

Daňové zprávy

březen 2019

Úvodník

Vlaky nejsou vleky!

Str. 02



Mezinárodní zdanění

Digitalizace ekonomiky - daňová řešení OECD s dopady na všechny nadnárodní společnosti

Str. 03



Investiční pobídky

Investiční pobídky 2019 - pokračování

Str. 05



DPH

Česká republika požádala o plošný režim přenesení daňové povinnosti

Str. 06



Judikátové okénko

Možnost správce daně vymáhat nedoplatek bez předchozího upozornění

Str. 08



Judikátové okénko

Přechod daňové povinnosti při odštěpení

Str. 10



Judikátové okénko

Zajímavé rozsudky Soudního dvora EU ohledně otázky skutečného vlastnictví a zneužití

Str. 11



Legal Update

Aktuality v legislativě a nově publikovaná judikatura

Str. 13



Úvodník

Vlaky nejsou vleky!



Jan Čapek

jan.capek@cz.ey.com
+420 731 627 002

Každá změna daňového zákona má neočekávané negativní dopady. Zvláště to platí o změnách vedených dobrými úmysly, které mají prostřednictvím daní zlepšit svět, ve kterém žijeme. Takových změn zákonodárce navrhuje naprostou většinu.

Například v prosinci 2018 byl přijat návrh snížit daňové zatížení osobní železniční dopravy (ze snížené sazby 15 % na sníženější sazbu 10 %). Změna nabyla účinnosti dne 1. února 2019 - tedy uprostřed lyžařské sezóny.

Lyžařská sezóna není v textu bez významu. Pro účely daně z přidané hodnoty se totiž doprava osob lanovými drahami posuzuje stejně jako jízda vlakem. Ovšem pouze tehdy, pokud má lanovka jízdní řád. Obecní úřad ve vašem oblíbeném lyžařském středisku je velmi pravděpodobně také úřadem drážním (který lanovce schvaluje jízdní řád).

Náruživé lyžaře, kteří mají sezónní skipas od listopadu, trochu zamrzí, že se na ně tato sociální aspekty odůvodněná novela bude vztahovat až od příštího roku. Daň totiž byla odvedena při nákupu skipasu. Hlubavější lyžaři se ptají svých poslanců, proč jsou vlastně lyžařské přílby zdaněné dvojnásobně vyšší daní, když ke sjezdovému lyžování patří stejně jako lanovka.

Provozovatel lanovky se raduje. Cena pro lyžaře zůstane stejná a marže se zvýší o snížení DPH. Stejně jako u řady jiných sociálně prospěšných snížení daně z přidané hodnoty. Jedná se o vítanou podporu; jako by snad zákonodárce v prosinci tušil, že počasí bude v druhé polovině sezóny lámat teplotní rekordy.

Radovat se ze změny daňového zákona je velmi pošetilé. Je statisticky dokázáno, že drtivá většina radujících se jenom přehlíží určitý aspekt novely.

Provozovatel lanovky pro samou radost zapomněl na vleky. Daň z přidané hodnoty má zcela jasno v tom, že lyžařský vlek není lanovkou. Každé malé dítě ví, že kotva není visutá. Ani lyžař, který by se na kotvu pověsil a cestu absolvoval bez kontaktu se sněhem, by se pro nižší sazbu DPH nekvalifikoval. Vlek totiž (na rozdíl od lanovky) nemá schválený jízdní řád.

Provozovatele lanovky netrápí, že dětská kotva podléhá vyšší sazbě daně než moderní vytápěná sedačka (poslance evidentně taky ne). Provozovatele lanovky trápí, jak spočítá zákonnou DPH z denního skipasu. Sarkasticky se proto dotazuje správce daně, zda se má ráno ptát lyžařů, kolikrát pojedou na kotvě a kolikrát na lanovce.

Správce daně mu s ledovým klidem (a naprosto vážně) odpovídá, že pokud to známo není, DPH se nebude počítat a odvádět při prodeji skipasu, ale až po jeho spotřebování. Potom je přeci naprosto jasné, jak kdo jezdil. Provozovatel lanovky se přestal radovat, protože mu to připadá velmi složité.

