

Daňové zprávy

červenec a srpen 2019

Úvodník

Digitálně geniální daň

Str. 02



Daňový řád

Připravuje se zásadní novela

Str. 03



Legislativní proces

Návrh transpozice DAC 6 - aktuální verze

Str. 06



Legislativní proces

Ministerstvo financí publikovalo návrh digitální daně

Str. 11



Změny v imigrační oblasti

Str. 17



10 (témat) pro 10 (oblastí)

Investiční pobídky

Str. 19



Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud na téma aplikace úroku z prodlení za situace vzniku přeplatku v jiném období

Str. 21



Judikátové okénko

Krajský soud k otázce opakovaného prodlužování (řetězení) prekluze v situacích opakovaných daňových ztrát

Str. 23



Judikátové okénko

Soudní dvůr EU - téma palivových karet opět na stole

Str. 27



Legal Update

Aktuality v legislativě a nově publikovaná judikatura

Str. 29



Úvodník

Digitálně geniální daň



Jan Čapek

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

V 50. letech minulého století implementovala Francie na tehdejší dobu geniální daň. Jako první stát zavedla DPH – tedy (alespoň teoreticky) dokonale neutrální daň dopadající stejně na zboží a služby a závisející výhradně na ceně zaplacené konečným zákazníkem. O šedesát let později je Francie opět průkopníkem, když jako první země na světě zavádí tzv. digitální daň.

Na rozdíl od DPH, kterou Česká republika zavedla několik desítek let po Francii, jsme nyní na špičce daňového vývoje my. Česká digitální daň by mohla být účinná již příští rok.

Digitální daň je v mnohých aspektech geniální.

Na rozdíl od DPH se nevztahuje na všechno zboží a služby, ale pouze na služby poskytované několika málo společnostmi. Přibližně pět poplatníků nevyvolá žádný velký rozruch. Navíc se jedná o poplatníky výhradně zahraniční. Z politického pohledu dokonalé. Místní volič bude rád. Těžko se najde politické uskupení, které bude proti digitální dani vážněji protestovat. Z různých důvodů taková daň vyhovuje všem, ať hájí zájmy dělnické třídy, progresivních mileniálů nebo českého kapitálu.

Digitální daň je navíc jednoduchá. Prostě se zdaní tržby. Žádné složité diskuze, co je uznatelné a co není. Žádné kličky rafinovaných poradců. Kdo umí násobit, umí danit.

Do státní pokladny poteče spousta peněz, které v České republice nikde jinde nebudou chybět. Potečou pravidelně a každý rok přiteče víc. Na tomto místě si pokládáme jedinou otázku, proč je navrhovaná sazba daně jenom 7 %.

Najdou se však i škarohlídi, kterým se digitální daň nezdá:

Za prvé: škarohlídi zpochybňují koncept, kdy je podnikatel zdaněn z jiného základu než ze zisku, který vytvoří. Daň, která se počítá z tržeb, může být vyšší (a při sazbě 7 % to není vůbec vyloučené) než ekonomický zisk z transakce, která je předmětem zdanění. Navíc se jedná o učebnicový příklad dvojího zdanění. Zdaněný poplatník si tuto daň nedokáže odečíst od daně placené v zemi, kde má sídlo.

Za druhé: výběr daní by měl respektovat mezinárodní smlouvy, které jsou součástí právního řádu České republiky. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění definují pravidla, kdy se zisky zahraničních společností daní v České republice (a naopak).

Je zřejmé, že tyto smlouvy již nekorrespondují s potřebami moderní globální ekonomiky. Je potřeba je proto změnit. Protože se jedná o *smlouvy*, není správné (a ani právně možné) změnu implementovat tak, že jeden stát přijme národní předpis, který je s mezinárodní smlouvou v rozporu.

Nedávná zkušenost se zdaněním emisních povolenek (a konečným účtem pro státní rozpočet) by neměla být tak rychle zapomenuta.

Za třetí: předpoklad, že poskytovatelé nově zdaněných služeb neudělají všechno pro to, aby nové náklady přenesli na své zákazníky (české daňové poplatníky), se zdá být poněkud zjednodušený.

A v neposlední řadě: precedent, že bez rozmyslu zdaníme něco aktuálně ziskového, co se možná aktuálně nebude aktivně bránit, se zdá být poměrně nebezpečný pro všechny potenciálně ziskové (a potenciálně opuštěné) daňové poplatníky.

Digitální daň je skutečně digitální: buď je zcela geniální, nebo je hodně hloupá.

Daňový řád

Připravuje se zásadní novela daňového řádu



Radek Matušík

radek.matustik@cz.ey.com
+420 225 335 932



Jakub Tměj

jakub.tměj@cz.ey.com
+420 225 335 302

Ministerstvo financí (MF) nedávno zaslalo do mezirezortního připomínkového řízení návrh novely daňového řádu (DŘ). Do konce legislativního procesu čeká návrh ještě dlouhá cesta (účinnost novely lze předpokládat v průběhu roku 2020), přesto přinášíme stručné shrnutí z našeho pohledu zajímavých změn už nyní.

MF při prezentaci novely zdůrazňuje pod označením MoJe daně (MOberní a JEdnoduché) především snahu o elektronizaci správy daní. Návrh však přináší i jiné změny – v některých případech dokonce podstatnější a ne vždy ve prospěch daňových poplatníků.

Elektronizace správy daní

MF již delší dobu prezentuje vizi tzv. on-line finančního úřadu, který by měl připomínat internetové bankovníctví. Do jaké míry se podaří tento cíl naplnit, nedokážeme nyní posoudit – přesná podoba a fungování portálu je stále ve fázi příprav. Jisté však je, že se MF rozhodlo jít cestou rozšíření funkcionalit v současnosti již fungující daňové informační schránky (DIS).

Návrh počítá s rozšířením využití DIS fyzickými osobami díky přidání nové varianty přístupu do DIS prostřednictvím elektronické identifikace pomocí občanského průkazu. Tento typ průkazů je vydáván od 1. července 2018 a postupně by se měl mezi fyzickými osobami rozšiřovat. Stávající způsoby přihlášení (např. přes přihlašovací údaje do datové schránky) by měly být zachovány.

Nově by mělo být prostřednictvím DIS možné se správcem daně komunikovat, tzn. činit podání a přijímat od něj korespondenci. Zřejmě by tak došlo k vytvoření zvláštního komunikačního kanálu

pouze pro daňové věci, paralelně k všeobecně použitelnému systému datových schránek. Vztah těchto dvou komunikačních platforem bohužel není blíže vymezen.

Při doručování do DIS fikcí (tzn. při nevyzvednutí zprávy 10. den od doručení) by bylo explicitně vyloučeno pravidlo, které stanoví prodloužení lhůty na nejbližší pracovní den v případě, že má lhůta skončit o víkendu či svátku.

DIS by měla umožňovat vzdálené nahlížení do písemností vedených v daňových spisech poplatníka. Přínos této nové funkcionality se bude odvíjet od schopnosti správce daně dokumenty do DIS nahrávat.

Zavedení DIS do praxe má i nadále zůstat na volbě a technických možnostech správce daně.

Zjednodušení kontrolních postupů

V rámci příprav novely se objevily úvahy ohledně spojení daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností do jediného institutu. I když nakonec zůstávají tyto postupy oddělené, návrh počítá s některými změnami za účelem zjednodušení kontrolní činnosti.

Zjednodušení se týká především fáze zahájení a ukončení daňové kontroly (zejm. stávající projednání zprávy o daňové kontrole). V současnosti jsou oba tyto kroky obecně spojeny s ústním jednáním správce daně a daňového subjektu. Nově budou tyto procesy probíhat korespondenčně. Pokud správce daně na základě výsledku daňové kontroly stanoví daň, může nově doručit rozhodnutí o stanovení daně současně s oznámením o ukončení daňové kontroly.

Změnami má být umožněno operativnější provádění uvedených kroků a zamezeno obstrukcím daňového subjektu. Zároveň by však nemělo jít o formalizaci kontrol v tom smyslu, že správce daně např. pouze formálně informuje daňový subjekt o zahájení daňové kontroly,

čímž dojde k prodloužení lhůty pro stanovení daně, ale skutečnou kontrolní činnost zahájí až výrazně později.

Změny dle našeho názoru kladou vyšší nároky na včasné a co nejúplnější prokazování v průběhu daňové kontroly, nikoliv až při jejím uzavírání. Zároveň musí daňový subjekt včas využívat svá procesní práva, např. je-li dosavadní výsledek kontrolního zjištění projednáván ústně, musí daňový subjekt hned v rámci ústního jednání požádat o stanovení lhůty k případnému dodatečnému vyjádření. Pozdější žádosti nebude vyhověno.

Revize sankčního systému

Návrh novely dále přichází s celou řadou změn v oblasti úroků, a to jak úroků hrazených daňovým subjektem, tak správcem daně.

V obou případech by měl být vyplácen úrok ve výši dle občanského zákoníku, tedy repo sazby zvýšené o 8 procentních bodů. Oproti současné úpravě (repo sazba + 14 procentních bodů) se tak jedná o téměř poloviční snížení. K významnému snížení náhrady dochází v případě neoprávněné exekuce daňových nedoplatků – v současnosti náleží daňovému subjektu úrok ve dvojnásobné výši (repo sazba + 28 procentních bodů), nově by se jednalo úrok ve standardní výši (repo sazba + 8 procentních bodů).

Novela obsahuje ustanovení, které reaguje na judikaturu NSS ve věci vyměření penále v případě doměření daně na základě nesprávně zahájené daňové kontroly. Nově by DŘ explicitně stanovil, že pokud správce daně zahájí daňovou kontrolu bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoliv bylo možné důvodně předpokládat doměření daně, nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto doměřené částky.

Vracení daňového odpočtu

Zcela jistě pozitivní novinkou je zavedení institutu zálohy na daňový odpočet. V současnosti je pravidlem zadržení celého odpočtu DPH, a to i v případě, kdy je správcem daně prověřována pouze (byť sebemenší) část tohoto odpočtu. Daňový řád v současnosti

neobsahuje výslovnou úpravu, na základě které by mohl správce daně odpočet rozdělit a nespornou část vyplatit.

Nově by správce daně měl mít povinnost vyplatit výši nesporného daňového odpočtu formou zálohy, a to bez nutnosti o ni zažádat.

Návrh však obsahuje určitá omezení. Například nelze vyplatit zálohu tehdy, pokud správce daně u daňového subjektu eviduje vymáhaný nedoplatek na dani. Výše odpočtu i exekutovaného nedoplatku je přitom irelevantní. Může se tedy například stát, že záloha ve výši milionů korun nebude vyplacena kvůli vymáhanému nedoplatku ve výši stovek korun.

