

Daňové zprávy

leden 2020

Úvodník

Tři oříšky pro Popelku

Str. 02



10 (témat) pro 10 (oblastí)

Závazky

Str. 04



DPH

Revoluce v používání tankovacích karet?

Str. 06



Judikátové okénko

Použití jednotného kurzu pro přepočítání cizí měny pro účely daňového přiznání - aktuální judikatura NSS

Str. 08



Judikátové okénko

Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci uplatnění srážkové daně z dividend plynoucích kanadskému penzijnímu schématu

Str. 10



Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud k otázce zahrnování náhrady mzdy za dovolenou do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje

Str. 12



Úvodník

Tři oříšky pro Popelku



Libor Frýzek

libor.fryzek@cz.ey.com
+420 225 335 310

Pokud jste o vánočních svátcích propásli oblíbené Tři oříšky pro Popelku, tak nezdoufajte. Ministerstvo financí vám připravilo své tři oříšky. Tak jako v pohádce vám teď přináším to, co mě první cvrnklo do nosu v roce 2020.

Je to první návrh novely zákona o daních z příjmů na rok 2021. A tak jako v pohádce jsou v ní opravdu tři oříšky. A opravdu jsou pohádkové.

V prvním oříšku je zrušení osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a podílů ve společnostech s ručením omezeným. Dnes osvobozeno po třech letech, respektive pěti letech, od nabytí. Nově plně zdanitelné 15 %. Pro nás pamětníky je to emocionálně těžký okamžik. Osvobození s námi bylo od prvopočátku novodobé daňové soustavy z roku 1992. V dobrém i zlém, přečkalo všechny úpravy, novelizace, omezení, prodlužování držby i vstup do EU a nástup BEPSu. Přiznejme si, že osvobození je trochu nekonceptní a v Evropě v tomto rozsahu ne úplně obvyklé. A budme i sebekritičtí a přiznejme, že někteří kolegové poplatníci ho občas jednoduchým plánováním použili, aby obešli srážkovou daň z dividend. Také protestují zaměstnanci a živnostníci, že oni platí plnou daň ze svých tvrdě vydělaných peněz, zatímco příjmy z kapitálu jsou osvobozené. (Ale nebyly už zdaněné, když ten kapitál vznikl?)

Tak jako tak, zrušení osvobození v návrhu novely prostě je a uvidíme, zda přečká legislativní proces. Na jednu stranu může narazit na odpor třeba u kolektivního investování, jemuž dnes osvobozený odkup podílů dává daňovou neutralitu, na druhou stranu to prostě je další daňový příjem do státního rozpočtu. Navíc plně v souladu s dlouhodobým vládním záměrem zjednodušit daňový systém. Podobné návrhy historicky přicházely z různých (vzdálených) koutů politického spektra, a tenhle může tudíž nalézt poměrně širokou podporu.

Je třeba dodat, že návrh obsahuje přechodné ustanovení, které ochrání cenné papíry a podíly nabyté před účinností zákona. Jak se s předpokládaným „předzásobením“ akciovkami a eseročkami před koncem roku 2020 vypořádá institut zneužití práva, ukáže až budoucí judikatura. Zajímavé je, že „staré“ cenné papíry budou osvobozené neomezeně, podíly v s.r.o. jen pokud budou prodány do pěti let po účinnosti zákona (a to pouze ty, u nichž by byl příjem z prodeje ke dni nabytí účinnosti této nové úpravy osvobozen). Z testu „vyžadující držbu déle než“ se tak paradoxně stane test držby „méně než“.

V druhém oříšku je prodloužení nutné doby držby pro osvobození prodeje nemovitostí. Pokud se nejedná o nemovitost používanou pro trvalé bydlení, prodlužuje se časový test z pěti na patnáct let. To je opravdu dlouho. Stejná pro a proti jako v prvním oříšku. Patnáct let je skoro jako úplné zrušení osvobození, takhle daleko prostě nikdo nevidí. Naštěstí podobné přechodné ustanovení, které ochrání nemovitosti nabyté do konce 2020. Možná pospěšte, na katastrofách může být na konci roku fronta.