Správce daně přestane být klidný, až zjistí, že DPH ze sezónního skipasu nedostane už v listopadu, ale mnohem později, protože skipas pro vleky bude nově platit až do srpna. Nikdo přeci neví, kdy nasněží.

Radovat se ze změny daňového zákona je velmi pošetilé. Je statisticky dokázáno, že drtivá většina radujících se jenom přehlíží určitý aspekt novely.

Mezinárodní zdanění

Digitalizace ekonomiky – daňová řešení OECD s dopady na všechny nadnárodní společnosti



Michal Kašpar

michal.kaspar@cz.ey.com
+420 225 335 473

V únoru letošního roku vydala OECD k veřejné diskuzi dokument (addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy)¹ přinášející návrhy možných řešení daňových výzev plynoucích z digitalizace ekonomiky. Přestože původním cílem iniciativy OECD v této oblasti byly „digitální“ společnosti typu Google či Facebook, nyní publikované návrhy jdou výrazně dále a kladou si za cíl postihnout všechny nadnárodní společnosti využívající zvýhodněných daňových režimů.

Alokace zisku mezi jednotlivé země a právo zdanění

Dokument definuje tři koncepty (i) aktivní uživatelská účast, (ii) marketingová nehmotná aktiva a (iii) významná ekonomická přítomnost, pro něž navrhuje nové způsoby alokace zisku mezi zúčastněné země a právo zdanění i pro země, které by dle stávajících pravidel toto právo neměly. Navrhovaná řešení otevřeně opouští doposud celosvětově uznávaný princip tržního odstupu.

► Aktivní uživatelská účast

Tento koncept cílí na společnosti, u nichž významnou hodnotu vytváří aktivní a angažovaní uživatelé (např. sociální platformy, vyhledávače, elektronická tržiště).

Dokument navrhuje právo zdanění pro všechny země, v nichž se tito uživatelé nacházejí, bez ohledu na fyzickou přítomnost společnosti v dané zemi. Podle publikovaných návrhů by veškerý nerutinní (reziduální) zisk skupiny mohl být alokován mezi země s touto aktivní uživatelskou bází.

► Marketingová nehmotná aktiva

Koncept marketingových nehmotných aktiv je zaměřen na všechny nadnárodní společnosti, které na dálku nebo prostřednictvím omezené lokální přítomnosti (např. prostřednictvím distributora s omezenými funkcemi a riziky) na daném trhu rozvíjejí zákaznickou bázi nebo jiná marketingová nehmotná aktiva.

Cílem publikovaných návrhů je alokovat zisk přiřaditelný těmto aktivům zemím, v nichž se zákaznická báze nachází, a to bez ohledu na právní vlastnictví těchto aktiv, bez ohledu na skutečný výkon souvisejících (DEMPE) funkcí, bez ohledu na právní či ekonomické rozdělení rizik a bez ohledu na stávající pravidla o převodních cenách.

► Významná ekonomická přítomnost

Tento koncept míří na situace, kdy společnost prostřednictvím digitálních technologií a jiných automatizovaných prostředků dokáže dosahovat výnosů v zemi, v níž má zároveň uživatelskou bázi nebo v ní generuje digitální obsah či vykonává marketingové nebo prodejní aktivity.

Mezi takové země by měl být alokován zisk nadnárodní společnosti, případně by zdanění mělo být zajištěno prostřednictvím srážkových daní.

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

Rozměňování základu daně

Dokument dále mluví na všechny situace, kdy je příjem nadnárodní společnosti předmětem nulové nebo „příliš nízké“ daně. V této části již dokument zcela opouští sektor „digitálních“ společností a otevřeně cílí na všechny nadnárodně působící společnosti. Zajištění „spravedlivého“ zdanění má být zajištěno prostřednictvím (i) zdanění akcionářů a (ii) zdanění plateb rozměňujících základ daně.

► Zdanění akcionářů

Dle tohoto návrhu by akcionáři s významným podílem na společnosti byli povinni sami zdanit proporcionální část zisku společnosti, který nebyl „dostatečně“ zdaněn na lokální úrovni. Nejednalo by se o náhradu, ale spíše o doplnění tzv. CFC pravidel.

