



20th Anniversary



Audit & Tax Services

T A X F R E S H

Č E R V E N 2 0 1 1

Vážení obchodní přátelé,

o nejzásadnějších novinkách, které přinesl začátek letošního roku – tedy účinnost nového daňového řádu, novela zákona o daních příjmů a v neposlední řadě novela zákona o DPH ze začátku jara – jsme vás již informovali v minulých vydáních našeho bulletinu.

V tomto novém čísle bychom se rádi zaměřili na další z připravovaných změn z oblasti daně z příjmů a tím je novela pokynu D-300, který je hlavním výkladovým pomocníkem při čtení zákona o daních z příjmů. Zmíníme také některé ze zajímavých daňových judikátů z dílny velmi aktivního Nejvyššího správního soudu.

Doufáme, že i toto vydání bude vaším neocenitelným pomocníkem při vaší každodenní práci.

S úctou,

Šárka Adámková
Tax Partner

Jiří Jindrák
Tax Adviser

** Materiál obsažený ve Zpravodaji—Tax Fresh má pouze informativní charakter. Ačkoliv jsme sestavení tohoto čísla věnovali patřičnou pozornost, mohlo by při použití těchto obecných informací v praxi dojít k jejich chybné interpretaci. Nemůžeme proto přijmout žádnou odpovědnost za případné chyby a neodpovídáme za žádné škody, které by mohly jejich použitím vzniknout. Pro řešení konkrétních záležitostí Vám doporučujeme obrátit se na pracovníky našich kanceláří.*

HLB PROXY
www.proxy.cz

Plzeňská 3217/16, 150 00 Praha 5
Nám. Přem. Ot. II. 36, 370 01 České Budějovice

00420 296 332 411
00420 386 100 011

1. Novela pokynu D-300

Jistě jste se nejednou dostali při studiu ustanovení zákona o daních z příjmů do situace, kdy nebylo zcela patrné, jakým způsobem v praxi aplikovat ten či onen paragraf a co chtěl vlastně zákonodárce daným ustanovením říci. Právě pro tyto situace byl poprvé již v roce 1999 vydán pokyn D-190, následně nahrazen pokynem D-300, jehož cílem je správná aplikace zákona v praxi.

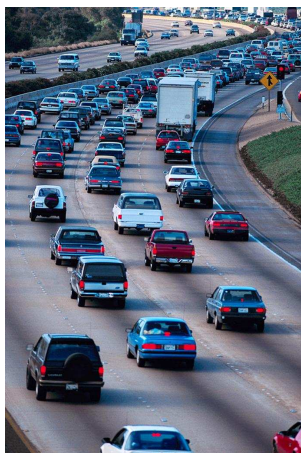
Znění pokynu nemá sílu zákona, tzn. nemůže povolovat či zakazovat něco, co v zákoně není obsaženo. Nicméně výrazně pomáhá vykládat záměr daného ustanovení a vysvětluje, jaké dopady má dané zákonem ustanovení v praxi. Jeho neocenitelnou výhodou je také skutečnost, že se snaží reflektovat i závěry soudních rozsudků.

V současnosti připravovaná novela pokynu D-300 již byla připomínkována Komorou daňových poradců a nyní se nachází zpět na MFČR. Předpokládanou účinnost novely i rozsah změn oproti stávajícímu návrhu, který je předmětem tohoto bulletinu, nelze v tuto chvíli odhadnout.

Nicméně věříme, že dále uvedený přehled novinek zůstane ve svých základních rysech zachován i ve schváleném znění nové D-300.

O konečném schválení novely D-300 vás budeme samozřejmě neprodleně informovat.

Poznámka: Pro úplnost je v závorce za každou změnou novely D-300 uvedena vazba na znění zákona o daních z příjmů.



Používání služebních vozidel pro soukromé použití zaměstnanců (§6/6)

Jedná se o nové ustanovení v pokynu D-300, které potvrzuje již v praxi zažitě výklady ke způsobu zdanění zaměstnaneckého benefitu v podobě bezplatného využití služebního vozidla pro soukromé účely zaměstnanců.

Novela potvrzuje, že není rozhodující skutečnost, zda je toto vozidlo zaměstnancem v daném měsíci skutečně použito pro soukromé účely. Pro zdanění na straně zaměstnance postačuje pouhá možnost k soukromému využití (založená například písemnou dohodou mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem).

Je řešena i situace, kdy je vozidlo poskytnuto za nízkou úplatu (nikoliv však bezplatně). D-300 zde dává možnost ocenit nepeněžní příjem zaměstnance ve výši rozdílu mezi 1% vstupní ceny vozidla (dle postupu §6/6 zákona o daních z příjmů) a sjednanou úhradou. Alternativně lze vycházet i z ceny obvyklého pronájmu, kdy nepeněžní příjem dle D-300 vznikne ve výši rozdílu mezi obvyklým pronájmem a sjednanou minimální úhradou.