Ve třetím oříšku je zrušení dalšího osvobození. Úroky z dluhopisů vydaných českými rezidenty v zahraničí budou nově podléhat srážkové dani. Samozřejmě lze opět argumentovat, že se jednalo o nesystémovou výjimku zvýhodňující určitou část poplatníků. Původním smyslem ale možná spíše bylo ulehčit českým rezidentům financování. Po tom, jak dopadly korunové dluhopisy, už mě ale zrušení tohoto osvobození nepřekvapuje. Zajímavé bude spíše sledovat, jestli zjevné daňové plánování pro dosažení identického osvobození (založím dceřinou společnost v zahraničí, kde nemají srážkovou daň, ta vydá dluhopisy a já si prostředky od ní potom půjčím) obstojí při stále přísnějším uplatňování pravidel skutečného vlastníka příjmů a zneužití práva.

Jak s oříšky naložit už všichni z pohádky známe. Hodně štěstí a zdraví do nového roku 2020.

Hodně štěstí a zdraví do nového roku 2020.

10 (témat) pro 10 (oblastí)

Závazky



Martin Hladký

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



Ladislava Zamazalová

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

Předsevzetí si do nového roku dávat nebudeme, místo toho se v již šestém pokračování seriálu **10 pro 10** společně podíváme na závazky.

- 1.** Závazek se obecně promlčí po 3 letech (tj. 36 měsících), může ale být sjednána kratší či delší lhůta. Zákon o daních z příjmů (ZDP) obsahuje povinnost dodanění závazku, z jehož titulu vznikl daňově uznatelný náklad, pokud od jeho splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se závazek promlčil či zanikl. Pokud daňový náklad vzniká postupně (např. prostřednictvím odpisů hmotného majetku), závazek se může podle závěrů koordinačního výboru¹ dodávat také postupně.
- 2.** Dodaňují se pouze závazky po splatnosti. V praxi to může působit určité potíže, protože například zádržné se v účetních systémech často eviduje s datem splatnosti původní faktury.
- 3.** Z povinnosti dodanění polhůtná závazky existují určité výjimky, např. pokud je dlužník v úpadku.
- 4.** Dohadné položky obecně představují částky, které nelze ke konci účetního období zaúčtovat jako závazek, neboť není známa jejich přesná částka, ale patří do nákladů příslušného období. Podle Pokynu D-22 jsou dohadné položky a rozdíly plynoucí z jejich

zúčtování součástí výsledku hospodaření v tom období, ve kterém je o těchto částkách účtováno v souladu s právními předpisy upravující účetnictví. V praxi bývá někdy velice obtížné posoudit, zda byla dohadná položka tvořena v souladu s účetními předpisy.

- 5.** Podle závěrů výše uvedeného koordinačního výboru se při dodanění cizoměnového závazku v následujících letech základ daně neupravuje o kurzový rozdíl z přecenění závazku. Při oddanění cizoměnového závazku se kurzový rozdíl z přecenění rovněž nezohledňuje. Pokud došlo k dodanění například závazku 1 000 EUR kurzem 26 Kč/EUR, tak při jeho uhrazení bude oddaněna stejná částka, tj. 26 000 Kč, bez ohledu na aktuální kurz.
- 6.** Z pohledu účetních předpisů má dohadná položka v cizí měně charakter cizoměnového závazku, proto se přeceňuje kurzem České národní banky platným k poslednímu dni účetního období. Podobně se chová účet časového rozlišení - výdaje příštích období. Naopak účty nákladů a výnosů příštích období se nepřeceňují, protože k platbě již došlo, a nemůže tedy dojít ke změně výše rozvahové položky z důvodu změny kurzu.
- 7.** Podle Pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 se za závazek nepovažuje dohadná položka, a to jak pro účely dodanění promlčených závazků, tak pro účely srážkové daně.