Zrušení toleranční doby pro podání daňového tvrzení a placení daně

Další změnou je zrušení pětidenní toleranční doby pro vznik úroku z prodlení s placením daní. V praktickém důsledku znamená, že daň bude třeba zaplatit (musí dojít na účet správce daně) ve stejné lhůtě, jaká je stanovena pro podání daňového tvrzení. To však může být v praxi problém. Pokud např. daňový subjekt podá daňové tvrzení těsně před koncem lhůty, na což má právo, nebude technicky schopen daň uhradit.

Podobně byla zrušena pětidenní toleranční doba pro samotné podání daňového tvrzení. Povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně by tak nově nebyla vázána na zpoždění delší než 5 pracovních dnů, ale vznikala by ihned po uplynutí lhůty.

Změny v úpravě lhůty pro podání daňového přiznání

Jako určitou motivaci pro využívání elektronické formy komunikace návrh zavádí prodlouženou, čtyřměsíční lhůtu pro podání daňového přiznání, pokud je toto přiznání podáno elektronicky.

Zároveň by mělo dojít k administrativnímu zjednodušení prodloužení lhůty v případě, kdy přiznání za daňový subjekt podává poradce. Nyní je podmínkou prodloužení lhůty na 6 měsíců uplatnění plné moci udělené konkrétnímu poradci u správce daně v tříměsíční lhůtě

od konce zdaňovacího období. Nově by povinnost podat plnou moc v předstihu měla odpadnout a k prodloužení by došlo automaticky zpětně skutečností, že příznání poradce podal.

Poplatník tak má obecně možnost zhojit promeškání standardní 3měsíční lhůty buď elektronickým podáním (měsíc navíc) či podáním příznání prostřednictvím poradce (3 měsíce navíc).

Faktické prodloužení lhůty pro vrácení nadměrných odpočtů

Lhůta 30 dní pro vrácení vratitelného přeplatku, který vznikl v důsledku stanovení daňového odpočtu, je navázána na okamžik konkludentního vyměření. Konkludentní vyměření daně je nově posunuto o 15 dní, tzn. 15 dní po uplynutí lhůty pro podání tvrzení.

Místo stávajících 30 dní tak činí nově lhůta pro vrácení nadměrných odpočtů 45 dní. Důvodem je dle důvodové zprávy garance časového prostoru pro vyhledávací činnost, který je dle MF zvláště žádoucí s ohledem na nový systém záloh na odpočty.

Legislativní proces

Návrh transpozice DAC 6 - aktuální verze



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

Tento dokument se týká novely EU směrnice o správní spolupráci v oblasti daní („DAC“)¹ v souvislosti s povinnou automatickou výměnou informací ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat („DAC 6“).²

V polovině března byl v rámci připomínkového řízení publikován návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie („EU“). Prostřednictvím tohoto návrhu by mělo mimo jiné dojít k transpozici DAC 6 novelizací zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. O tomto jsme Vás již podrobně informovali v našich dubnových daňových zprávách.

Níže shrnujeme vybrané postřehy v souvislosti s touto transpozicí reflektující upravenou verzi návrhu zákona publikovanou ke konci května.³

O co jde?

- ▶ Zavádí se povinnost oznámit správci daně určitá přeshraniční uspořádání.⁴
- ▶ Národní daňové úřady si budou takto získané informace automaticky vyměňovat.⁵

Co je přeshraniční uspořádání?

- ▶ Přeshraničním uspořádáním je uspořádání, které se týká více členských států EU nebo členského státu EU a nečlenského státu a alespoň jeden účastník tohoto uspořádání

- ▶ je daňovým rezidentem v jiné jurisdikci než jiný účastník tohoto uspořádání,
- ▶ je daňovým rezidentem alespoň ve dvou jurisdikcích,
- ▶ podniká v jiné jurisdikci prostřednictvím stálé provozovny a daně uspořádání se jí týká,
- ▶ vykonává činnost v jurisdikci, kde není rezidentem ani zde nemá stálou provozovnu,

nebo toto uspořádání může dopadat na automatickou výměnu informací nebo na identifikaci skutečných majitelů.

Která přeshraniční uspořádání podléhají oznamovací povinnosti?

- ▶ Oznamovaným přeshraničním uspořádáním je přeshraniční uspořádání, které naplňuje alespoň jeden charakteristický znak.
- ▶ Charakteristickým znakem je rys uspořádání, který je indikátorem potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem, a tyto znaky jsou uvedeny v příloze zákona.
- ▶ Vybrané charakteristické znaky by měly být brány v úvahu, jen pokud splňují test hlavního přínosu. Testu se vyhoví, bude-li možné stanovit, že hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů, které s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti může určitá osoba přiměřeně očekávat, že z určitého uspořádání vyplnou, je získání daňové výhody.⁶
- ▶ Tabulka níže poskytuje zjednodušený přehled charakteristických znaků uvedených v navrhované úpravě.

1 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32011L0016>

2 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=OJ.L:2018:139:TOC>

3 <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNBAGJ94U>

4 Die důvodové zprávy ze skutečnosti, že správce daně na základě oznámení nepodnikne bezprostřední kroky, nelze vyvozovat, že je uspořádání v souladu se zákonem a že jeho používání nevede k vyhýbání se daňovým povinnostem.

5 K první výměně informací by mělo dojít 1. listopadu 2020.

6 Důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že test hlavního přínosu spočívá ve zkoumání, zda existuje příčinná souvislost mezi charakteristickým znakem uspořádání a daňovou výhodou, kterou lze očekávat, pokud bude uspořádání použito. Pokud dané uspořádání vede k daňové výhodě právě proto, že naplňuje posuzovaný charakteristický znak, a pokud by daný znak nemělo, pak by k daňové výhodě nevedlo, pak je splněn test hlavního přínosu. Pokud naopak dané uspořádání vede k daňové výhodě, ať již daný charakteristický znak jinak naplňuje nebo nenaplňuje, pak test hlavního přínosu splněn není, protože to není právě tento znak, který k získání daňové výhody vede. Pokud tak například uspořádání umožňuje docílit daňové výhody bez ohledu na to, zda je veřejně známé či nikoliv, pak nenaplňuje charakteristický znak důvěrnosti, i když je s uspořádáním nakládáno důvěrně. V daném případě má ale zachování důvěrnosti jiný důvod než získání daňové výhody, například může jít o prostou ochranu know-how zprostředkovatelem. Důvodová zpráva rovněž v této souvislosti naznačuje, že mohou nastat situace, kdy jsou určité postupy činěny nezávisle na získání daňové výhody, protože sledují jiný cíl, a z toho důvodu jsou dané charakteristické znaky spojeny s testem hlavního přínosu.

Test hlavního přínosu	Bez testu
Podmínka důvěrnosti ohledně daňové výhody.	Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce není daňovým rezidentem v žádné jurisdikci.
Odměna odvozená od daňové výhody.	Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce je daňovým rezidentem v jurisdikci na EU či OECD seznamu nespolupracujících jurisdikcí.
Podstatně standardizovaná dokumentace či struktura.	Odpis aktiva ve více jurisdikcích.
Umělý nákup ztrátové společnosti. ⁷	Osvobození od dvojího zdanění vůči jednomu příjmu uplatněno ve více jurisdikcích.
Změna charakteru příjmu vedoucí k nižšímu zdanění.	Převody aktiv s významným rozdílem v ocenění protiplnění z pohledu různých jurisdikcí
Kruhové transakce.	Uspořádání, která mohou vést k narušení povinností souvisejících s výměnou informací o finančních účtech.
Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce (ve své jurisdikci) využívá plného osvobození od daně.	Uspořádání zahrnující netransparentní řetězec z pohledu právního či z pohledu skutečného vlastnictví.
Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce je rezidentem v jurisdikci, která neukládá korporátní daň z příjmů či ukládá nulovou / téměř nulovou sazbu.	Využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu v oblasti převodních cen.
Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce (ve své jurisdikci) využívá výhody z preferenčního daňového režimu.	Převod těžko ocenitelných nehmotných aktiv mezi přidruženými osobami.
	Vnitroskupinový přeshraniční převod funkcí, rizik či aktiv, pokud EBIT převodce v období tří let po převodu je méně než 50 % předpokládaného EBIT bez převodu.

⁷ V souvislosti s tímto rysem důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že si lze například představit uspořádání, jehož cílem je získat za nízkou cenu práva průmyslového vlastnictví držená různými společnostmi tak, že je vyhledána společnost s nízkou hodnotou, ať již proto, že je ve ztrátě, nebo proto, že se k tomuto stavu blíží, je pořízena za nízkou cenu, tato práva budou převedena na jejího nabyvatele a následně bude ukončena její činnost. Jde tak také o vyvíjení vykonstruovaných kroků, avšak popsané uspořádání není zaměřeno na získání daňové výhody, a proto by nemělo splňovat test hlavního přínosu.

- Nutno zdůraznit, že DAC se nevztahuje na DPH, cla, spotřební daně či povinné příspěvky na sociální zabezpečení.

Kdo oznamuje?

- Povinnou osobou je primárně zprostředkovatel oznamovaného přeshraničního uspořádání, kterému je toto uspořádání známo nebo který má toto uspořádání v držení nebo pod svou kontrolou.
- Uživatel oznamovaného přeshraničního uspořádání je povinnou osobou namísto zprostředkovatele
 - ode dne, kdy mu došlo sdělení o tom, že daný zprostředkovatel je vázán profesní mlčenlivostí; to neplatí, pokud má dané uspořádání jiného zprostředkovatele, který není vázán profesní mlčenlivostí a pokud uživatel tuto skutečnost (tj. že jiný zprostředkovatel je vázán profesní mlčenlivostí) danému zprostředkovateli sdělí;
 - či pokud dané uspořádání nemá zprostředkovatele.⁸
- Zprostředkovatelem (hlavním) je obecně osoba, která toto uspořádání navrhuje, nabízí na trhu, organizuje, zpřístupňuje pro jeho zavedení⁹ nebo řídí jeho zavedení¹⁰ a která
 - je daňovým rezidentem v členském státě EU,
 - má stálou provozovnu v členském státě EU, prostřednictvím které poskytuje služby,
 - je zapsána v obchodním rejstříku či obdobné evidenci v jiném členském státě nebo se řídí právem členského státu EU nebo
 - je registrována v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových či poradenských služeb v členském státě EU.
- Zprostředkovatelem (vedlejší) je rovněž osoba splňující obdobné podmínky týkající se vztahu k EU uvedené výše a která ví nebo by

měla vědět, že se zavázala poskytnout sama nebo prostřednictvím třetí osoby podporu, pomoc nebo poradenství, pokud jde o

- návrh, nabízení na trhu nebo organizaci tohoto uspořádání,
 - zpřístupňování tohoto uspořádání pro zavedení nebo
 - řízení zavedení tohoto uspořádání.
- Uživatelem uspořádání¹¹ je pak obecně osoba,
 - které je toto uspořádání zpřístupněno pro zavedení,
 - která je připravena toto uspořádání zavést nebo
 - která uskutečnila první krok pro jeho zavedení.