Pravidla pro osvobození výplaty dividend od daně z příjmů (§19)

Novela jednoznačně potvrzuje, že splnění podmínek (tj. minimální doba držba podílu v délce 12 měsíců, minimální podíl ve výši 10% na základním kapitálu) se testuje ke dni rozhodnutí valné hromady české dceřinné společnosti, která dividendu vyplácí. I nadále je v D-300 zachováno pravidlo, že výplatu dividend nelze osvobodit, pokud ke dni konání valné hromady dceřinné společnosti ještě nebyla splněna podmínka požadovaného minimálního podílu matky na základním kapitálu (tj. 10%) a její splnění se stihlo následně před skutečnou výplatou dividendy.

Velmi významné je potvrzení přístupu při přeměnách společností (např. fúze na straně mateřské nebo dceřinné společnosti), kdy minimální doba držení podílu v délce 12 měsíců nezačíná běžet znovu v případě přeměny společnosti. Právní nástupce (mateřská společnost) po přeměně tedy může počítat se zohledněním doby, po kterou byl držen podíl na dceřinné společnosti ještě před provedenou fúzí.

Bez náhrady novela D-300 vypouští ustanovení potvrzující, že tzv. skryté dividendy (tj. rozdíly v cenách obvyklých a nedaňové úroky z důvodu podkapitalizace) jsou pro účely testování podmínek osvobození výplaty dividend považovány za standardní dividendu. Protože již minulá novela samotného zákona o daních z příjmů vyloučila aplikaci skrytých dividend na vztahy v rámci EU a EHP, ukázalo se i navazující znění D-300 nadbytečné.

Nepeněžní příjem pronajímatele (§23/6)

Ani novela pokynu D-300 neobsahuje ve znění předloženém MFČR řešení situace, kdy při ukončení nájemního vztahu poskytne pronajímatel nájemci, který provedl na najatém majetku technické zhodnocení, částečnou finanční náhradu. Otázkou zůstává, zda pronajímateli vznikne nepeněžní příjem (který by byl u pronajímatele zdaněn daní z příjmů právnických osob), a to ve výši rozdílu mezi hodnotou technického zhodnocení a částečnou kompenzací.

Z tohoto důvodu Komora daňových poradců doporučuje upřesnit, zda (a případně v jaké výši) vzniká nepeněžní příjem u vlastníka (pronajímatele), jestliže nájemci poskytne určitou kompenzaci za provedené technické zhodnocení, ale tato kompenzace je nižší než znalecká cena.

Zůstává zatím nejasné, zda tato připomínka bude MFČR zohledněna.

Zůstatková cena technického zhodnocení

V případě, že je nájemce povinen dle uzavřené smlouvy s pronajímatelem uvést pronajatý prostor do původního stavu, je v praxi často uplatňován postup, dle kterého zahrne nájemce neodepsanou část technického zhodnocení do svých daňových nákladů s odvoláním na smluvní povinnost, kterou mu ukládá smlouva uzavřená s pronajímatelem.

Protože takovýto postup zcela jasně nevyplývá ze znění zákona o daních z příjmů, navrhuje Komora daňových poradců doplnit, že daňovým nákladem je také zůstatková cena technického zhodnocení provedeného nájemcem v případě, kdy je nájemce podle smlouvy povinen uvést pronajatý majetek při skončení nájmu do původního stavu.

Opět záleží na MFČR, zda tato připomínka bude zohledněna v konečném znění novely D-300.

Stravné zaměstnanců na školení (§24/2/j/bod 3)

MF navrhuje v novém znění D-300 potvrdit přístup, dle kterého je stravování – oběd nebo občerstvení – zajištěné při školeních daňovým výdajem zaměstnavatele. Podmínkou je, aby školení souviselo s předmětem činnosti zaměstnavatele či s pracovním zařazením zaměstnance.

Toto řešení již vyplývá z již publikovaných stanovisek MF.

Náklady v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly (§§24,25)

Také toto nové ustanovení D-300 reflektuje již vydané stanovisko MF, dle kterého je tzv. ekonomický zaměstnavatel zahraničního pracovníka (tedy zaměstnavatel, jehož příkazy zahraniční pracovník plní) ve stejném postavení jako standardní zaměstnavatel (tedy ten, se kterým by měl zaměstnanec uzavřenu pracovní smlouvu). Toto rovné postavení platí pro veškeré náklady na daného zaměstnance vznikající u ekonomického zaměstnavatele, když se tyto náklady posuzují standardně dle podmínek §24 a §25 zákona o daních z příjmů.