¹ Koordinační výbor č. 205/17.12.07., Aplikace ustanovení 23-3-a-6 ZDP, dostupný na stránkách Finanční správy zde: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KVKDP24108.pdf>

- 8.** V některých případech mohou vést transakce se zahraničními nerezidenty ke vzniku daňové povinnosti na straně české společnosti, a to jak formou srážkové daně, tak zajištění daně. V praxi hrozí srážková daň zejména u licenčních poplatků, kam může patřit nejenom platba za značku nebo know-how, ale i za software nebo často opomíjený pronájem movité věci. V případě plateb licenčních poplatků spojené osobě lze požádat o osvobození na základě úrokové a licenční směrnice, osvobození tedy není „automatické“ jako v případě smluv o zamezení dvojímu zdanění.
- 9.** Po vstupu České republiky (ČR) do Evropské unie (EU) se již poměrně málo aplikuje zajištění daně, ale můžete se s ním potkat např. u plateb organizačním složkám subjektů se sídlem mimo EU / Evropský hospodářský prostor, nebo v případech převodů podílů v českých společnostech, pokud kupující není rezidentem EU. V souvislosti s odchodem Velké Británie z EU je třeba zvážit, zda se zajištění daně nově neuplatní i na transakce vůči rezidentům Velké Británie.
- 10.** Na transakce s nerezidenty se uplatní (relativně nová) oznamovací povinnost, kdy společnost je povinna hlásit transakce, které by byly zdaněny v ČR, pokud by nebyly od daně osvobozeny. Kromě dividend a úrokových příjmů je tak třeba oznámit také příjmy ze služeb na území ČR, které se běžně vyjímají ze zdanění v ČR na základě mezinárodních smluv. Pro úplnost dodáváme, že příjmy daňových rezidentů osvobozené podle domácí právní úpravy (např. § 19 ZDP) této oznamovací povinnosti nepodléhají.

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 závazků z pohledu daně z příjmů právnických osob společně řešíme.

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

Společnost je povinna hlásit transakce, které by byly zdaněny v České republice, pokud by nebyly od daně osvobozeny. Kromě dividend a úrokových příjmů je tak třeba oznámit příjmy ze služeb na území ČR, které se běžně vyjímají ze zdanění na základě mezinárodních smluv.

DPH

Revoluce v používání tankovacích karet?



Stanislav Kryl

stanislav.kryl@cz.ey.com
+420 225 335 311

Používáte tankovací karty? Předpokládáme, že ano. Je to totiž velmi pohodlné. Jednou za měsíc vám přijde faktura s přehledem všech nákupů pohonných hmot a doplňkového sortimentu. Máte dokonalý přehled o výdajích spojených s vaším dopravním prostředkem. Navíc si jednoduše uplatníte odpočet DPH, protože faktura je současně daňovým dokladem.

Od 1. dubna 2020 byste ale měli být velmi na pozoru. Je možné, že faktura vystavená kartovou společností přestane být daňovým dokladem. Vaši řidiči budou muset znovu začít na pumpách sbírat pokladní doklady. A pro vaši paní účetní se hlavním pracovním nástrojem stane lepidlo, kterým bude pokladní bloky vylepovat na archy papíru, aby se nepoztrácely.

Generální finanční ředitelství („GFŘ“) připravilo návrh informace týkající se uplatňování DPH u tankovacích karet, na základě kterého se toto všechno může stát skutečností. Návrh informace je reakcí na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-235/18 Vega International Car Transport and Logistic - Trading. O tomto případě jsme vás již podrobně informovali v našich daňových zprávách za červenec a srpen 2019, kde jsme mj. zmínili, že by bylo ideální, aby daňová správa k tomuto případu co nejdříve zaujala jasné stanovisko. To se nyní stalo prostřednictvím navržené informace. Zdá se ale, že navržené závěry jsou radikální a jdou nad rámec závěrů Soudního dvora EU.