Na koho se uplatňuje profesní mlčenlivost?

- Profesní mlčenlivostí je povinnost zachovávat mlčenlivost podle
 - zákona o daňovém poradenství,
 - zákona o advokacii,
 - notářském řádu,
 - zákona o auditorech
 - práva jiného členského státu EU v rozsahu v jakém se vztahuje na výměnu informací o oznamovaných přeshraničních uspořádáních.

Za jakých okolností se oznamuje v ČR?

- Zprostředkovatel oznamuje správci daně informace o daném uspořádání, pokud¹²
 - je českým daňovým rezidentem,

⁸ Dle důvodové zprávy nemá uspořádání zprostředkovatele například v případě, kdy bylo připraveno tzv. in-house, tedy samotným uživatelem. Pokud však uspořádání bylo připraveno v rámci skupiny jinou její členskou entitou, pak je tato jiná členská entita zprostředkovatelem uspořádání ve vztahu k těm entitám, kterým bylo uspořádání následně poskytnuto. Zprostředkovatelem dle důvodové zprávy není zaměstnanec právnické osoby vykonávající pro tuto činnost související s vytvářením, nabízením a zaváděním přeshraničních uspořádání.

⁹ Dle důvodové zprávy pojem „zpřístupnění pro zavedení uspořádání“ zahrnuje veškerou činnost, v důsledku které může veřejnost získat přístup k navrženému uspořádání a individuálně si ho vybrat pro jeho zavedení.

¹⁰ Dle důvodové zprávy pojem „řízení zavedení uspořádání“ zahrnuje i koordinační činnosti.

¹¹ Uživatel uspořádání odpovídá pojmu „příslušný daňový poplatník“ dle DAC 6.

¹² Dle důvodové zprávy se jedná o kaskádu, přičemž je formulována tak, že vyšší stupeň této kaskády je relevantní pouze v případě, kdy v žádném členském státě Evropské unie není splněn žádný z nižších stupňů kaskády. Oznámení se pak obecně podává v tom členském státě, který je uveden v nejnižším stupni kaskády relevantním pro danou povinnou osobu. V případě, že je jiný členský stát uveden v nižším stupni této kaskády, než ve kterém je uvedena Česká republika, nemá zprostředkovatel oznamovací povinnost podle tohoto zákona.

- ▶ má v ČR stálou provozovnu, jejímž prostřednictvím poskytuje služby ve vztahu k danému uspořádání, a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU,
 - ▶ je v ČR zapsán v obchodním rejstříku nebo je zřízen podle práva ČR a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU ani nemá v žádném členském státě EU stálou provozovnu (jejímž prostřednictvím poskytuje služby k danému uspořádání) nebo
 - ▶ je v ČR registrován v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových nebo poradenských služeb a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU, nemá v žádném státě EU stálou provozovnu, není v žádném členském státě EU zapsán v obchodním rejstříku ani není zřízen podle práva žádného členského státu EU.
- ▶ Uživatel oznamuje správci daně informace o daném uspořádání, pokud
- ▶ je českým daňovým rezidentem,
 - ▶ má v ČR stálou provozovnu, která má z daného uspořádání prospěch a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU,
 - ▶ obdrží v ČR příjem nebo zde vytváří zisk a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU ani v žádném členském státě EU nemá stálou provozovnu, která má z daného uspořádání prospěch, nebo
 - ▶ vykonává v ČR činnost a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU, nemá v žádném členském státě EU stálou provozovnu, která má z daného uspořádání prospěch, neobdržel v žádném členském státě EU příjem ani v žádném členském státě EU nevytváří zisk.
- ▶ V případě, kdy má vedle povinné osoby (uživatele) povinnost oznámit informace o oznamovaném přeshraničním uspořádání

také jiný jeho uživatel v EU, má povinná osoba povinnost podat oznámení dle tohoto zákona, pouze pokud dohodla toto uspořádání se zprostředkovatelem tohoto uspořádání, nebo řídí nebo koordinuje zavedení tohoto uspořádání, pokud k takové dohodě nedošlo.¹³

- ▶ Povinná osoba není povinna podávat oznámení, pokud učinila oznámení v jiném členském státě, které obsahovalo stejné údaje, nebo pokud ve vztahu k danému uspořádání učinila obdobné oznámení v některém z členských států EU jiná povinná osoba a pokud toto obdobné oznámení obsahovalo stejné údaje.¹⁴

Obsah oznámení

- ▶ Oznámení by mělo obsahovat následující:
 - ▶ identifikační údaje o zprostředkovateli a uživateli daného uspořádání a seznam osob, které jsou přidruženou entitou tohoto uživatele,
 - ▶ podrobné údaje o charakteristickém znaku naplňovaném daným uspořádáním,
 - ▶ shrnutí obsahu daného uspořádání,
 - ▶ den, kdy byl nebo má být učiněn první krok v zavedení daného uspořádání,
 - ▶ podrobné informace o ustanoveních právních předpisů nebo mezinárodních smluv, které jsou základem daného uspořádání,
 - ▶ hodnotu daného uspořádání,
 - ▶ identifikaci členského státu EU uživatele daného uspořádání a všech dalších členských států EU, které by tímto uspořádáním mohly být dotčeny,
 - ▶ identifikační údaje dalších osob, které by mohly být dotčeny tímto uspořádáním.

¹³ Dle důvodové zprávy se zdá, že toto míří na situace, kdy je ČR ve stejném stupni kaskády jako jiný členský stát EU.

¹⁴ Dle důvodové zprávy se zpřístupněním pro zavedení rozumí skutečnost, že je uspořádání hotové, obchodovatelné a nabízené na trhu.

Lhůta pro podání oznámení

- ▶ Oznámení by mělo být podáno do 30 dnů ode dne (který nastane dříve), kdy
 - ▶ bylo uspořádání zpřístupněno pro zavedení,¹⁵
 - ▶ bylo uspořádání připraveno k zavedení¹⁶ nebo
 - ▶ byl učiněn první krok v zavedení daného uspořádání.
- ▶ V případě, že oznámení podává vedlejší zprostředkovatel, oznámení se podává do 30 dnů ode dne, kdy tento zprostředkovatel poskytnul sám nebo prostřednictvím jiné osoby podporu, pomoc nebo poradenství ve vztahu k tomuto uspořádání.
- ▶ Oznámení o změně informací o typizovaném uspořádání¹⁷ se podává do 30 dnů od posledního dne kalendářního čtvrtletí, ve kterém k těmto změnám došlo.
- ▶ Oznámení bude podáváno na tiskopise vydaném ministerstvem datovou zprávou.

Pokuty

- ▶ Správce daně může v této souvislosti povinné osobě / zprostředkovateli uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy či pořádkovou pokutu do 500 000 Kč.

Účinnost a přechodné ustanovení - povinnost platí již od 25. června 2018

- ▶ Tato novelizace zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní nabývá účinnosti od 1. července 2020.
- ▶ Nicméně se dle přechodného ustanovení uplatní rovněž na oznamovaná přeshraniční uspořádání, k jejichž zavedení byl učiněn první krok od 25. června 2018. Lhůta pro podání oznámení pro toto přechodné období je do 31. srpna 2020.

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

V polovině března byl v rámci připomínkového řízení publikován návrh zákona, prostřednictvím něhož by mělo mimo jiné dojít k transpozici DAC 6, tj. reporting a povinná automatická výměna informací ve vztahu k oznamovaným přeshraničním uspořádáním. Na konci května pak byla publikována jeho upravená podoba.

¹⁵ Dle důvodové zprávy se připravením k zavedení rozumí skutečnost, že bylo dokončeno přizpůsobení uspořádání na míru konkrétního uživatele.

¹⁶ Typizovaným uspořádáním je uspořádání, které je možno bez potřeby jeho podstatných úprav zavést u uživatele.

¹⁷ Typizovaným uspořádáním je uspořádání, které je možno bez potřeby jeho podstatných úprav zavést u uživatele.

Legislativní proces

Ministerstvo financí publikovalo návrh digitální daně



Lucie Říhová
lucie.rihova@cz.ey.com
+420 225 335 504

Jak jsme Vás informovali v květnových daňových zprávách, Ministerstvo financí („MF“) na svém webu publikovalo informaci,¹⁸ že hodlá předložit návrh zákona na zavedení digitální daně, přičemž předpokládaný start digitální daně v ČR je polovina roku 2020. O neoficiálním znění návrhu tohoto zákona jsme Vás následně informovali v našich červnových daňových zprávách.

4. července MF oficiálně publikovalo návrh zákona na zavedení digitální daně a poslalo jej do připomínkového řízení.¹⁹

V tomto článku shrnujeme vybrané postřehy k tomuto návrhu.

Jak jsme již indikovali – není to jednoduché čtení a zákon jistě přinese mnoho otázek ohledně praktické implementace.

Název daně

- Daň by se měla nazývat daní z vybraných digitálních služeb (dále rovněž „daň“ či „digitální daň“).

Osoba povinná k dani

- Osobou povinnou k dani je členská entita skupiny²⁰ (či samostatná entita²¹), která poskytla zdanitelnou službu uskutečněnou v rozhodném období, pokud
- jsou celkové (konsolidované) výnosy této skupiny (či samostatné entity) za rozhodné období vyšší než 750 mil. EUR²² a

- je úhrn částí úplat za poskytnutí zdanitelné služby uskutečněné v tomto období připadajících na ČR za tuto skupinu (či za tuto samostatnou entitu) vyšší než 50 mil. Kč, přičemž do úhrnu se nezapočítává úplata za zdanitelné služby poskytnuté jiné členské entitě ze skupiny.

Rozhodné období

- Rozhodným obdobím osoby povinné k dani je zjednodušeně poslední účetní období, které skončilo před prvním dnem zdaňovacího období, za které je sestavena (konsolidovaná) účetní závěrka.

Plátce daně

- Plátcem digitální daně je osoba povinná k dani, která v rozhodném období na území ČR uskutečnila poskytnutí
 - pouze zdanitelné služby využití mnohostranného digitálního rozhraní, pokud celkový počet registrovaných uživatelů tohoto rozhraní v tomto období přesáhl 200 000,²³ nebo
 - jiné zdanitelné služby než využití mnohostranného digitálního rozhraní.
- Plátcem daně je tedy ta osoba povinná k dani, která naplní další – výše uvedené – podmínky.

Předmět daně

- Předmětem daně je poskytnutí zdanitelné služby za úplatu na území ČR.

¹⁸ <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/ceska-republika-zavede-digitální-dan-ve-35090>

¹⁹ <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=ALBSBDRCHKS9>

²⁰ Tj. účetní jednotka zahrnutá v konsolidované účetní závěrce skupiny nebo která by v ní byla, pokud by cenné papíry této entity byly obchodovány na regulovaném trhu (včetně té, která byla vyloučena z důvodu významnosti).