Prakticky je tedy potvrzeno, že daňová uznatelnost benefitů vyplácených agenturním zaměstnancům se u jejich hostitelů posuzuje dle stejných pravidel, která platí pro benefity vyplácené kmenovým zaměstnancům.



Pravidla podkapitalizace (§25/1/w)

Novela pokynu D-300 za účelem zvýšení právní jistoty poplatníků přebírá z již dříve publikovaného stanoviska MF do svého vlastního znění příkladný výčet nákladů, které vstupují do tzv. finančních nákladů, které poplatníci s půjčkami přijatými od spřízněných osob testují v rámci tzv. testu podkapitalizace.

Tento test je prováděn za účelem propočítání případných nedaňových nákladů vyplývajících z takového financování přijatého od spřízněné osoby.

Do testovaných nákladů tak například mimo vlastních úroků navíc vstupuje:

- Náklad na obstarání úvěru (např. znalecký posudek vyžadovaný a vyhotovený bankou) nebo bankovní poplatky za zpracování úvěru
- Poplatky za bankovní záruky
- Poplatky za předčasné splacení úvěru a poplatky placené v důsledku přechodu k jiné bance (tzv. refinancování)
- Poplatky za vedení úvěrového účtu a ostatní správu úvěru
- a jiné.

Vedle těchto finančních nákladů jsou nabídnuty i příklady finančních nákladů, u kterých se test podkapitalizace neprovádí. Jedná se například o kursové rozdíly související s úvěrem nebo sankce za nesplacení úvěru.

Dohadné položky pasivní ve vztahu ke srážkové dani (§38d)

Jednoznačně pozitivní změnou je potvrzení přístupu, dle kterého dohadné položky pasivní (účty 389) nejsou závazkem, který by v souladu s §38d zákona o daních z příjmů podléhal povinnosti srazit a odvést srážkovou daň.

V této souvislosti musíme upozornit, že zcela zásadní bude správné zaúčtování na účty 389. Tzn. položky, které by v souladu s českými účetními předpisy měly být zaúčtovány jako závazek (tzn. je nesporný právní titul i výše závazku), nelze v účetní závěrce zachytit jako dohadnou položku (tzn. je nesporný právní titul, nicméně zatím není známa přesná výše závazku).

Takovýto postup, byť by formálně bylo účtováno o dohadné položce, by nepožíval výše uvedené výhody dle pokynu D-300 a správce daně by neodvedenou srážkovou daň zcela jistě doměřil.

2. Výběr z judikatury soudů

Daňová uznatelnost mzdových bonusů

V rozsudku čj. 8 Afs 35/2010 – 106 ze dne 31. března 2011 rozhodoval Nejvyšší správní soud v případě, kdy byl zaúčtován dohad na roční odměny pracovníků souvztažně s mzdovými náklady, které byly uplatněny jako daňový náklad. Tyto daňové náklady byly správcem daně zpochybněny. Důvodem byl názor správce daně, že nárok na odměny vznikl až v roce následujícím po roce, ke kterému se tyto odměny vztahují.

Nejvyšší správní soud se s názorem správce daně ztotožnil. Podstatné pro jeho rozhodování bylo, zda a kdy vzniká jednotlivým zaměstnancům právní nárok na vyplacení odměny. Tj. zda je roční odměna nárokem, který je zaměstnavatel při splnění kritérií povinen poskytnout, nebo zda je přiznání nároku závislé na zvláštním rozhodnutí zaměstnavatele.

V řešeném případě šlo o druhou situaci, tj. roční odměny byly nenárokovou složkou mzdy, neboť právní nárok na její vyplacení není dán pouze splněním sjednaných podmínek, ale k jejímu přiznání je zapotřebí schválení určenou osobou a schválení auditovaného hospodářského výsledku za příslušný rok představenstvem společnosti. Nepochybně může nastat situace, kdy navržená odměna nebude schválena, rovněž představenstvo nemusí auditovaný hospodářský výsledek následně schválit.

Z uvedených důvodů nebylo možné uvedené nenárokové složky mzdy považovat za nezpochybnitelný závazek a náklad vztahující se k období, k výsledkům kterého roku se vztahovaly. Proto o nich nemohlo být účtováno jako o dohadných položkách a související náklad nemohl uznán jako daňový.

Výdaje na marketingovou podporu

Překvapivý závěr zazněl v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 27/2011-110 ze dne 19. 4. 2011. Šlo o náklady na tzv. naturální bonus, což byla poukázka na benzín nebo dálniční známka, který poskytoval autoservis zákazníkům, kteří si u něj nechali opravit prasklé sklo.