► Zdanění plateb rozměňujících základ daně

Dle tohoto návrhu by:

- Platby spojené osobě nepředstavovaly daňově uznatelný náklad, pokud by nebyly v zemi příjmu „dostatečně“ zdaněny.
- Výhody plynoucí ze smluv o zamezení dvojímu zdanění byly přiznány pouze v případě „dostatečného“ zdanění příjmu v druhé zemi.

Závěry pro daňové poplatníky

Publikovaný dokument ještě zdaleka není finální verzí a ani nepředstavuje konsensus všech zúčastněných stran. Finální zpráva, která by měla být vydána v roce 2020, se může od současné verze významně lišit a teprve následně se bude řešit způsob implementace navržených principů do legislativ jednotlivých zemí.

Pokud by nicméně současné návrhy byly jen zčásti přijaty, znamenalo by to zásadní změnu celého systému mezinárodního zdanění, která by postihla široké spektrum společností, „digitálních“ i „tradičních“.

Publikovaný dokument zároveň symbolizuje politickou vůli měnit mezinárodní daňová pravidla do té doby, dokud nebude zajištěno „spravedlivé“ zdanění všech společností. Z materiálu je zjevné, že i některé před pár lety přelomové principy přijaté v rámci iniciativy BEPS (např. koncept DEMPE analýzy) jsou již vnímány jako nedostatečné; jinými slovy: některé společnosti se už i těmto pravidlům dokázaly přizpůsobit, a je proto zapotřebí znovu reagovat.

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

Pokud by nicméně současné návrhy byly jen zčásti přijaty, znamenalo by to zásadní změnu celého systému mezinárodního zdanění, která by postihla široké spektrum společností, „digitálních“ i „tradičních“.

Investiční pobídky

Investiční pobídky 2019 - pokračování



Martin Hladký
martin.hladky@cz.ey.com
+420 731 627 030

Hospodářský výbor Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR přerušil projednání novely zákona o investičních pobídkách do středy 20. března 2019. Lze proto očekávat, že do stávající verze zákona budou ještě zapracovány další pozměňovací návrhy. Celý schvalovací proces podrobně sledujeme a budeme vás o něm nadále průběžně informovat.

Hlavní připravované změny jsme pro vás opakovaně komentovali, naposledy v našich únorových daňových zprávách (zejména schvalování všech pobídek vládou a test vyšší přidané hodnoty včetně požadované vazby podpořené aktivity na výzkum a vývoj).



Vendula Sehnalová
vendula.sehnalova@cz.ey.com
+420 735 729 366

Těm z vás, kteří v příštích třech letech plánují investiční akci ve výrobě v hodnotě převyšující 100 mil. Kč (50 mil. Kč ve vybraných regionech) a tato akce neobsahuje vazbu na výzkum a vývoj, doporučujeme zvážit podání žádosti ještě za stávajícího znění zákona o investičních pobídkách. Podporou je především sleva na dani ve výši 25 % z kvalifikovaných nákladů. Vzhledem k odloženému projednání zákona předpokládáme, že novela nabude účinnost až v průběhu druhé poloviny tohoto roku - na podání žádosti za stávajících podmínek proto zbývá dostatek času. Pokud se vaše plány následně změní, je možné udělenou investiční pobídku, která dosud nebyla čerpána, bez sankce zrušit.

Pokud budete mít k výše popsané novele či obecně tématu investičních pobídek jakékoliv otázky, obraťte se prosím na autory článku nebo na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

Účinnost novely lze očekávat někdy ve druhé polovině roku 2019. Je proto stále možné podat žádost o podporu podle stávajícího zákona. Pokud v příštích třech letech plánujete investovat do zavedení nové či rozšíření stávající výroby částku převyšující 100 mil. Kč (50 mil. Kč ve vybraných regionech) a akce neobsahuje vazbu na výzkum a vývoj, **zvažte podání žádosti ještě podle stávajícího znění zákona o investičních pobídkách.** Pokud se vaše investiční plány následně změní, je možné dosud nečerpanou investiční pobídku bez sankce zrušit.

