ostrov Jersey je britským závislým územím a jako takový nemá s ČR uzavřenou smlouvu o sociálním zabezpečení, která by upravovala příslušnosti o sociálním zabezpečení osob migrujících mezi oběma zeměmi. Zároveň se na území ostrova Jersey nevztahuje nařízení EU č. 883/2004 koordinující systémy sociálního zabezpečení v rámci EU.

Změna nastavení celé struktury tak dle názoru české společnosti znamenala, že dotyčná skupina zaměstnanců neměla povinnost platit ze svých příjmů české pojistné na sociální zabezpečení, neboť se jednalo o tzv. zahraniční zaměstnance, u kterých je dle zákona o nemocenském pojištění účast na pojištění pouze dobrovolná.

Česká správa sociálního zabezpečení („ČSSZ“) dospěla k závěru, že se jednalo v posuzovaném případě o tzv. smluvní zaměstnance (tedy zaměstnance zaměstnavatele z tzv. nesmluvní země působící v ČR u českého zaměstnavatele), kterým zákon o nemocenském pojištění povinnost platit pojistné obecně ukládá.

Názor ČSSZ jednoznačně potvrdil i Krajský soud v Hradci Králové („KS“), který argumentoval, že je rozhodující skutečný stav věci, a nikoliv jen teoretické smluvní nastavení pracovní činnosti zaměstnanců v ČR.

Právní posouzení NSS

NSS kasační stížnost podanou českou společností pro nedůvodnost zamítl a plně se ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Jádrem sporu byl výklad pojmů smluvní a zahraniční zaměstnanec. NSS potvrdil, že dotčení zaměstnanci naplnili definici smluvního zaměstnance české společnosti, u níž tito zaměstnanci vykonávali na základě smluvního vztahu se společností sídlící na ostrově Jersey pracovní činnost, a dotčeným zaměstnancům tedy vznikla povinnost odvádět z příjmů pojistné na sociální zabezpečení.

Hlavní argumenty NSS jsou následující:

- ▶ Zákon o nemocenském pojištění je svébytnou právní úpravou a při výkladu pojmů zahraniční zaměstnanec, smluvní zaměstnanec a smluvní zaměstnavatel nelze mechanicky přejímat a aplikovat daňové předpisy, tj. nelze je považovat za zástupné kategorie pro poskytování manažerských služeb a mezinárodní pronájem pracovní síly, které známe z daňového práva.

- ▶ Zahraničním zaměstnancem je osoba, která vykonává pracovní činnost ve prospěch zahraničního zaměstnavatele, k němuž má skutečnou vnitřní vazbu, a to při neexistenci obdobné vazby k některému subjektu sídlícímu na území České republiky
- ▶ Při zkoumání vnitřní vazby zahraničního zaměstnance na zahraničního zaměstnavatele (a naopak její neexistence k tuzemskému subjektu) je třeba zabývat se reálnými vazbami hospodářskými, organizačními i právními.
- ▶ Smluvním zaměstnancem je osoba vykonávající pracovní činnost ve prospěch subjektu sídlícího na území České republiky, přestože formálně právně mezi nimi neexistuje pracovněprávní vztah.
- ▶ Výraz „u smluvního zaměstnavatele“, obsažený v definici smluvního zaměstnance ze zákona o nemocenském pojištění, vykládá NSS nejen ve významu určení místa, ale také ve smyslu „pro smluvního zaměstnavatele“.

Dále NSS uvádí několik příkladů, kdy dochází k jednoznačnému naplnění pojmů smluvní a zahraniční zaměstnanec. Ačkoliv je zřejmé, že tyto pojmy jsou právní pojmy s výraznou mírou neurčitosti, ve zkoumaném případě tomu tak není. V opačném případě by bylo třeba konkrétní skutková zjištění detailněji posoudit a vyhodnotit.

Česká společnost dále v kasační stížnosti argumentovala dosavadní správní praxí založenou např. na podkladech ze společného jednání Komory daňových poradců a státních orgánů. Námitku NSS neuznal a odkazované podklady označil pro uznání ustálené správní praxe jako nedostatečné, a navíc ne zcela odpovídající argumentaci české společnosti.

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

Jádrem sporu byl výklad pojmů smluvní a zahraniční zaměstnanec. NSS potvrdil, že dotčení zaměstnanci naplnili definici smluvního zaměstnance české společnosti, u níž tito zaměstnanci vykonávali na základě smluvního vztahu se společností sídlící na Jersey pracovní činnost, a dotčeným zaměstnancům tedy vznikla povinnost odvádět z příjmů pojistné na sociální zabezpečení.