Tento náklad byl doměřen FÚ a doměrek byl následně potvrzen Nejvyšším správním soudem, který náklady na tento naturální bonus vyhodnotil jako daňově neuznatelné.

Specifikem daného případu – ze kterého lze snad dovodit důvod pro rozhodnutí soudu – je fakt, že výnosy autoservisu pocházely od pojišťoven, které proplácely výdaje na výměnu skel jako pojistné plnění. Jinými slovy, náklady na naturální bonus nebyly kryty výnosem, který pokrýval pouze výdaje na službu autoservisu.

I bez ohledu na tuto individuální okolnost případu je nebezpečí rozsudku pro oblast marketingových výdajů zcela zjevné.

V rozsudku je navíc výslovně uvedeno, že řešená situace je jiná než např. občerstvení poskytnuté při nákupu pohonných hmot nebo děti cestující bezplatně s rodiči na dovolenou.

Je samozřejmé, že tento rozsudek může mít fatální dopady na marketingové akce. Z tohoto důvodu požádala Komora daňových poradců o projednání rozsudku v „širším“ plénu. O výsledném stanovisku soudu vás budeme informovat.

Judikatura na téma dividendy

Závěrem bychom chtěli upozornit na dva ze starších judikátů Nejvyššího soudu ČR, které byly v posledních dnech v souvislosti s nadcházející výsledkovou sezónou medializovány ve sdělovacích prostředcích.

Především první z dvojice rozsudků zásadním způsobem zasahuje do volnosti společníků ohledně rozhodnutí na výplatu podílů na zisku.

Do kdy lze rozdělit zisk?

V rozhodnutí ze dne 30. září 2009 sp. zn. 29 Cdo 4284/2007 se Nejvyšší soud ČR zabýval otázkou, kdy právoplatně vzniká pohledávka společníka na výplatu zisku s ohledem na termín konání valné hromady.

Nejvyšší soud rozhodl, že 6 měsíční lhůta dle obchodního zákoníku, v níž musí společnost svolat řádnou valnou hromadu, je nejen lhůtou, ve které akcionáři rozhodují o schválení účetní závěrky, ale také lhůtou, kdy tato účetní závěrka ještě poskytuje reálný obraz o účetnictví společnosti a kdy lze ještě na jejím podkladě rozhodnout o rozdělení podílů na zisku.



Dle soudu tak lze rozhodnout o výplatě podílů na zisku maximálně do 6 měsíců od posledního dne ukončeného účetního období a na pozdějších mimořádných valných hromadách již o rozdělení podílu na zisku na základě řádné účetní závěrky rozhodovat nelze.

Z toho také vyplývá, že pokud by valná hromada akciové společnosti konaná do šesti měsíců od posledního dne účetního období projednala účetní závěrku za ono účetní období a na jejím základě rozhodla o rozdělení zisku, pak mimořádná valná hromada konaná v témže roce po uplynutí šesti měsíců od posledního dne účetního období není oprávněna na základě téže účetní závěrky rozhodnout o jiném rozdělení zisku.

Přednost dividendy před tantiémou

Nejvyšší soud ČR svým rozsudkem ze dne 25. února 2010 č. 29 Cdo 1326/2009 rozhodl, že není přípustné, aby valná hromada schválila výplatu tantiémy, pokud současně při rozdělování zisku nejsou vypláceny dividendy. Pokud tedy valná hromada rozhodne, že část zisku vytvořeného společností bude rozdělena, pak musí být přednostně rozdělena mezi akcionáře. Je to totiž právě akcionář, a nikoliv členové orgánů společnosti, kdo se prostřednictvím investice do akcií podílí na podnikání společnosti a mezi jehož základní práva podíl na jejím zisku patří.

Valná hromada tedy nemůže stanovit podíl členů představenstva a dozorčí rady na zisku (tantiému), aniž by schválila zisk k rozdělení a podíl akcionářů na takto určeném zisku (dividendu). Jiné rozhodnutí (tedy rozhodnutí o rozdělení zisku tak, že by byl podíl na něm vyplacen pouze členům orgánů společnosti a nikoliv jejím akcionářům), by bylo neplatné pro rozpor se zákonem.

V souvislosti s tímto rozhodnutím tak lze pravděpodobně očekávat snahu některých společností, kdy valná hromada rozhodne o výplatě dividendy v symbolické výši, aby tím umožnila výplatu tantiémy. Lze očekávat, že takováto situace bude opět řešena soudně a soud bude muset rozhodnout, jaký je přijatelný poměr mezi výší dividendy a výší tantiémy, aby výše zmiňovanou cestou nedocházelo k obcházení smyslu zákona.