Pro připomenutí - co říká Soudní dvůr EU

V případě C-235/18 Vega International Soudní dvůr posuzoval situaci, kdy mateřská společnost (Vega International) objednala od dodavatelů pohonných hmot („PHM“) palivové karty. Poté je předala dceřiným společností, které je využívaly k pořízení PHM. Faktury nadále dostávala od dodavatelů mateřská společnost, která náklady na PHM přefakturovala dceřiným společností. Soudní dvůr dospěl k závěru, že právo nakládat s PHM jako vlastník nepřešlo na společnost Vega International, tudíž ani od společnosti Vega International na dceřinou společnost.

Závěr Soudu není nijak zvlášť překvapivý, protože již dříve dospěl v podstatě ke stejnému závěru v případě C-185/01 Auto Lease Holland, kdy leasingová společnost předávala karty svým leasingovým nájemcům.

Soudní dvůr EU se v obou dvou případech zabýval následujícím obchodním řetězcem: Dodavatel/Vydavatel karty => Objednatel karty (Vega Int./leasingová společnost) => Držitel karty (dceřiná společnost/leasingový nájemce). Podstatné bylo, že ten, kdo kartu fakticky užíval, byl odlišný od toho, kdo si kartu objednal.

Soudní dvůr EU nemohl dojít k jinému závěru, než že objednatel karty nedodává PHM držiteli karty, protože objednatel karty ji předal držiteli a tím nad ní zcela ztratil kontrolu. Objednatel karty tedy nemohl nijak ovlivnit, jaké PHM, kdy a kde držitel karty nakoupí. Závěr Soudního dvora tak lze plně vztáhnout pouze na obdobné situace (servisní společnost ve skupině/leasingová společnost - dceřině/sesterské společnosti/leasingoví nájemci).

Smluvní vztahy na předchozích obchodních stupních Soudní dvůr EU neposuzoval.

Jak to vidí GFŘ

Návrh informace GFŘ chápe „vydavatele“ karty zpravidla jako osobu, která umožňuje jejímu držiteli po předložení karty odebrat zboží u dodavatele. Tuto definici ve výše zmíněném rozhodnutí Soudního dvora EU splňuje Vega International, přičemž tato společnost nebyla vydavatelem karty v pravém slova smyslu - spíše vystupovala v pozici objednatele (neboli správce) tankovací karty, který může být v praxi odlišný od vydavatele karty. V případě C-235/18 Vega International byl vydavatelem karty vlastník PHM, který je nicméně dle návrhu informace GFŘ „dodavatelem“ - tím se zde rozumí osoba, která prodává zboží, zejména pak provozovatel čerpací stanice.

Pokud je ale objednatel karty současně jejím držitelem, tak plně rozhoduje o tom, kdy, kde a za jakých podmínek budou PHM nakoupeny. Závěry uvedené v rozsudku C-235/18 Vega International (a podobně i ty v případě Auto Lease) nelze automaticky vztahovat na takové situace.

Návrh informace tak dle našeho názoru činí závěry, které jdou nad rámec toho, co bylo judikováno Soudním dvorem EU, přičemž nepřináší onu žádoucí „jasnost“ do komplikovaných vztahů ve světě tankovacích karet, kterou by jakýkoli oficiální výklad GFŘ měl přinést.

Přístup rakouského správce daně

Případ Vega International byl sice Soudnímu dvoru EU postoupen polskými soudy, nicméně samotná společnost Vega International byla rakouskou společností. Dle našich informací rakouská daňová správa již k tomuto případu zaujala stanovisko, které se omezuje právě na případy, kdy je objednatel karty odlišný od jejího uživatele. Rakouská daňová správa tedy nijak nezpochybňuje nákupy, kdy objednatel karty nakupuje PHM sám pro sebe.

Co bude dál?

Návrh informace je momentálně v připomínkovém řízení Komory daňových poradců a dalších zainteresovaných subjektů. Zatím nelze předpovědět, jaký bude nakonec dopad na jednotlivé subjekty na trhu tankovacích karet. Návrh informace zatím pracuje s datem účinnosti 1. dubna 2020 - po tomto datu se může stát, že si jako držitel karty neodečtete DPH při nákupu PHM.