²¹ Tj. entita, která není členskou entitou skupiny.

²² V případě že skupina nesestavuje povinně konsolidovanou účetní závěrku, použije se částka, která by byla v konsolidované účetní závěrce obsažena, pokud by ji musela její nejvyšší mateřská entita sestavit, pokud by byly její akcie nebo obdobné cenné papíry obchodovány na regulovaném trhu.

²³ Důvodová zpráva uvádí, že z působnosti daně se tak vylučuje subjekt, který v rozhodném období poskytuje výlučně zdanitelnou službu využití mnohostranného digitálního rozhraní, na kterém je registrováno v tomto období nejvíce 200 000 uživatelů.

Vznik povinnosti přiznat daň

- Povinnost přiznat daň vzniká ke dni uskutečnění zdanitelné služby. Pokud ke dni uskutečnění zdanitelné služby není úplata²⁴ za její poskytnutí známa, vzniká povinnost přiznat daň ke dni, ve kterém se úplata za poskytnutí zdanitelné služby stane známou.²⁵

Zdanitelná služba

- Zdanitelnou službou je pro účely daně²⁶
 - ▶ provedení cílené reklamní kampaně,
 - ▶ využití mnohostranného digitálního rozhraní,²⁷
 - ▶ prodej dat o uživateli.²⁸

Digitální rozhraní

- Digitálním rozhraním je pro účely daně software přístupný uživateli, zejména
 - ▶ internetová stránka,
 - ▶ aplikace nebo
 - ▶ mobilní aplikace.

Uživatel digitálního rozhraní

- Uživatelem digitálního rozhraní je pro účely daně fyzická osoba, právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, které přistupují na digitální rozhraní pomocí technického zařízení.

- Uživatel digitálního rozhraní je z ČR, pokud tento uživatel využije toto rozhraní z technického zařízení, které se podle IP adresy nachází v ČR. Nelze-li podle IP adresy určit, ve kterém státě se uživatel nachází, má se za to, že je uživatel z ČR, pokud má bydliště nebo sídlo na území ČR.²⁹
- Má se za to, že uživatel digitálního rozhraní, které je i jen z části zaměřeno nebo cíleno na osoby s bydlištěm nebo sídlem na území ČR, má bydliště nebo sídlo na území ČR.

Provedení cílené reklamní kampaně

- Provedením cílené reklamní kampaně je umístění cílené reklamy na digitální rozhraní a rovněž poskytnutí doplňkové služby k umístění cílené reklamy.³⁰
- Pokud je cílená reklama umístěna na část digitálního rozhraní, přenechanou k užití jinému, vzniká daňová povinnost tomu, komu byla přenechána.³¹
- Cílenou reklamou je pro účely daně reklama podle zákona upravujícího regulaci reklamy,³² která cílí na uživatele digitálního rozhraní na základě dat shromážděných o tomto uživateli.³³
- Úplatnou událostí u cílené reklamy je událost, ke které se váže povinnost uhradit úplatu za umístění cílené reklamy.
- Zdanitelná služba provedení cílené reklamní kampaně se považuje za uskutečnou dnem, ve kterém nastala poslední úplatná událost u cílené reklamy.³⁴

²⁴ Úplatou je pro účely daně částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně.

²⁵ Dle důvodové zprávy není rozhodné, zda úplata byla skutečně zaplacená nebo zda zaplacená teprve má být. Pro účely určení základu daně je rozhodné, v jaké výši má být úplata nakonec zaplacená.

²⁶ Důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že daň je selektivní daní odváděnou z úplat obdržených z poskytování určitých digitálních služeb charakterizovaných vytvářením hodnoty uživateli. Služby podléhající dani jsou ty, u nichž podíl uživatele na digitální činnosti představuje pro společnost vykonávající tuto činnost základní vstup. Jinými slovy obchodní modely, na které je tento zákon vztažen, jsou ty, které by bez zapojení uživatelů nemohly ve své současné podobě existovat... Existuje několik způsobů, jak může zapojení uživatelů přispívat k hodnotě společnosti. Digitální společnosti mohou například získávat data o aktivitách uživatelů na digitálním rozhraní, která se obvykle používají k zacílení reklamy na tyto uživatele nebo mohou být předána za protiplnění třetím stranám. Jiný způsob je aktivní a trvalé zapojení uživatelů mnohostranných digitálních rozhraní, která mohou vytvářet síťové efekty, kdy se, obecně řečeno, hodnota služeb zvyšuje s počtem uživatelů využívajících toto rozhraní. Hodnota takových rozhraní spočívá ve spojeních mezi uživateli a v interakci mezi nimi, což s sebou často může nést stahování a sdílení informací uživateli v rámci sítě. Taková mnohostranná digitální rozhraní mohou rovněž usnadnit související dodávky zboží nebo poskytování služeb přímo mezi uživateli, což představuje další zřejmou formu zapojení uživatelů.

²⁷ Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že dílčím základem daně z poskytnutí zdanitelné služby je výše plnění, která plyne provozovateli tohoto rozhraní za zprostředkování dané transakce. Pro účely daně není tedy rozhodující samotná výše uskutečněné transakce. Do dílčího základu daně dále vstupuje např. pravidelný poplatek plynoucí provozovateli rozhraní za poskytování dalších zdanitelných služeb spojených s využitím mnohostranného digitálního rozhraní.

²⁸ Důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že daň není daň ze shromažďování nebo využívání dat shromážděných společností pro jejich interní účely nebo sdílení dat shromážděných společností s jinými stranami zdarma.

²⁹ Toto je dle autora jedna z více nejasných pasáží návrhu zákona.

³⁰ Důvodová zpráva uvádí, že doplňkovou službou cílené reklamy je taková služba, která je přímo přiřaditelná konkrétní poskytnuté zdanitelné službě umístění cílené reklamy – jedná se např. o služby marketingového zhodnocení reklamní kampaně, uskladnění reklamy a další.

³¹ Důvodová zpráva uvádí, že pokud dodavatel reklamních služeb a provozovatel digitálního rozhraní jsou různé subjekty, neměly by být provozovatel digitálního rozhraní považován pro účely daně za poskytovatele zdanitelné služby.

³² Důvodová zpráva odkazuje na § 1 odst. 2 zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy: „Reklamou se rozumí oznámení, předvedení či jiná prezentace šířené zejména komunikačními médii, mající za cíl podporu podnikatelské činnosti, zejména podporu spotřebby nebo prodeje zboží, výstavby, pronájmu nebo prodeje nemovitostí, prodeje nebo využití práv nebo závazků, podporu poskytování služeb, propagaci ochranné známky, 1a) pokud není dále stanoveno jinak.“

³³ Důvodová zpráva k tomuto mimo jiné uvádí, že definice cílené reklamy je založena na individuálních datech o uživateli, která jsou pro účely umístování této reklamy zohledňována. Cílená reklama má v praxi různé modely zpoplatnění, může se vázat na zobrazení reklamy, kliknutí na ni či na určitou návaznou událost, například uskutečnění objednávky, telefonického hovoru, sdílení příspěvku na sociální síti nebo vložení komentáře. Všechny tyto činnosti se označují souhrnně jako „úplatná událost“, tedy událost, ke které se váže úplata.

³⁴ Důvodová zpráva v této souvislosti uvádí, že v některých případech může probíhat realizace cílené reklamy (kampaně) v rámci delšího časového období. Po uplynutí tohoto období je na základě výsledků realizované kampaně cílené reklamy zaplacená příslušná celková úhrada, která je základem daně... U umístění cílené reklamy se jedná o den, kdy nastala poslední úplatná událost, např. den, kdy daná reklamní kampaň byla zobrazena poslednímu uživateli a tato kampaň byla účtována na základě počtu zobrazení uživateli.

- Zdanitelná služba provedení cílené reklamní kampaně je poskytnuta na území ČR, pokud v souvislosti s činností alespoň jednoho uživatele z ČR dojde u této reklamy k úplatné události.³⁵
- Pokud je cílená reklama i jen z části zaměřena nebo cílena na osoby, které mají bydliště nebo sídlo na území ČR,³⁶ a nelze-li podle IP adresy určit, ve kterém státě se nachází uživatel digitálního rozhraní, má se za to, že je tento uživatel z ČR.

Využití mnohostranného digitálního rozhraní

- Využitím mnohostranného digitálního rozhraní³⁷ je
 - uzavření transakce mezi uživateli mnohostranného digitálního rozhraní usnadňujícího související dodávky zboží nebo poskytnutí služeb³⁸ a
 - zpřístupnění nebo jiné využití mnohostranného digitálního rozhraní uživatelem.
- Na zpřístupnění nebo jiné využití mnohostranného digitálního rozhraní uživatelem, vztahující se k jedné úplatě, se hledí jako na samostatné poskytnutí zdanitelné služby.
- Využitím mnohostranného digitálního rozhraní **není**
 - poskytování regulované finanční služby regulovanou finanční entitou,³⁹
 - provozování hazardní hry,
 - zpřístupnění nebo jiné využití digitálního rozhraní, pokud je jediným nebo hlavním účelem jeho zpřístupnění

- dodávání digitálního obsahu uživatelům,⁴⁰
- poskytování služeb hraní počítačové hry nebo jiného obdobného interaktivního softwaru určeného pro volný čas a zábavu uživatelům,
- poskytování komunikační služby uživatelům nebo
- poskytování platební služby uživatelům.

- Zdanitelná služba využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce mezi uživateli se považuje za uskutečněnou dnem, ve kterém jsou známi všichni účastníci této transakce. Jiná zdanitelná služba využití mnohostranného digitálního rozhraní se považuje za uskutečněnou dnem, ve kterém je splatná úplata nebo její první část.
- Mnohostranným digitálním rozhraním je pro účely daně digitální rozhraní, které umožňuje uživateli vyhledat jiného uživatele a interagovat s ním.
- Zdanitelná služba zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní je poskytnuta na území ČR, pokud
 - je uživatel z ČR účastníkem transakce uzavřené prostřednictvím mnohostranného digitálního rozhraní s jiným uživatelem, pokud zdanitelná služba spočívá v uzavření transakce mezi uživateli,⁴¹ nebo
 - má uživatel zřízen uživatelský účet na mnohostranném digitálním rozhraní a v okamžiku založení tohoto účtu je tento uživatel z ČR.

³⁵ Důvodová zpráva v této souvislosti uvádí, že v případě zdanitelných služeb spočívajících v umístění cílené reklamy na digitální rozhraní se pro účely stanovení úhrnu částí úplat, které mají být přiděleny v určitém zdaňovacím období ČR, vezme v úvahu, kolikrát se reklama zobrazila na zařízení uživatele v tomto zdaňovacím období v ČR či kolikrát došlo ke kliknutí.

³⁶ Důvodová zpráva v této souvislosti uvádí jako příklad cílenou reklamu v českém jazyce.