DPH

Česká republika požádala o plošný režim přenesení daňové povinnosti



Stanislav Kryl

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



Tomáš Synák

tomas.synak@cz.ey.com
+420 225 336 208

Česká republika dne 16. ledna 2019 podala k Evropské komisi žádost o možnost využívat všeobecný režim přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty („RPDP“).

Plošný režim přenesení daňové povinnosti

RPDP významně snižuje riziko vzniku tzv. karuselových podvodů, kdy v dodavatelském řetězci poskytovatel plnění neodvede DPH, zatímco příjemce plnění uplatní nárok na odpočet DPH. Česká republika proto v rámci boje proti daňovým únikům dlouhodobě usilovala o to, aby mohla všeobecný RPDP zavést.

Příslušná směrnice EU, která zavedení plošného RPDP umožňuje, byla přijata až v prosinci 2018² („Směrnice“). Finální znění Směrnice je velmi restriktivní, a to jak z věcného, tak časového hlediska. RPDP by se měl vztahovat jen na zdanitelná plnění přesahující poměrně vysokou částku 17 500 EUR (tedy cca 450 000 Kč) a nejpozději 30. června 2022 musí být ukončen. Zavést RPDP je možné jen na základě žádosti, kterou bude v prvním kroku posuzovat Evropská komise. Pouze pokud Komise shledá, že podmínky, o nichž píšeme níže, jsou naplněny, předloží návrh příslušné žádosti ke schválení Radě EU. S návrhem musí jednomyslně souhlasit všechny členské státy. I v případě schválení příslušné žádosti si Komise ponechává poměrně velké pravomoci ještě před uplynutím lhůty RPDP ukončit.

Podmínky pro implementaci

Níže shrnujeme nejdůležitější podmínky pro povolení režimu:

- Žádající členský stát měl pro rok 2014 o 5 % vyšší výpadek příjmů z DPH (tzv. daňová mezera - VAT gap) než je medián Společenství (cca víc než 15 %). Kolotočové podvody se podílejí na celkovém výpadku příjmů z DPH z více než 25 %.

Česká republika tuto podmínku v roce 2014 plnila. Je nicméně zajímavé, že žádný jiný členský stát tuto podmínku v roce 2014 nenaplnil. Rakousko nebo Rumunsko, tj. státy, které o zavedení všeobecného RPDP také uvažovaly, tedy žádost podat nemohou. Je tedy možné konstatovat, že přijatá Směrnice je „lex Česká republika specialis“.

- Jiná konvenční opatření pro boj proti daňovým únikům nejsou účinná.

Podle daňové správy má řada konvenčních opatření preventivní charakter (nespolehlivý plátc, nespolehlivá osoba, ručení apod.), který pouze vybízí daňové subjekty k vyšší pečlivosti při výběru obchodního partnera. Účinnost jiných opatření je limitována jejich technickou povahou (např. stávající RPDP na vybrané komodity, u kterých to současná ujednání upravuje), popř. dobrovolností (zvláštní způsob zajištění daně). Kontrolní hlášení dle daňové správy již dosáhlo hranice svých možností, další zvýšení jeho účinnosti je omezeno kapacitními možnostmi Finanční správy. Finanční správa údajně také mnohdy čelí důkazní nouzi při prokazování, že subjekt věděl nebo vědět mohl, že se účastní podvodu.

2 Směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o dočasné používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání zboží a poskytnutí služeb nad určitou prahovou hodnotou.

- Výnosy ze zavedení plošného RPDP převýší náklady o 25 %. Náklady na zavedení plošného RPDP nebudou vyšší než z uplatňování jiných kontrolních opatření.

Daňová správa předpokládá, že zavedení všeobecného RPDP povede ke zvýšení výběru DPH o 5 mld. Kč ročně. Pokud by všeobecný RPDP platil jen dva roky, celkově by se tedy vybralo na DPH o 10 mld. Kč více. Daňová správa odhaduje náklady plátců spojené s touto změnou v celkové výši 0,6 mld. Kč. Náklady Finanční správy by měly být zanedbatelné.

Závěr

Pokud by žádost České republiky o povolení všeobecného RPDP byla na úrovni EU schválena, daňová správa předpokládá zavedení tohoto opatření do české legislativy s účinností od 1. července 2020.