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

GFŘ připravilo návrh informace týkající se uplatnění DPH u tankovacích karet. Dle návrhu držitelům karet hrozí, že od 1. dubna 2020 si neodečtou DPH při nákupu pohonných hmot.

Judikátové okénko

Použití jednotného kurzu pro přepočítání cizí měny pro účely daňového priznání – aktuální judikatura NSS



Adam Linek

adam.linek@cz.ey.com
+420 225 335 049

Nejvyšší správní soud („NSS“) se zabýval otázkou, jaký kurz má poplatník – fyzická osoba použít pro přepočítání nákladů vynaložených v cizí měně v souvislosti s příjmy v situaci, kdy náklad byl vynaložen v jiném zdaňovacím období, než ve kterém poplatník realizoval příjem.

Poplatník nakoupil v roce 2011 za americké dolary cenné papíry, jejichž část v roce 2012 prodal. Pro daňové účely převedl částku příjmů z prodeje na české koruny jednotným kurzem amerického dolaru pro rok 2012 stanoveným Českou národní bankou („ČNB“) v souladu s § 38 zákona o daních z příjmů („ZDP“). Pro přepočítání výdajů vynaložených na jejich pořízení v roce 2011 použil tentýž kurz, tedy kurz pro rok 2012. Správce daně tento postup napadl s argumentací, že výdaje vynaložené v roce 2011 je třeba na českou měnu převést podle jednotného kurzu za rok 2011 (který byl téměř o 2 Kč nižší než jednotný kurz za rok 2012).

Krajský soud v Ostravě („krajský soud“) konstatoval, že možnost využití jednotného kurzu stanovená daňovými předpisy má sloužit ke zjednodušení převodu cizích měn na českou měnu pomocí stanovení určitého „průměrného“ kurzu. Postup poplatníka v daném případě však dle jeho názoru vybočuje z časového rámce nákupu cenných papírů a v případě, že by byl tento postup všeobecně umožněn, mohlo by docházet k daňové optimalizaci v důsledku volby výhodnějšího kurzu. Krajský soud posoudil situaci tak, že ve smyslu § 38 odst. 1 ZDP je pro stanovení jednotného kurzu pro přepočítání výdajů rozhodující období, v němž byl výdaj vynaložen, nikoli období, kdy bylo dosaženo příjmů.

NSS kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl a plně se ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Stěžejní je podle NSS skutečnost, že ZDP operuje pouze s tuzemskou měnou, a proto jakýkoli příjem či výdaj v cizí měně je nutno přepočítat na české koruny. Nelze se však domnívat, že by cenou, za kterou poplatník věc nabyt, mohla být cena přepočítaná podle jednotného kurzu stanoveného pro jiné období, než v jakém došlo k jejímu nabytí.

V případě umožnění přepočtení ceny podle jednotného kurzu stanoveného pro jiné období by se totiž mohla cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl ve smyslu § 10 odst. 5 ZDP, měnit podle vývoje jednotného kurzu v každém zdaňovacím období. Tento závěr podle něj vyplývá již z dikce samotného ustanovení § 38 ZDP, který dává poplatníkovi, jenž nevede účetnictví, na výběr mezi použitím jednotného kurzu a kurzu devizového trhu, který je vyhlášen ČNB k okamžiku uskutečnění účetního případu. Podle NSS je i v případě zvolení jednotného kurzu nutno postupovat stejně a použít jednotný kurz stanovený pro období, v němž se účetní případ uskutečnil.

Byť se rozsudek zabývá přepočtem měn ve vztahu k prodeji cenných papírů, závěry NSS jsou velice obecné a mohou mít vliv i na přepočet měny v rámci ostatních dílčích typů příjmů - například na přepočet vstupní ceny nemovité věci pro účely výpočtu daňových odpisů.

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

Podle NSS je i v případě zvolení jednotného kurzu nutno postupovat stejně a použít jednotný kurz stanovený pro období, v němž se účetní případ uskutečnil.