³⁷ Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že služby poskytované mnohostrannými digitálními rozhraními jsou vymezeny odkazem na jejich schopnost umožňovat uživatelům vyhledávat jiné uživatele a interakci s nimi.

³⁸ Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že v případech, kdy se jedná o mnohostranné digitální rozhraní, která umožňují související dodávku zboží nebo poskytování služeb přímo mezi uživateli takového rozhraní, by měly související transakce a příjmy z příslušných transakcí získané uživateli zůstat mimo působnost této daně. Do oblasti působnosti daně by rovněž neměly spadat příjmy pocházející z maloobchodních činností představujících prodej zboží nebo služeb, kdy je smlouva uzavřena online prostřednictvím internetových stránek dodavatele tohoto zboží nebo služeb a kdy dodavatel nevystupuje jako zprostředkovatel, protože vytváření hodnoty pro maloobchodníka spočívá ve zboží nebo službách, které poskytuje, a digitální rozhraní je využíváno pouze jako prostředek ke komunikaci. To, zda dodavatel prodává zboží nebo služby online na svůj vlastní účet nebo poskytuje zprostředkovatelské služby, by se určovalo s přihlédnutím k právní a ekonomické podstatě transakce tak, jak je vyjádřena v ujednáních mezi příslušnými stranami. Například dodavatel digitálního rozhraní, kde je zpřístupněno zboží třetích stran, by mohl být považován za poskytovatele zprostředkovatelské služby (jinými slovy: subjekt zpřístupňující mnohostranné digitální rozhraní), pokud se nepředpokládá žádná významná rizika související se zásobami nebo pokud cenu zboží ve skutečnosti určuje dotčená třetí strana.

³⁹ Regulovanou finanční službou je finanční služba, k jejímuž poskytování bylo uděleno povolení regulované finanční entitě, přičemž regulovanou finanční entitou je poskytovatel finančních služeb, jejichž poskytování podléhá v souladu s právními předpisy EU regulaci, podle které je k němu zapotřebí povolení a které podléhá správnímu doзору (nebo regulaci v nečlenském státě EU, která je obdobná takové regulaci).

⁴⁰ Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že služby spočívající v dodání digitálního obsahu subjektem prostřednictvím digitálního rozhraní by měly být vyloučeny z působnosti daně bez ohledu na to, zda digitální obsah tento subjekt vlastní, nebo získal práva na jeho šíření. Dokonce i v případě, že je určité interakce mezi příjemci digitálního obsahu povolena, a tudíž by bylo možné poskytovatele těchto služeb považovat za dodavatele, který zpřístupňuje mnohostranné digitální rozhraní, není zcela jasné, zda uživatel hraje při vytváření hodnoty pro podnik dodávající digitální obsah ústřední úlohu. Místo perspektivy vytváření hodnoty se zaměřením přesouvá na samotný digitální obsah, který subjekt dodává. Příjmy získané z tohoto dodání by proto neměly spadat do působnosti této daně. Digitální obsah by měl být vymezen jako data dodávaná v digitální podobě, jako jsou počítačové programy, aplikace, hry, hudba, videa či texty, bez ohledu na to, zda jsou přístupná prostřednictvím stahování nebo přehrávání, s výjimkou dat představovaných samotným digitálním rozhraním. Účelem je zachytit různé formy, které může digitální obsah mít, když si ho uživatel pořizuje, což nic nemění na skutečnosti, že jediným nebo hlavním účelem z pohledu uživatele je pořízení digitálního obsahu. Měly by se rozlišovat služby spočívající ve zpřístupňování mnohostranného digitálního rozhraní, prostřednictvím něhož mohou uživatelé vkládat a sdílet digitální obsah s jinými uživateli, a zpřístupňování rozhraní, které usnadňuje dodání souvisejícího digitálního obsahu přímo mezi uživateli. Tento druhý případ představuje zprostředkovatelskou službu a měl by tedy spadat do působnosti daně bez ohledu na povahu souvisejících transakcí.

⁴¹ V tomto případě se při určování toho, zda je uživatel mnohostranného digitálního rozhraní z ČR, nepřihlíží k místu dodání zboží nebo poskytnutí služby, které jsou předmětem transakce, ani k místu provedení platby.

Prodej dat o uživatelích

- Prodejem dat o uživatelích je prodej dat shromážděných o uživatelích digitálního rozhraní a získaných na základě jejich aktivity na tomto rozhraní,⁴² s výjimkou prodeje dat
 - získaných ze senzoru nebo
 - regulovanou finanční entitou.
- Zdanitelná služba prodeje dat o uživatelích se považuje za uskutečněnou dnem, ve kterém došlo k uzavření smlouvy o prodeji dat nebo dnem, ve kterém je znám soubor všech uživatelů, o kterých byla tato data shromážděna – dle toho, který den nastal později.
- Zdanitelná služba prodeje dat o uživatelích je poskytnuta na území ČR, pokud jsou tato data shromážděna alespoň o jednom uživateli z ČR.

Osvobození vnitroskupinového poskytnutí zdanitelné služby

- Od daně je osvobozeno poskytnutí zdanitelné služby jiné členské entitě v rámci skupiny.

Základ daně – provedení cílené reklamní kampaně

- Dílčím základem daně z provedení cílené reklamní kampaně je úhrn částí úplat za uskutečněné umístění cílené reklamy (či poskytnutí doplňkové služby k umístění cílené reklamy) připadajících na ČR.
- Část úplaty za uskutečněné umístění cílené reklamy (či poskytnutí doplňkové služby k umístění cílené reklamy) připadající na ČR činí součin
 - úplaty za uskutečněné umístění cílené reklamy (či doplňkové služby k umístění cílené reklamy) a
 - podílu⁴³

- počtu úplatných událostí u této cílené reklamy, které nastaly v souvislosti s činností uživatelů z ČR, a
- počtu úplatných událostí u této cílené reklamy, které nastaly v souvislosti s činností všech uživatelů.

Základ daně – zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní

- Dílčím základem daně ze zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní je úhrn⁴⁴
 - částí úplat za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce mezi uživateli připadajících na ČR a
 - úplat za jiné uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní.
- Část úplaty za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce připadající na ČR činí součin
 - úplaty za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce a
 - podílu
 - počtu uživatelů z ČR, kteří jsou účastníky této transakce a
 - počtu všech uživatelů, kteří jsou účastníky této transakce.

Základ daně – prodej dat o uživatelích

- Dílčím základem daně z prodeje dat o uživatelích je úhrn částí úplat za prodej dat o uživatelích připadajících na ČR.
- Část úplaty za prodej dat o uživatelích připadající na ČR činí součin
 - úplaty za prodej dat o uživatelích a
 - podílu

⁴² Dle důvodové zprávy mohou být tato data získána jak během daného zdaňovacího období, tak v průběhu jakéhokoli předchozího zdaňovacího období – předmět daně je však naplněn tehdy, pokud jsou tato data prodána v daném zdaňovacím období.

⁴³ Důvodová zpráva v této souvislosti uvádí, že tato část odpovídá podílu českých zařízení a počtu, kolikrát jim byla zobrazena cílená reklama (popřípadě počet kliknutí, pokud je pro vyšší úplaty rozhodující) na celosvětovém počtu zobrazení cílené reklamy (popřípadě počet kliknutí, pokud je pro vyšší úplaty rozhodující).

⁴⁴ Důvodová zpráva v této souvislosti uvádí, že se jedná o platby za zpřístupnění mnohostranných digitálních rozhraní (vesměs např. fixní platby), které byly uhrazeny uživatelem z ČR (založení uživatelského účtu na tomto rozhraní bylo provedeno zařízením z ČR) a dále se jedná o část úplaty z transakcí na mnohostranném digitálním rozhraní, kdy jednou z těch stran (nabídka, poptávka) byl uživatel z ČR. V tomto případě jde pouze o část celosvětových úplat, kdy tato část je definována jako podíl počtu uživatelů z ČR a všech uživatelů zapojených do těchto transakcí. Pokud jde o úplatu za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce mezi uživateli připadající na ČR, jsou zahrnuty pouze prostředky, které neplynou jiným uživatelům – účastníkům transakce. Prostředky, které plynou od uživatele uživateli, nejsou pojmově úplatou za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní, a proto nevstupují do základu daně.

- počtu uživatelů z ČR, kterých se tato data týkají a
- počtu všech uživatelů, kterých se tato data týkají.

Sazba daně

- Sazba daně činí 7 %.⁴⁵

Zdaňovací období

- Zdaňovacím obdobím daně je kalendářní rok.

Zmocněnec zahraničního plátce

- Plátce, který nemá sídlo na území členského státu EU, EHP nebo Švýcarska, je povinen si zvolit zmocněnce pro doručování se sídlem nebo místem pobytu v ČR.

Registrace k dani

- Plátce je povinen podat přihlášku k registraci k dani nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy mu vznikla daňová povinnost,⁴⁶ přičemž v přihlášce k registraci uvede mimo jiné i úhrn částí úplat za poskytnutí zdanitelné služby uskutečněné v rozhodném období připadajících na ČR (do úhrnu se nezapočítává úplata za poskytnutí zdanitelné služby jiné členské entitě skupiny).⁴⁷

Evidence pro účely daně

- Plátce daně je povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, přičemž v této evidenci vede plátce odděleně jednotlivé poskytnutí zdanitelné služby.

Evidence registrovaných uživatelů

- Osoba povinná k dani, která v ČR uskutečnila poskytnutí zdanitelné služby využití mnohostranného digitálního rozhraní, je povinna vést v evidenci registrovaných uživatelů údaje o

platných registracích uživatelů tohoto rozhraní, a to v členění potřebném pro určení, zda je tato osoba plátcem daně.

Daňové přiznání a vyměření

- Plátce je povinen podat daňové přiznání, které se podává nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce po uplynutí zdaňovacího období.
- Daň tvrzená v daňovém přiznání se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to ve výši v něm tvrzené.

Zálohy na daň

- Plátce je povinen platit zálohy za zálohové období. Zálohovým obdobím je období od prvního dne následujícího po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání za bezprostředně předcházející zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Zálohy obecně činí jednu dvanáctinu předchozí daně.
- Předchozí daň je obecně daň, která byla tvrzena plátcem v daňovém přiznání za poslední bezprostředně předcházející zdaňovací období.
- Zálohy jsou splatné měsíčně, do patnáctého dne následujícího po skončení kalendářního měsíce, za který se zálohy platí.
- Po skončení zdaňovacího období se zálohy uhrazené v jeho průběhu započítávají na úhradu splatné daně za toto zdaňovací období.
- První zálohové období plátce začne v den, kdy mu nově vznikla daňová povinnost, přičemž zálohy v prvním zálohovém období obecně činí jednu dvanáctinu ze součinu sazby daně a částky uvedené v přihlášce k registraci jako úhrn částí úplat za poskytnutí zdanitelné služby uskutečněné v rozhodném období připadajících na ČR.