Judikátové okénko

Pokuty za nedostatky v účetnictví



David Kužela

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



Tomáš Synák

tomas.synak@cz.ey.com
+420 735 729 371

NSS vydal zajímavý rozsudek,¹⁰ který potvrzuje komplexnost procesních pravidel.

Podnikatelka (fyzická osoba) v roce 2014 porušila účetní předpisy, když neúčtovala o všech účetních případech a nedoložila řádně provedenou inventarizaci. Finanční úřad jí proto na konci roku 2017 vyměřil pokutu ve výši 100 tisíc Kč.

Jedná se přitom o pokutu, kterou může finanční úřad uložit až do výše 3 % z hodnoty aktiv poplatníka.

Rozsudek NSS

NSS dovodil, že na uvedené porušení předpisů z roku 2014 lze uplatnit nová pravidla pro promlčení přestupků účinná od 1. července 2017.¹¹ Tato nová pravidla přitom stanoví velmi krátkou promlčecí dobu (1 rok) pro přestupky s výjimkou těch, jejichž horní hranice je stanovena ve výši alespoň 100 tisíc Kč.

Tato jednoletá promlčecí lhůta se uplatní i na porušení účetních předpisů v daném případě. To vyplývá nejen z gramatického výkladu (účetní předpisy nestanoví žádnou maximální částku, pouze procento z aktiv), ale i ze smyslu promlčecích lhůt, jejichž základním atributem by měla být předvídatelnost.

Přestože tedy maximální pokuta za porušení účetních předpisů může snadno přesáhnout 100 tisíc Kč, nelze akceptovat, aby se promlčecí lhůta u stejného deliktu lišila pro různé poplatníky v závislosti na výši jejich aktiv, nebo dokonce na výši konkrétně uvalené pokuty.

Závěrem NSS konstatuje, že ačkoli se tato úprava může jevit jako nerozumná a lze jen stěží předpokládat, že se jedná o záměr zákonodárce, nemůže ji soud korigovat v neprospěch poplatníků.

Jde tak o další pozitivní rozhodnutí k tématu prekluze z pera NSS v relativně krátké době.¹²

Praktický závěr

Pokud vám byla vyměřena správcem daně pokuta (nejen za porušení účetních předpisů), doporučujeme pečlivě zvážit, zda není možné využít výše uvedené pozitivní závěry.

Oproti minulosti, kdy byly pokuty za porušení účetních předpisů spíše vzácné, se zdá, že se v poslední době jejich počet zvyšuje. Doporučujeme takové situace aktivně řešit již v řízení se správcem daně, neboť maximální výše pokuty může být v závislosti na výši aktiv poplatníka velmi citelná.

Rádi bychom také zdůraznili, že se jedná o velmi komplexní problematiku, ve které je třeba vždy zohlednit nejen specifické okolnosti daného případu, ale i další související pravidla. Rozhodnutí správních soudů například indikují, že stejné provinění trvajících ve více obdobích může být považováno za jediný déle trvající přestupek. Naznačují ale také určitou neochotu soudů pokuty vyměřené finančními úřady snižovat.

V případě dotazů se prosím obraťte na autory článku či na daňový tým EY, se kterým pravidelně spolupracujete.

Pokud vám byla vyměřena správcem daně pokuta (nejen za porušení účetních předpisů), doporučujeme pečlivě zvážit, zda není možné využít výše uvedené pozitivní závěry.

¹⁰ Rozhodnutí ve věci 10 Afs 72/2020

¹¹ Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich

¹² Viz například naše daňové zprávy z letošního července k tématu „Jefčezení ztrát“

Víte, že?

- ▶ EY pořádá tradiční předvánoční webinář?¹³
- ▶ EY pořádá webinář Zaměstnanci v roce 2021?¹⁴
- ▶ Zavedení digitální daně se opět odsouvá?¹⁵
- ▶ Antivirus B prodloužen, přidán Antivirus Plus?¹⁶

¹³ Blíže zde https://www.ey.com/cs_cz/webcasts/2020/12/reframe:2021

¹⁴ Blíže zde https://www.ey.com/cs_cz/webcasts/2020/12/zamestnanci-v-roce-2021

¹⁵ Blíže zde https://www.linkedin.com/posts/radek-matuslik-7072a31b_zavedeni-digitální-daně-se-opět-odsouvá-activity-6735546864227115008:Bhqv

¹⁶ Blíže zde <https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:6731883917760061441/>

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.

© 2020 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

Kontaktní údaje

Zdanění společnost

Jan Čapek +420 731 627 002
Libor Frýzek +420 731 627 004
Ondřej Janeček +420 731 627 019
René Kulínský +420 731 627 006
Lucie Říhová +420 731 627 058
Jana Wintrová +420 225 335 248

DPH a cía

Stanislav Kryl +420 731 627 021

Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

Právo

Ondřej Havránek +420 703 891 387

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