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

Daňová správa předpokládá, že zavedení všeobecného RPDP povede ke zvýšení výběru DPH o 5 mld. Kč ročně. Pokud by všeobecný RPDP platil jen dva roky, celkově by se tedy vybralo na DPH o 10 mld. Kč více. Daňová správa odhaduje náklady plátců spojené s touto změnou v celkové výši 0,6 mld. Kč. Náklady Finanční správy by měly být zanedbatelné.

Judikátové okénko

Možnost správce daně vymáhat nedoplatek bez předchozího upozornění



Radek Matušík

radek.matustik@cz.ey.com
+420 603 577 814

Daňový řád v současné době správci daně nestanoví jednoznačnou povinnost vyrozumět daňový subjekt o nedoplatku evidovaném na osobním daňovém účtu před zahájením kroků k jeho vymáhání. Daňový řád pouze v § 153 odst. 3 stanoví, že: „Správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplateků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.“ Daňový subjekt si přitom existence jakéhokoli nedoplatku nemusí být vůbec vědom (například opakované opomenutí při úhradě záloh).

Dlouho diskutovanou otázkou bylo, co přesně znamená formulace v daňovém řádu „může vhodným způsobem vyrozumět o výši nedoplatku“, a zda rozhodnutí o tom, jestli správce daně vyrozumí daňový subjekt před zahájením vymáhání, je skutečně plně na zvážení správce daně.

Na přesném výkladu se neshodly Nejvyšší správní soud („NSS“) a Krajský soud v Brně („KS“), když se zabývaly námitkou žalobce, že jej správce daně měl před vydáním exekučního příkazu vyrozumět o existenci nedoplatku a upozornit jej na následky spojené s jeho neuhrazením.

KS se neztotožnil s názorem žalovaného (tj. správce daně), že vydávání vyrozumění o nedoplatku není jeho povinností, a tedy může být prováděno, je-li to dle jeho správního uvážení účelné. Dle KS by mělo být vyrozumění o výši nedoplatku orgány Finanční správy využíváno v co nejširší míře a jeho vynechání by naopak mělo být výjimečným postupem v případech bezúčelnosti či hrozby nebezpečí z prodlení.

Se závěrem KS nesouhlasil NSS. Dle NSS (rozhodnutí čj. 7 Afs 37/2018 - 51) má správce daně relativně široké hranice správního uvážení ohledně otázky, zda daňový subjekt vyrozumí o výši nedoplateků před zahájením vymáhání. Ustanovení daňového řádu výslovně operuje s pojmem „může“, je konstruováno s pomocí obsahově neurčitých pojmů (vhodným způsobem) a neobsahuje žádné podmínky své aplikace.

Nicméně s ohledem na základní zásady správy daní není ani v případě tohoto správního uvážení orgán Finanční správy oprávněn postupovat libovolně nebo nahodile. Dle NSS by limitem takového správního uvážení měla být účelnost vyrozumění.

V daném případě byla poplatníkovi stanovena daňová povinnost. V rozhodnutí o odvolání byla uvedena výše stanovené daně i výše s doměrkem souvisejícího penále. Po měsíci od doručení tohoto rozhodnutí správce daně sestavil výkaz nedoplateků, na jehož základě vydal exekuční příkaz. Proti tomuto exekučnímu příkazu se poplatník odvolal, přičemž uváděl, že jeho osobní daňový účet vykazoval do vydání rozhodnutí významný přeplatek. Správce daně tento přeplatek započítal proti nedoplatku a vydal exekuční příkaz na zbývající část nedoplatku, aniž by poplatníka vyrozuměl o výši jeho nedoplateků. Dle správce daně nebylo vyrozumění účelné, protože žalobce musel mít s ohledem na doručení rozhodnutí o odvolání zcela konkrétní vědomost o existenci nedoplatku.

V tomto případě NSS neshledal, že by správce daně limity správního uvážení překročil a rozhodnutí KS zrušil. Z rozhodnutí NSS se zdá, že by situace mohla být jiná, pokud by se jednalo o spolupracující daňový subjekt či bagatelní nedoplatek. NSS rovněž uvádí, že k závěru dospěl na základě do jisté míry specifických okolností souzené věci, a jeho úvahy tak nelze generalizovat.