⁴⁵ Dílčí daň se vypočte jako součin dílčího základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč nahoru a sazby daně, přičemž daň se vypočte jako součet dílčích daní.

⁴⁶ Důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že daňová povinnost vzniká naplněním předmětu daně, jedná se tak o den, ve kterém činností plátce poprvé došlo k jeho naplnění, tedy k poskytnutí zdanitelné služby za úplatu na území ČR. Přihlášku k registraci má povinnost podat pouze plátce - tedy osoba, která v rozhodném období naplnila stanovené podmínky, ať již samostatně nebo společně s ostatními členskými entitami skupiny. Pokud tak předmět daně naplní jiná osoba, není povinna podávat přihlášku k registraci.

⁴⁷ Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že tato povinnost nastane bez ohledu na to, zda je entita, která spíluje dané podmínky, usazena v ČR, EU nebo v nečlenském státě EU.

Nespolehlivý plátc

- Poruší-li plátc závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně z vybraných digitálních služeb, správce daně rozhodne, že tento plátc je nespolehlivým plátcem.
- Poskytovatelé platebních služeb nesmějí provádět platební transakce ve prospěch ani k tíži platebních účtů uvedených na seznamu nepovolených účtů vybraných digitálních služeb.⁴⁸
- Na seznam nepovolených účtů vybraných digitálních služeb správce daně zapíše platební účet, který je využíván nespolehlivým plátcem při úplatném poskytování zdanitelné služby na území ČR, jestliže je plátc nespolehlivým plátcem alespoň rok a po uplynutí této doby znovu závažným způsobem poruší své povinnosti ve vztahu k digitální dani.

Přechodné ustanovení

- Pro účely určení základu daně se nepřihlíží k poskytnutým zdanitelným službám, které byly uskutečněny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Účinnost

- Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení (MF vyjadřuje ambici vstupu v platnost v polovině roku 2020).⁴⁹

Ostatní

- MF v důvodové zprávě konstatuje, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění na navrhovanou daň nedopadají. Důvodová zpráva rovněž uvádí, že se nejedná o daň, která by měla charakter daně z obratu, a dále, že je v souladu s podmínkami, které jsou stanoveny ve směrnici o DPH.
- MF dále v důvodové zprávě odhaduje roční monetární přínos zavedení daně pro státní rozpočet v intervalu 2,4 až 6,6 mld. Kč.

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

Ministerstvo financí publikovalo informaci, že hodlá předložit návrh zákona na zavedení digitální daně, přičemž předpokládaný start digitální daně v České republice je polovina roku 2020. 4. července Ministerstvo financí oficiálně publikovalo návrh zákona na zavedení digitální daně a poslalo jej do připomínkového řízení. V tomto článku stručně shrnujeme vybrané postřehy k tomuto návrhu.

⁴⁸ Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že lze očekávat, že úplata za poskytování zdanitelných služeb na území ČR bude placena také z ČR... navrhuje se, aby bylo možné rozhodnout o tom, že z ČR nebude možné provádět platby na platební účty používané nespolehlivými plátcem při poskytování zdanitelných služeb, ani z těchto účtů.

⁴⁹ Důvodová zpráva v této souvislosti uvádí, že zdaňovací období roku 2020 tak bude mít standardní délku 1 kalendářní rok, ale zdaňovat se budou pouze skutečnosti, které nastanou po nabytí jeho účinnosti.

Změny v imigrační oblasti



Jan Lachmann

jan.lachmann@cz.ey.com
+420 730 191 759

V dubnovém vydání daňových zpráv jsme Vás upozorňovali na možné změny v oblasti legalizace pobytu zahraničních pracovníků v ČR. V návaznosti na schválení novely zákona o pobytu cizinců (zákon č. 326/1999 Sb.) a dalších souvisejících zákonů Parlamentem a podpisem prezidenta tato novela (resp. její významná část) vešla v účinnost dne 31. července 2019.

Nejzajímavějšími novinkami je zavedení tzv. mimořádného víza, povinných adaptačně-integračních kurzů pro cizince a také možnost zavedení kvót na žádosti o dlouhodobý pobyt za výdělečným účelem.

Mimořádné pracovní vízum bude mít formu víza k pobytu na dobu přesahující 3 měsíce, nejdéle však na 1 rok. V případě nedostatku pracovníků na trhu práce může vláda svým nařízením stanovit podmínky, za kterých bude možné cizinci - držitelu pracovního povolení toto vízum udělit. Mezi vymezenými podmínkami je například stanovení odvětví nebo profese, ve kterých by měl být cizinec na území ČR zaměstnán; státní příslušnost cizince, který je oprávněn požádat o toto vízum; maximální počet žádostí, které lze o toto vízum v rámci určitého časového období podat na příslušném zastupitelském úřadu; nebo podmínka, že zaměstnavatelem cizince na území ČR nesmí být agentura práce. Vízum je takzvaně „neusazovací“ - jeho držitel nebude mít možnost si během pobytu na území ČR požádat o jiný typ povolení k dlouhodobému pobytu. Před vypršením platnosti víza tak bude muset odcestovat mimo ČR. O mimořádné vízum si budou moci zažádat pouze cizinci, jejichž český zaměstnavatel bude účastníkem zvláštních vládních programů.

Další změnou je **zavedení adaptačně-integračních kurzů** organizovaných centry na podporu integrace cizinců. Absolvování kurzu (za poplatek) bude povinné pro cizince, kterým bude po 1. lednu 2021 vydáno první povolení k dlouhodobému či trvalému

(ve zvláštních případech) pobytu na území ČR - kurz bude nutné absolvovat do 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o vydání povolení k pobytu. Porušení výše uvedeného bude považováno za přestupek, za který bude uložena pokuta do výše 10 000 Kč. Povinnost se nebude vztahovat např. na studenty, děti do 15 let či osoby starší 61 let.

Novela dále umožňuje českým úřadům **zavést kvóty** na podání určitých žádostí o víza/dlouhodobý pobyt. S ohledem na přetíženost některých zastupitelských úřadů v zahraničí, které se se souhlasem Ministerstva zahraničních věcí v posledních měsících rozhodly stanovit kvóty zohledňující jejich kapacitu, se ale jedná spíše o formální posvěcení zákonem, které může být dále využito v případě potřeby omezení ekonomické migrace. Kvóty se totiž mohou týkat žádostí, které jsou podávány nejčastěji - povolení k dlouhodobému pobytu za účelem zaměstnání (zaměstnanecké karty) či žádosti o víza/povolení k dlouhodobému pobytu za účelem podnikání/investování. Dle novely vláda nařízením stanoví maximální počet žádostí, které lze podat v rámci určitého časového období na příslušném zastupitelském úřadu - vydání tohoto nařízení se očekává v příštích týdnech.

Níže shrnujeme některé z dalších změn, které novela přináší:

- Krajská pobočka úřadu práce může nově s ohledem na situaci na trhu práce zkrátit dobu „testu trhu práce“ ze standardních 30 dnů na 10 dnů - po této době pak může být volné místo obsazeno držitelem modré či zaměstnanecké karty.
- V případě změny zaměstnavatele je nově cizinec, držitel zaměstnanecké karty, změnu povinen ohlásit Ministerstvu vnitra 30 dní předem, v této době ministerstvo posoudí splnění podmínek. Cizinci ale mohou nově změnit zaměstnavatele až po 6 měsících pobytu v ČR.

- ▶ Při převzetí zaměstnanecké karty (biometrický průkaz) nyní cizinec musí předložit potvrzení o zahájení zaměstnání vystavené zaměstnavatelem – bez tohoto potvrzení zaměstnanecká karta nebude vydána.
- ▶ Za opakované nesplnění povinnosti cizince pobývat na území ČR jen s platným oprávněním k pobytu může být nově uložena pokuta až do výše 10 000 Kč.
- ▶ Biometrický průkaz o povolení k pobytu nově nebude obsahovat údaj o adrese pobytu cizince v ČR. V případě změny adresy tak cizinec pouze v zákonné lhůtě oznámí změnu Ministerstvu vnitra – oproti minulosti tak nebude muset absolvovat další dvě schůzky spojené s vystavením nového průkazu uvádějícího aktuální adresu. Tato změna tak ušetří čas jak cizincům, tak i úředníkům na pracovištích ministerstva.
- ▶ Potvrzení o přechodném pobytu občana EU se nyní bude vydávat na dobu 10 let (dříve neomezená platnost). Potvrzením vydaným před 31. červencem 2019 skončí platnost po 10 letech od jejich vydání.
- ▶ V souvislosti s novelou se patrně k 1. září 2019 zavedou nové vládní programy, které nahradí dosavadní zvláštní projekty (např. FastTrack, Welcome Package, Indie) a režimy (např. Ukrajina) – programy by měly přinést sjednocení požadavků a zjednodušit zařazování českých zaměstnavatelů, resp. zahraničních pracovníků do programů. Vládní programy budou nově pouze tři:
 - ▶ Program klíčový a vědecký personál
 - ▶ Program vysoce kvalifikovaný zaměstnanec
 - ▶ Program kvalifikovaný zaměstnanec

Novým zákonem byl novelizován i zákon o zaměstnanosti (zákon č. 435/2004 Sb.) – v případě občanů EU a cizinců (těch, kteří dle § 98 zákona nepotřebují pracovní povolení či příslušné povolení k dlouhodobému pobytu) vyslaných do ČR

se nově informační povinnost přesouvá na zahraniční vysílající společnosti (tedy zaměstnavatele cizince). Dosud v těchto případech informační povinnost musela plnit česká fyzická či právnická osoba, u které cizinec pracoval na území ČR.

Kromě výše uvedené novely (nejen) v oblasti legalizace pobytu cizinců aktuálně řešíme možné dopady brexitu na pobyt občanů Spojeného království v ČR (tomuto tématu jsme se více věnovali v únorovém vydání daňových zpráv). V posledních týdnech s úřady intenzivně jednáme o povinnostech spojených s výkonem pracovní činnosti britských občanů, kteří jsou na území ČR vysláni svým zahraničním zaměstnavatelem. Pro tyto pracovníky bude nutné v případě tzv. brexitu bez dohody po 1. listopadu (aktuální „datum brexitu“ je stanoveno na 31. října 2019) zajistit pracovní povolení na Úřadu práce ČR. S Ministerstvem práce a sociálních věcí aktuálně diskutujeme jejich problematiku stanovisko, dle kterého by se pracovní povolení pro vyslané britské občany vyžadovalo i v případě brexitu s dohodou.