Judikátové okénko

Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci uplatnění srážkové daně z dividend plynoucích kanadskému penzijnímu schématu



Karel Hronek
karel.hronek@cz.ey.com
+420 225 335 654

Soudní dvůr EU (dále v tomto článku též „Soud“) vydal zajímavé rozhodnutí ve věci College Pension Plan of British Columbia (C-641/17), ve kterém se zabýval slučitelností německých pravidel týkajících se uplatnění srážkové daně z dividend realizovaných kanadským penzijním schématem s evropským právem. Soud rozhodl, že německá legislativa neoprávněně omezuje volný pohyb kapitálu a zároveň že nelze použít přechodné ustanovení pro legislativu přijatou do 31. prosince 1993.

Předmět sporu

College Pension Plan of British Columbia („CPP“) je kanadské penzijní schéma (ve formě trustu), jehož předmětem podnikání je poskytování dávek důchodového zabezpečení bývalým úředníkům provincie Britská Kolumbie (Kanada). Za tímto účelem účtuje ve svých účetních rozvahách o technických rezervách na závazky vyplývající z poskytování důchodového zabezpečení. V Kanadě jsou penzijní fondy osvobozeny od daně z příjmů.

V období od roku 2007 do roku 2010 fond CPP nepřímo (prostřednictvím majetkové účasti v investičních fondech) držel podíly v německých akciových společnostech. Obdržené dividendy podléhaly německé srážkové dani ve výši 15 % podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Německem a Kanadou.

Německý penzijní fond je oprávněn odečíst technické rezervy (vytvářené k pokrytí budoucích závazků) a další specifické položky od základu daně, tj. čistý příjem je předmětem daně z příjmů právnických osob ve výši 15 %. Německý penzijní fond může německou daň sraženou z přijatých dividend započíst oproti své finální daňové povinnosti a případný přeplatek je mu vrácen bez jakéhokoliv omezení. Ve výsledku jsou německé penzijní fondy osvobozeny (nebo téměř osvobozeny) od srážkové daně z dividend, na rozdíl od zahraničních penzijních fondů, jejichž přijaté dividendy podléhají srážkové dani.

V roce 2011 požádal fond CPP německou daňovou správu o osvobození od daně z příjmů a o vrácení částky sražené daně. Žádost CPP byla zamítnuta, a proto fond podal žalobu k německému soudu. Ten řízení přerušil a předložil Soudu otázku, zda jsou německá daňová pravidla slučitelná s evropským právem.

Rozhodnutí Soudního dvora

Podle Soudu německá legislativa vede k plnému či přinejmenším částečnému osvobození dividend placených německému penzijnímu fondu, přestože je daň sražená německým penzijním fondům vyšší než daň sražená kanadskému penzijnímu schématu (25 % vs. 15 %). To je dáno kombinací (i) způsobu stanovení základu daně z příjmů lokálních penzijních fondů a (ii) možností zápočtu sražené daně z dividend oproti konečné daňové povinnosti německého penzijního fondu (včetně vrácení přeplatku sražené daně). Proto jsou zahraniční penzijní fondy znevýhodněny, což představuje omezení volného pohybu kapitálu.

Soud posuzoval, zda jsou lokální a zahraniční penzijní fondy ve srovnatelné situaci. Německá právní úprava, která umožňuje osvobození dividend vyplácených rezidentním penzijním fondům od daně, usnadňuje akumulaci kapitálu fondů, přičemž všechny penzijní fondy jsou v zásadě povinny investovat pojistné na kapitálovém trhu, aby vytvořily příjem, který jim umožní splnit jejich budoucí závazky vyplývající z pojistných smluv. Nerezidentní penzijní fond, který použije obdržené dividendy na poskytování dávek důchodového zabezpečení, se přitom v tomto ohledu nachází v situaci srovnatelné se situací rezidentního penzijního fondu. Předkládající soud tyto teze ověří.

Soud dále posuzoval oprávněnost omezení na základě naléhavého důvodu obecného zájmu, nutnosti chránit soudržnost (německého) daňového systému a nutnosti zajistit účinný daňový dohled, ale žádný důvod neshledal relevantním.