Petr Muroň

petr.muron@cz.ey.com
+420 225 336 597

Otázka, zda správce daně má v konkrétní situaci daňový subjekt upozornit na existenci nedoplatku před zahájením vymáhání, zůstává s ohledem na výše uvedené na úvaze správce daně v rámci pravidel správního uvážení (například zákaz libovůle, nahodilosti).

S ohledem na výše uvedené doporučujeme hlídat stav osobního daňového účtu u správce daně, například prostřednictvím daňové informační schránky (§ 69 daňového řádu).

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

Otázka, zda správce daně má v konkrétní situaci daňový subjekt upozornit na existenci nedoplatku před zahájením vymáhání, zůstává s ohledem na výše uvedené na úvaze správce daně v rámci pravidel správního uvážení (například zákaz libovůle, nahodilosti).

Judikátové okénko

Přechod daňové povinnosti při odštěpení



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



Tomáš Synák
tomas.synak@cz.ey.com
+420 225 336 208

Aktuální rozsudek NSS³ naznačuje nová úskalí spojená s možností přechodu daňové povinnosti z rozdělovaných na nástupnické společnosti při odštěpení.

Skutkový stav

Společnost X vložila nemovitost do své dceřiné společnosti. Tento vklad byl v roce 2013 osvobozen od daně z převodu nemovitostí pod podmínkou, že do pěti let nesmí zaniknout účast vkládajícího společníka.

Zhruba o rok později došlo u společnosti X k rozdělení odštěpením, při němž byl daný podíl odštěpen do nástupnické společnosti Y (podmínka pro osvobození od daně z převodu nemovitostí nebyla porušena).

Společnost Y podíl před uplynutím pěti let od vkladu prodala, čímž podmínku osvobození porušila. Správce daně proto Y vyměřil daň z převodu nemovitostí.

Rozhodnutí soudu

Spornou otázkou bylo, zda má daňovou povinnost nést společnost X (původní vkladatel), nebo Y (nástupnická společnost, která podmínku porušila).

KS v Hradci Králové rozhodl ve prospěch společnosti Y.

NSS ale jeho rozhodnutí zrušil a potvrdil, že správce daně postupoval správně. Svůj závěr NSS opírá o § 240b daňového řádu⁴, který je účinný od roku 2014.

Podle názoru NSS sice původně byla v postavení poplatníka daně z převodu nemovitostí společnost X. Té ovšem při vkladu nevznikla povinnost daň uhradit, protože splnila podmínky pro osvobození.

Dále NSS bez podrobnější argumentace uzavírá, že odštěpením podílu došlo i k přechodu daňové povinnosti na společnost Y (byť při odštěpení šlo ještě o povinnost podmíněně osvobozenou). Z toho vyplývá, že dopady porušení podmínek nese společnost Y.

Praktické dopady

Ačkoli v daném případě řešil soud poměrně specifický případ, jeho rozhodnutí může mít zásadní dopady i v odlišných situacích.

Například bude-li finanční úřad doměřovat daň vzniklou společností před odštěpením části jejího jmění, předchozí judikatura NSS, podle níž nebylo možné takovou daň doměřit nově vzniklým společností (za předpokladu, že rozdělovaná společnost nezanikla), se nyní může jevit jako překonaná.

Doporučujeme proto v praxi pečlivě zvažovat možné dopady uvedeného rozhodnutí, a to nejen při strukturování samotného odštěpení, ale například také při akvizicích odštěpených společností.

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

Doporučujeme proto v praxi pečlivě zvažovat možné dopady uvedeného rozhodnutí, a to nejen při strukturování samotného odštěpení, ale například také při akvizicích odštěpených společností.