V dubnovém vydání daňových zpráv jsme Vás upozorňovali na možné změny v oblasti legalizace pobytu zahraničních pracovníků v ČR. V návaznosti na schválení novely zákona o pobytu cizinců (zákon č. 326/1999 Sb.) a dalších souvisejících zákonů Parlamentem a podpisem prezidenta tato novela (resp. její významná část) vešla v účinnost dne 31. července 2019. Nejzajímavějšími novinkami je zavedení tzv. mimořádného víza, povinných adaptačně-integračních kurzů pro cizince a také možnost zavedení kvót na žádosti o dlouhodobý pobyt za výdělečným účelem.

10 (témat) pro 10 (oblastí)

Investiční pobídky



Martin Hladký

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

Daňová přiznání máme většinou podaná (pokud zrovna nepoužíváme hospodářský rok) a užili jsme si nebo právě užíváme zasloužených dovolených. Rádi bychom se společně s Vámi krátce ohlédlí a podělili se o témata, která jsme společně (nejen v průběhu přípravy přiznání) řešili nejčastěji.

Řada z Vás čerpá investiční pobídky, a tak jsme nad tématem číslo jedna v novém seriálu **10 pro 10** nemuseli dlouho přemýšlet. Ve zbývajících devíti pokračováních se ještě mimo jiné podíváme na majetek, opravné a dohadné položky nebo třeba náklady na zaměstnance.

Nyní již slíbených 10 témat z oblasti investičních pobídek:

1. Přehled kvalifikovaných nákladů je třeba průběžně aktualizovat (například pokud nakoupíte nebo nahradíte stávající strojní zařízení). Hodnota kvalifikovaných nákladů slouží jako báze pro výpočet nároku na výši investiční pobídky. Pokud by byla čerpána maximální sleva na dani a došlo k prodeji zařízení, může dojít ke ztrátě celé investiční pobídky. V praxi se osvědčilo majetek podpořený investiční pobídkou v účetním systému jasně označit s poznámkou, že v případě prodeje je třeba kontaktovat daňového specialistu (či osobu zodpovědnou za investiční pobídku).
2. Stejně jako majetek je třeba průběžně aktualizovat přehled nově vytvořených pracovních míst. Evidence podle pracovních pozic (ne podle jmen) Vám ušetří spoustu práce. Je třeba

pamatovat, že pracovní místo musí být vytvořeno v přímé souvislosti s podpořenou investiční akcí a být obsazeno zaměstnancem s pracovním poměrem na dobu neurčitou, který je občanem ČR nebo jiného státu EU (nebo jeho rodinným příslušníkem). Sankce za nesplnění? Jako v předcházejícím bodě.

3. Je třeba uplatnit maximální daňové odpisy, například včetně zvýšeného odpisu v prvním roce. Tato povinnost ale nemá vliv na zvolený způsob odpisování, uplatnění rovnoměrných či zrychlených odpisů zůstává na volbě poplatníka. Sankce? Snížení uplatněné slevy na dani o nesprávně neuplatněný daňový odpis a doplatek daně včetně úroku z prodlení.
4. Je třeba uplatnit maximální daňové opravné položky. I když je jich málo (většinu pohledávek a závazků máte mezi spojenými osobami ve skupině), a výpočet se proto může jevit jako zbytečný a pracný. Sankce stejná jako u odpisů výše.
5. Máte zpracovaný Projekt výzkumu a vývoje a nestiháte vyčíslit skutečně vynaložené náklady na výzkum a vývoj? Měli byste, i tuto odčitatelnou položku je třeba před vyčíslením slevy na dani uplatnit. Sankce stejná jako u odpisů výše.
6. Máte chybu v převodních cenách a těšili jste se, že již nepřijdete o celou slevu na dani, ale jen o část odpovídající chybě? Vypadá to, že daňová správa hodlá předmětné přechodné ustanovení nadále aplikovat pouze na porušení, ke kterým došlo až po novele zákona změkčující uvedenou sankci (účinnost novely květen 2015). To je v rozporu s původně deklarovaným cílem předkladatele novely.

7. Našli jste chybu a chcete podat dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatníte vyšší slevu na dani, takže výsledná daňová povinnost za dané období se nezmění? Někteří správci daně si myslí, že to není možné. Podle nás je tento názor nesprávný a nemá v zákoně technickou oporu.
8. Ještě investujete a máte možnost ovlivnit, ve kterém roce splníte zákonem stanovené podmínky pro čerpání investiční pobídky (například proinvestujete prvních 100 mil. Kč)? Okamžik splnění je rozhodující pro stanovení tzv. referenční daňové povinnosti, kterou bude třeba bez ohledu na budoucí čerpání slevy na dani vždy uhradit. Vhodné načasování tak může vést (v závislosti na vývoji historických daňových povinností) k materiální úspoře.
9. Dokončili jste podpořenou investici, ale neoznámili to Ministerstvu průmyslu a obchodu ČR? Měli byste, oznámení ovlivní začátek běhu lhůty pro zachování majetku a může mít dopad na splnění podmínky popsané v bodu 1 výše.
10. Plánujete v příštích třech letech investici do výroby, která překročí 100 mil. Kč a nemá vazbu na výzkum a vývoj? Vzhledem k očekávané účinnosti novely zákona o investičních pobídkách (od 1. září nebo pravděpodobně až října 2019) je možné stále podat žádost podle stávajícího zákona. Bude nová investice obsahovat prvek výzkumu a vývoje? Pak se vyplatí počkat na novelu.

Účelem seriálu **10 pro 10** je upozornit na témata, se kterými se často setkáváme a která mohou mít (případně již měly) materiální dopad na daňovou pozici poplatníků, v tomto případě příjemců investičních pobídek. Vzhledem k zaměření článku však vybraných deset bodů nemůže nahradit kompletní přehled všech podmínek a dopadů jejich možného porušení.

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

Čerpáte nebo plánujete čerpat investiční pobídky ve formě slevy na dani a máte pocit, že vše je notoricky známé, jasné a máte to pod kontrolou? Podle našich zkušeností tomu tak často není a dopad na daňovou povinnost bývá v řadě případů velký. Projděme společně alespoň několik vybraných témat, kterým stojí za to věnovat pozornost.

Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud na téma aplikace úroku z prodlení za situace vzniku přeplatku v jiném období



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



Romana Klímová
romana.klimova@cz.ey.com
+420 225 335 677

Tentokrát Vám přinášíme zajímavý rozsudek Nejvyššího správního soudu („NSS“) na téma aplikace úroku z prodlení z dodatečně doměřené daně za jedno zdaňovací období za situace současného snížení daňové povinnosti v jiném zdaňovacím období.⁵⁰

Situace

- Společnost podala dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost za zdaňovací období srpen 2013. Správce daně vydal platební výměr, kterým byl společnosti předepsán úrok z prodlení na DPH.
- Současně došlo ke snížení daňové povinnosti společnosti za zdaňovací období červenec 2013 (zřejmě na základě dodatečného přiznání k DPH za toto zdaňovací období). Společnost namítala nezákonnost postupu správce daně, který postupoval při posuzování každého zdaňovacího období (tj. červenec 2013 a srpen 2013) zvlášť, což je dle společnosti v rozporu se smyslem a účelem daňového řádu.
- V daném případě bylo dle společnosti namísto zvolit takový výklad § 252 daňového řádu, aby úroky z prodlení z nedoplatku na DPH za srpen 2013 nebyly předepisovány, pokud za předcházející měsíc (červenec 2013) vznikl přeplatek na DPH.

Pohled NSS

- NSS nesouhlasil s pohledem společnosti. Vybrané postřehy z argumentace NSS:
 - Společnost namítá, že předepsání úroku z prodlení je nelogické, neboť v projednávané věci státní rozpočet nebyl zkrácen. Společnost vykázala za červenec 2013 přeplatek a za srpen 2013 (tedy pozdější období) nedoplatek. Stát proto - dle společnosti - v daném období disponoval větším množstvím peněžních prostředků, než kolik mu byla společnost povinna zaplatit. Taková úvaha je dle NSS mylná.
 - Společnost nerozlišuje mezi okamžikem dodatečného vyměření daně a okamžikem její původní splatnosti. Je-li dodatečně stanovená daň nižší, než byla poslední známá daňová povinnost, je vyměřena k poslednímu dni měsíce následujícího po zjištění důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání (§ 141 daňového řádu). Rozhodující tedy není zdaňovací období, za které je přeplatek vyměřován, ale okamžik, ke kterému je přeplatek vyměřen. Zatímco daňový úrok z dodatečně vyměřené daně se počítá již ode dne původní splatnosti daně (§ 252 daňového řádu).
- NSS se tedy ztotožňuje s názorem správce daně ohledně rozdílného režimu příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek. Pokud byla dle dodatečného daňového přiznání doměřena daň vyšší, je daňový subjekt v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již ode dne původní splatnosti. Zatímco v případě, kdy je dle dodatečného daňového přiznání doměřena daň nižší, vznikne přeplatek až

⁵⁰ http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2018/0040_9Afs_1800040_20190516115257_20190530160014_prevedeno.pdf

jejím vyměření. Z tohoto důvodu je zřejmé, že případný vznik přeplatku na dani za jedno zdaňovací období nemusí mít vždy vliv na úrok za nezaplacenou daň v jiném zdaňovacím období.

- V daném případě nevznikl přeplatek k původnímu datu splatnosti daně (červenec 2013), jak by tomu např. bylo, pokud by stěžovatelka přiznanou daň k původnímu datu splatnosti skutečně přeplatila, ale až k datu dodatečného vyměření nižší daňové povinnosti, tj. ke dni 30. 9. 2014. Nedoplatek za srpen byl naopak vyměřen již k původnímu dni splatnosti, ke kterému žádný přeplatek na osobním zdaňovacím účtu stěžovatelky evidován nebyl.

Pohled EY

Domníváme se, že společnost mohla u NSS uspět, pokud by soudy předložila jinou argumentaci.

Rozsudek NSS v zásadě vychází ze starší judikatury NSS, která vycházela z definice přeplatku obsažené v zákoně o správě daní a poplatků⁵¹ (dále jen „ZSDP“). Dle ZSDP vznikaly přeplatky na dani **za určitá zdaňovací období**. V roce 2013, kterého se spor týká, však ZSDP již nebyl účinný.

Daňový řád, který ZSDP nahradil, vymezuje přeplatek odlišně, a sice (zjednodušeně) jako kladné saldo všech předpisů a plateb evidovaných na osobním daňovém účtu za všechna zdaňovací období **k určitému datu**. Tvrzení správce daně (které NSS potvrdil), že nedoplatek na DPH za srpen 2013 byl uhrazen přeplatkem na DPH za červenec 2013, je tak v rozporu s daňovým řádem.

Daň lze zaplatit v hotovosti, bezhotovostním převodem, v šecích **či přeplatkem na jiné dani**.⁵² Daňový řád vůbec nepřipouští možnost, že by daň mohla být hrazena přeplatkem na téže dani.