Soud nakonec posuzoval přechodné ustanovení, které umožňuje odchýlit se od zákazu omezení volného pohybu kapitálu vůči třetí zemi, pokud takové omezení existovalo 31. prosince 1993 a týkalo se přímých investic, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy. Soud shrnul, že daná legislativa byla účinná k 31. prosinci 1993, nicméně byla upravována a je na posouzení německého soudu, zda tyto změny vedly k méně výhodnému daňovému režimu zahraničních penzijních fondů. Soudní dvůr dále poznamenal, že se v případě CPP nejednalo o přímé (ale portfoliové) investice ani o poskytování finančních služeb, a proto by se dané přechodné ustanovení nemělo použít.

Německá legislativa tudíž představuje neoprávněné omezení volného pohybu kapitálu.

Možné důsledky

Judikát ve věci CPP navazuje na předchozí judikáty, které se týkaly rozdílného daňového zacházení s příjmy z portfoliových investic plynoucích zahraničním investorům oproti lokálním (např. C-190/12 Emerging Markets).

V České republice jsou příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou (např. dividendy či úroky ze zdroje v České republice), plynoucí českým penzijním fondům a institucím penzijního pojištění, tj. penzijním fondům provozovaným v jiných státech Evropského hospodářského prostoru, osvobozeny od daně. Obdobné osvobození se však nevztahuje na penzijní fondy provozované a podléhající regulačnímu dohledu mimo Evropský hospodářský prostor. Zahraniční penzijní fondy ze třetích zemí, které splňují podmínku srovnatelnosti, by měly zvážit podání žádosti o vrácení daně sražené z příjmů ze zdroje v České republice.

V případě zájmu prosím kontaktujte autora článku nebo váš daňový tým EY.

V České republice jsou příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou (např. dividendy či úroky ze zdroje v České republice), plynoucí českým penzijním fondům a institucím penzijního pojištění, tj. penzijním fondům provozovaným v jiných státech Evropského hospodářského prostoru, osvobozeny od daně. Obdobné osvobození se však nevztahuje na penzijní fondy provozované a podléhající regulačnímu dohledu mimo Evropský hospodářský prostor. Zahraniční penzijní fondy ze třetích zemí, které splňují podmínku srovnatelnosti, by měly zvážit podání žádosti o vrácení daně sražené z příjmů ze zdroje v České republice.

Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud k otázce zahrnování náhrady mzdy za dovolenou do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje²



Vladimír Lhotský

vladimir.lhotsky@cz.ey.com
+420 225 335 230



Vladislav Pejchal

vladislav.pejchal@cz.ey.com
+420 225 335 421

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje („VaV“) je daňovými poplatníky v praxi často využíván a byl v minulosti předmětem častých daňových kontrol. Kromě základní otázky kvalifikace činnosti poplatníka pro tuto formu podpory přitom správce daně často prověřoval splnění formálních podmínek a kalkulaci výdajů zahrnovaných do odpočtu. Důkazem je také aktuální rozsudek NSS k otázce možnosti zahrnutí náhrady mzdy za čerpanou dovolenou jako nákladu na VaV dle § 34b zákona o daních z příjmů („ZDP“).

Úvod do problematiky

Možnost zahrnutí náhrad za dovolenou do odpočtu na podporu VaV je odbornou veřejností již delší dobu diskutována. Touto otázkou se v roce 2015 zabýval koordinační výbor,³ v rámci kterého Generální finanční ředitelství („GFŘ“) v rozporu s názorem předkladatele uzavřelo, že náklad nesouvisí přímo a bezprostředně s realizací projektu, jelikož se zaměstnanec v době dovolené nepodílí na realizaci VaV. Dle GFŘ tedy není splněna základní zákonná podmínka pro uplatnění odpočtu těchto nákladů, tj. vynaložení nákladů při realizaci projektu výzkumu a vývoje.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu

V daném sporu hájilo Odvolací finanční ředitelství dosavadní praxi finančních úřadů, která do nákladů na podporu VaV neumožňovala zahrnout náhradu mzdy za dovolenou, neboť ta prý není přímo spjatá s výkonem vývojově výzkumné činnosti - na dovolené přece zaměstnanec nepracuje.