³ http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2018/0314_4Afs_1800033_20190109100155_20190109152021_prevedeno.pdf

⁴ Podle § 240b odst. 1 daňového řádu: „Dojde-li k přeměně právnické osoby rozdělením, aniž by bylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právní nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.“

Judikátové okénko

Zajímavé rozsudky Soudního dvora EU ohledně otázky skutečného vlastnictví a zneužití



Vladimír Sopkuliak

vladimir.sopkuliak@cz.ey.com
+420 225 335 451

V dubnu minulého roku jsme vám přinesli postřehy ohledně zajímavého názoru generální advokátky Kokott ve věci řešené u Soudního dvora EU („SDEU“) ohledně otázky skutečného vlastnictví a zneužití v situaci, kdy private equity fondy (z daňových rájů) vlastnily, resp. poskytly financování dánským společností prostřednictvím lucemburských společností (SDEU se souběžně zabýval shodnými otázkami i u dalších struktur – jako např. dánská společnost financovaná a vlastněná v konečném důsledku americkou společností prostřednictvím kyperské, resp. bermudské společnosti či prostřednictvím švédské, resp. kajmanské společnosti).

Konkrétně se jednalo o aplikaci směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností („P-S Direktiva“) a směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků („I-R Direktiva“) a především se řešila otázka, jestli Dánsko dokáže aplikovat lokální srážkovou daň – s odkazem na to, že lucemburské (či švédské či kyperské) entity nejsou skutečným vlastníkem, resp. jedná se o zneužití, a to za situace, kdy při implementaci Direktiv Dánsko nezavedlo žádné specifické „anti-avoidance“ klausule.⁵

Jak už to tak bývá, SDEU neposkytuje zcela jasné odpovědi, nicméně určité zajímavé náznaky rozsudek obsahuje – níže přikládáme vybrané zajímavé postřehy ⁶:

- ▶ V případě existence podvodného nebo zneužívajícího jednání mají vnitrostátní orgány a soudy povinnost odepřít daňovému poplatníkovi nárok na osvobození od srážkové daně ze zisku rozdělovaného dceřinou společností její mateřské společnosti (či u úroku dle I-R Direktivy), a to i v případě chybějících ustanovení vnitrostátního práva nebo daňové smlouvy, jež by takové odepření stanovila.
- ▶ Pojem „skutečný vlastník“, který je uveden ve dvoustranných daňových smlouvách, jež vycházejí ze vzorové smlouvy OECD, jakož i následné změny uvedené vzorové smlouvy a komentářů k ní jsou relevantní pro výklad I-R Direktivy.
- ▶ Za umělou konstrukci lze považovat skupinu společností, jež není zřízena pro účely odrážející hospodářskou realitu, má čistě formální strukturu a jejím hlavním účelem nebo jedním z jejích hlavních cílů je získat daňovou výhodu, jež je v rozporu s předmětem nebo účelem použitelné daňové právní úpravy. Tak tomu je zejména tehdy, když daň z dividend (či z úroků) není zaplacená v důsledku začlenění konduktivní entity do struktury skupiny mezi společností, která dividendy (úroky) vyplácí, a společností skupiny, která je jejich skutečným vlastníkem.
- ▶ Indicií existence konstrukce, jejímž cílem je získat neoprávněné osvobození od daně, je skutečnost, že uvedené dividendy (či úroky) jsou následně zcela či téměř zcela ve velmi krátké lhůtě po jejich obdržení převedeny společnostmi, které byly vyplaceny, na entity, které nesplňují podmínky pro použití Direktiv.
- ▶ Umělou povahu konstrukce lze rovněž dovozovat z okolností, že dotčená skupina společností je strukturována tak, že společnost,

⁵ <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-117/16> a <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-115/16>

⁶ Podrobnější alert na toto téma pak zde: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-cjeu-rules-on-application-of-danish-withholding-tax-on-dividends-and-interest-payments>

jež obdrží dividendy (či úroky), je sama povinna převést tyto dividendy (úroky) na třetí společnost, jež nesplňuje podmínky pro použití Direktiv, což má za následek, že druhá uvedená společnost dosáhne pouze nepatrného zdanitelného zisku, neboť jedná v postavení konduktní společnosti, jejímž cílem je umožnit tok finančních prostředků mezi společností-dlužníkem a entitou, která je skutečným vlastníkem vyplacených částek.