Poplatník s takovou interpretací nesouhlasil a spor se dostal až k NSS. NSS výše uvedenou argumentaci Odvolacího finančního ředitelství zásadně odmítl a přiklonil se na stranu poplatníka.

Níže uvádíme zajímavé argumentační body NSS:

- ▶ Stěžejní pro samotný VaV je jeho realizace kvalifikovanými zaměstnanci. Práce vykonávaná lidmi s sebou neodmyslitelně nese osobní mzdové náklady. Ty jsou obecně považovány za daňově uznatelné náklady (za splnění běžných podmínek). Není pochyb o tom, že náhrada mzdy za dovolenou je obecně takovým daňově uznatelným nákladem a existuje zde přímá souvislost se zdanitelným příjmem.
- ▶ Je-li s ohledem na odpracované hodiny na výzkumných a vývojových pracích zřejmé, že dle zákoníku práce vzniká nárok na dovolenou, není racionálního důvodu tento výdaj nepovažovat za výdaj související s realizací projektu VaV. Jde o náklad stanovený zákonem za práci, nikoliv za „nepřítomnost v práci“ či „zotavování se“.

² Rozhodnutí č. j. 1 Afs 429/2018 - 41 ze dne 10. prosince 2019, dostupné na stránkách Nejvyššího správního soudu zde.

³ Koordinační výbor 451/22.04.15.

- Fakticky nejde o nic jiného než rozložení úhrady ceny práce v čase. Nárok na dovolenou a náhradu mzdy v době dovolené vzniká při výkonu práce, jde o cenu práce, kterou zaměstnavatel proplácí v zákonem stanoveném časovém úseku (v době čerpání dovolené nebo při ukončení pracovního poměru).

O veškerých nákladech zahrnovaných do odpočtu na VaV je poplatník povinen vést průkaznou oddělenou evidenci, tj. poplatník musí být schopen prokázat jejich vynaložení při realizaci projektu VaV. Vzhledem k řadě nejasností a nesrovnalostí v této evidenci rozhodnutí Finanční správy v tomto konkrétním případě nakonec obstálo.

Praktické dopady pro vaši společnost

Závěry rozsudku mohou pro vaši společnost představovat zajímavou daňovou úsporu ve formě zvýšení odpočtu na VaV o náhrady mzdy za dovolenou. Vzhledem k vysokému počtu daňových kontrol zaměřených na odpočet na VaV obecně prakticky doporučujeme ještě před uplatněním odpočtu prověřit, zda by vaše společnost prokázala splnění veškerých zákonných podmínek pro jeho uplatnění.

Významnost diskutovaného rozsudku může být vyšší v případě, pokud je vaše společnost příjemcem investiční pobídky ve formě slevy na dani, a je tedy mj. povinna uplatňovat odpočet na VaV v maximální možné míře (při nesplnění této povinnosti ukládá ZDP automaticky sankci ve formě snížení uplatněné slevy na dani).

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

Dle rozhodnutí NSS je náhrada za dovolenou součástí osobních mzdových nákladů, které mohou být obecně zahrnuty do odpočtu výdajů na VaV. Vzniká-li při výzkumných a vývojových pracích zaměstnanci nárok na dovolenou, není důvod tento výdaj nepovažovat za výdaj související s realizací projektu VaV.

Víte, že?

- ▶ Ministerstvo financí na svém webu publikovalo přehled nejdůležitějších změn ve své gesci pro rok 2020?⁴
- ▶ V platnost vstoupila nová smlouva o zamezení dvojímu zdanění s Jižní Koreou?⁵

EY | Audit | Daně | Transakce | Poradenství

Informace o EY

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

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

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

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

Kontaktní údaje

Zdanění společností

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

DPH a cla

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

Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

EY

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

© 2020 Ernst & Young, s.r.o.
Všechna práva vyhrazena.

ED None

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

ey.com/cz