- Okolnost, že společnost jedná jako konduktní společnost, lze prokázat, pokud její jedinou činností je přijímání dividend (úroků) a jejich převádění na skutečného vlastníka či jiné konduktní společnosti. V tomto ohledu je třeba neexistenci skutečné hospodářské činnosti dovozovat s ohledem na charakteristické znaky, jimiž se vyznačuje daná hospodářská činnost, z analýzy veškerých relevantních skutečností, zejména řízení společnosti, její účetní závěrky, skladby jejích nákladů a skutečně vynaložených výdajů, pracovníků, jež zaměstnává, a prostor a vybavení, jimiž disponuje [pozn.: SDEU tento aspekt dále nerozvíjí].
- Indiciemi umělé konstrukce mohou být rovněž různé smlouvy uzavřené mezi společnostmi, jež se podílejí na dotčených finančních operacích, na jejichž základě probíhají finanční toky uvnitř skupiny, podmínky financování operací, ocenění kapitálu zprostředkovatelských společností, jakož i to, že konduktní společnosti nejsou oprávněny k hospodářskému nakládání s přijatými dividendami. V tomto ohledu může být za takové indicie považována nejen smluvní nebo zákonná povinnost mateřské společnosti, které jsou dividendy (úroky) vyplaceny, tyto dividendy (úroky) převést na třetí osobu, ale i to, že mateřská společnost nemá „v podstatě“ právo požívat ani užívat tyto dividendy (úroky), aniž by to vyplývalo ze smluvní nebo zákonné povinnosti, jíž by byla vázána.
- Takové indicie mohou být dále podpořeny tím, že existuje časová shoda či návaznost mezi vstupem v platnost významné daňové změny (právní úpravy) na straně jedné a ustavením složitých finančních operací a poskytnutí úvěrů v rámci téže skupiny na straně druhé.

- Vnitrostátní orgán nemusí k tomu, aby odmítl uznat společnost za skutečného vlastníka dividend či prokázal zneužití práva, identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto dividend.
- Pokud by úroky, které lucemburská společnost SCA SICAR obdržela, byly ve skutečnosti z tohoto titulu v Lucembursku osvobozeny od daně z příjmu korporací, bylo by třeba mít za to, že uvedenou společnost nelze považovat za „společnost členského státu“ ve smyslu I-R Direktivy.

Na závěr

Přestože výše uvedené neposkytuje zcela jasné odpovědi (mantinely), mohou výše naznačené úvahy sloužit jako inspirace při analýze rizikového profilu vybraných mezinárodních struktur.

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

Přinášíme vybrané postřehy ohledně zajímavého rozsudku Soudního dvora EU ohledně otázky skutečného vlastnictví a zneužití např. v situaci, kdy private equity fondy (z daňových rájů) poskytly financování dánským společnostem prostřednictvím lucemburských společností.

Legal Update



Aktuality v legislativě

- Novela zákoníku práce – zrušení karenční doby
Novela insolvenčního zákona

Nově publikovaná judikatura

- Odpovědnost zaměstnance za škodu při splnění protiprávního pokynu zaměstnavatele
- Práva nabyvatele podílu ve společnosti s ručením omezeným vzhledem k usnesení valné hromady o rozdělení zisku
- Regresní nárok státu vůči skutečnému škůdci

Dokument ke stažení zde

Víte, že?

- Ústavní soud vyhověl ústavní stížnosti ohledně zadržování nesporné částky nadměrného odpočtu DPH?⁷
- Návrh zákona upravující po přechodné období vybrané aspekty související s vystoupením Spojeného království z EU bez uzavření dohody o podmínkách vystoupení dle čl. 50 odst. 2 Smlouvy o Evropské unii („tvrdý brexit“) byl schválen Senátem?⁸
- GFŘ publikovalo informaci související s možnou změnou kategorizace účetních jednotek ve zdaňovacím období 2018?⁹

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 právnickou 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 Veroniku Vacíkovou e-mailem na adrese veronika.vacikova@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

© 2019 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

⁷ <https://www.usoud.cz/aktualne/zadrzovani-nesporne-castky-nadmerneho-odpoctu-dph-je-porusenim-vlastnickeho-prava/>

⁸ https://www.psp.cz/sqw/historie_sqw?o=8&t=368

⁹ <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2019/info-gftr-mozna-zmena-kategorizace-uj-9620>