Klíčem k danému problému je pořadí úhrady daně. Daňový řád mimo jiné stanoví, že platba daně se přednostně použije na úhradu daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti. Od tohoto pravidla se správce daně nemůže odchýlit a je povinen takto postupovat i tehdy, pokud teprve po doměření daně vyjde najevo, že pohledávkou s dřívějším datem splatnosti je daň za jiné zdaňovací období, než plynulo z původně podaných daňových přiznání.

Předpokládejme pro jednoduchost, že plátce původně přiznal daň za červenec 2013 ve výši 100 a tuto daň v zákonné lhůtě uhradil. Následně plátce podal dodatečné daňové přiznání na nižší daň ve výši 20. Splatná daň za červenec 2013 tedy činí jen 80. Na úhradu daně může tedy správce daně zapravit pouze část platby ve výši 80; zbývajících 20, které byly připsány na účet správce daně 25. srpna 2013, se použije na úhradu DPH za jiné zdaňovací období s nejstarší splatností. Jaký je nejstarší „nedoplatek“?

Pro jednoduchost zase předpokládejme, že plátce přiznal za srpen 2013 daň ve výši 100 a v zákonné lhůtě tuto daň zaplatil. Následně podal dodatečné přiznání na vyšší daň 20. Splatná daň za srpen tedy činí 120. 100 bylo uhrazeno v řádném termínu, 20 je „nedoplatkem“. Na úhradu této části daně je správce daně povinen použít část platby ze dne 25. srpna 2013 ve výši 20, protože ve vztahu k této platbě se jedná o daňovou pohledávku s nejnižším (nejbližším či nejstarším) datem splatnosti. Za takové situace tedy nedoplatek vůbec nemohl vzniknout, protože ke dni splatnosti daně za srpen 2013 byla celá splatná daň ve výši 120 již uhrazena řádnými platbami.

Pokud vás výše popsaná argumentace zaujala, můžete se s ní seznámit v detailu v článku ing. Stanislava Kryla a ing. Romany Klímové „Úroky z prodlení v případě podání dodatečných daňových přiznání na vyšší a nižší daň“, který byl publikován v tištěném Bulletinu KDP ČR 4/2018.

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

NSS se tedy ztotožňuje s názorem správce daně ohledně rozdílného režimu příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek. Pokud byla dle dodatečného daňového přiznání doměřena daň vyšší, je daňový subjekt v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměru již ode dne původní splatnosti. Zatímco v případě, kdy je dle dodatečného daňového přiznání doměřená daň nižší, vznikne přeplatek až jejím vyměření.

51 Zákon č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků

52 Úplný přehled způsobů, jakým je možné platit daň, je uveden v § 263 daňového řádu

Judikátové okénko

Krajský soud k otázce opakovaného prodlužování (řetězení) prekluze v situacích opakovaných daňových ztrát



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

Tentokrát Vám přinášíme zajímavý rozsudek krajského soudu k otázce opakovaného prodlužování (řetězení) prekluze v situacích opakovaných daňových ztrát.⁵³

Situace

- Společnosti byly za zdaňovací období 2008 a 2009 vyměřeny daňové ztráty. Tyto ztráty byly společností uplatněny jako položka odčitatelná od základu daně. V roce 2014 (v říjnu) byla u společnosti zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 a 2009 a v roce 2018 (v dubnu) pak byla u společnosti zahájena daňová kontrola za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a za období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014.
- Společnost se domáhala ochrany před nezákonným zásahem a navrhovala, aby soud zakázal správci daně pokračovat v daňové kontrole za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, neboť lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období již uplynula (obdobně i pro zdaňovací období 2008 a 2009).

Pohled poplatníka a správce daně

- Vybrané argumenty společnosti:
 - Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 uplynula dne 1. 7. 2017. Daňová kontrola

byla zahájena až dne 18. 4. 2018, tedy až po uplynutí lhůty pro stanovení daně za dané zdaňovací období.

- Společnost, z hlediska vlivu na lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, nepovažuje za relevantní ani skutečnost, že v daňovém přiznání byla uplatněna ztráta za zdaňovací období roku 2009. Společnost zásadně nesouhlasí s právním výkladem správce daně stran § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů („ZDP“), jenž připouští tzv. řetězení ztrát ve vztahu k neustálému prodlužování lhůty pro stanovení daně.
- Jinými slovy, aby např. zdaňovací období roku 2012, v němž byla tvrzena ztráta, právně ovlivnilo lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období let předešlých, kde byla rovněž daňovým subjektem tvrzena ztráta (např. roku 2008), a to prostřednictvím prodloužení lhůty pro stanovení daně tzv. referenčního roku (v daném případě roku 2013, resp. od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014). Společnost má za to, že je právně nepřipustné, aby bylo do právem chráněných práv daňových subjektů zasahováno způsobem nepřiměřeného prodlužování prekluzivních lhůt pro stanovení daně. Výkladem ve prospěch řetězení ztrát nelze dospět k jinému závěru, než že takový výklad naráží na hlavní zásady správy daní, potažmo zásady směřující k ochraně práv daňových subjektů. Lhůta pro stanovení daně, hranice, jež poskytuje právní jistotu daňovým subjektům a bez které by nebylo možné daňový systém nazývat právně fungujícím, by zcela ztratila svoji funkci.
- Zároveň lze rovněž dovodit, že tím, že prekludovalo výše uvedené zdaňovací období, uplynula současně i lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008.

⁵³ http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2018/30_A_167_20190212124222.2018_rozsudek_anonymizovany_prevedeno.pdf

- Dle společnosti je rovněž nutno uvést, že období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 není zdaňovacím obdobím ve smyslu § 21a ZDP. Poslední zdaňovací období, ve kterém byla uplatněna ztráta za zdaňovací období roku 2009, bylo zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Poté musí dle § 38r odst. 2 ZDP rovněž platit, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 uplynula společně se lhůtou pro zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, tedy dnem 1. 7. 2017. Pokud správce daně hodlal zahájením daňové kontroly za období 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 účelově prodloužit lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009, nutno z výše uvedeného konstatovat, že okamžik zahájení neměl jakýkoli vliv na běh a délku prekluzivní lhůty za rok 2009, neboť okamžik zahájení daňové kontroly následoval po okamžiku uplynutí lhůty pro stanovení daně, a tedy neměl právní dopad na běh a délku této lhůty.
- Vybrané argumenty správce daně:
 - Pravidla pro počítání lhůty pro stanovení daně při vzniku daňové ztráty dle § 38r odst. 2 věty první ZDP představují speciální právní úpravu vůči § 148 daňového řádu. Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně jak za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, tak pro všechna zdaňovací období, v nichž lze vyměřenou ztrátu uplatnit, proto není rozhodné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Na tom nemůže nic změnit ani zrušení daňové ztráty např. v důsledku dodatečného daňového přiznání, neboť pokud jednou byly naplněny podmínky pro posuzování běhu lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP, musí být takto posuzována lhůta pro stanovení daně pro všechna zdaňovací období bez ohledu na nastalou změnu (zrušení) daňové ztráty.
 - Pokud budou učiněny úkony podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu pouze ve vztahu k poslednímu zdaňovacímu období, tzv. rozhodujícímu období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část

uplatnit, ovlivní tyto úkony lhůtu pro stanovení daně nejen za toto zdaňovací období, ale také lhůtu pro stanovení daně za všechna předchozí zdaňovací období, tj. jak za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak za zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. To znamená, že žádné úkony podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu týkající se jiného než „rozhodujícího období“ nemají vliv na lhůtu pro stanovení daně tohoto jiného období. Vždy se lhůta jiného než „rozhodujícího období“ řídí § 38r odst. 2 ZDP, tzn. lhůta pro stanovení daně se odvíjí od lhůty „rozhodujícího období“.

- Správce daně je přesvědčen, že § 38r odst. 2 ZDP připouští tzv. řetězení ztrát, tj. pokud je za některé ze zdaňovacích období, ve kterých lze příslušnou vyměřenou ztrátu uplatnit, opět vyměřena daňová ztráta, bude se lhůta pro stanovení daně „původního pátého“ zdaňovacího období dále řídit § 38r odst. 2 ZDP, resp. lhůtou pro stanovení daně „dalšího pátého“ zdaňovacího období. Dle názoru správce daně tímto výkladem není narušeno žádné právo společnosti.
- Společnost vykázala v obdobích 2010, 1. 1. 2011 - 31. 3. 2012, 1. 4. 2012 - 31. 3. 2013, 1. 4. 2013 - 31. 3. 2014 a 1. 4. 2014 - 31. 12. 2014 základ daně, který ponižovala o daňové ztráty za roky 2008 a 2009, přičemž posledním obdobím, kdy takto učinila, bylo období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014. Toto období však nebylo zdaňovacím obdobím a ani posledním takovým zdaňovacím obdobím, za které tak mohla odpočet daňové ztráty provést. Dle názoru správce daně na výklad § 38r odst. 2 ZDP v pojetí tzv. řetězení ztrát bylo posledním (ve smyslu „dalším pátým“) zdaňovacím obdobím období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a právě toto zdaňovací období „řídí“ lhůtu pro stanovení daně pro všechna jemu předešlá (zdaňovací) období. Jelikož tříletá lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 počala svůj běh dne 1. 7. 2016, je zjevné, že dosud neuplynula. Proto též zahájení daňové kontroly dne 18. 4. 2018 nemělo na běh lhůty žádný vliv.

Pohled krajského soudu

► Krajský soud se přiklonil na stranu správce daně. Vybrané argumenty soudu:

- ZDP hovoří jasně - daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, nebo jeho část, lze odečíst od základu daně nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Časový úsek mezi 1. 4. 2014 a 31. 12. 2014 však zdaňovacím obdobím nebyl. Bylo tedy správné, že správce daně označil jako poslední, tedy páté, zdaňovací období, v němž bylo možné odečíst daňovou ztrátu za rok 2009, zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Od tohoto zdaňovacího období se pak v duchu § 38r odst. 2 ZDP odvíjí lhůta pro stanovení daně nejen za toto zdaňovací období (tedy rok 2015), resp. čtyři jemu předcházející zdaňovací období, ale i za zdaňovací období roku 2009. V dané věci tak mohla být daň z příjmů právnických osob nejen za zdaňovací období roku 2015, ale rovněž za zdaňovací období roku 2009 vyměřena nejpozději do 1. 4. 2019, příp. do 1. 7. 2019. Za těchto okolností potom nelze než konstatovat, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2009 byla zahájena a prováděna ve lhůtě pro stanovení daně, a tedy v souladu se zákonem.
- Jestliže lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období roku 2015 uplyne až v roce 2019 a platí-li tato lhůta ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP nejenom pro toto zdaňovací období, ale i pro všechna předcházející zdaňovací období (včetně „kmenového“ roku 2009), pak daňová kontrola zahájená dne 18. 4. 2018 a týkající se zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 4. 2014 byla rovněž prováděna ve lhůtě pro stanovení daně, a tedy v souladu se zákonem.
- Není pochyb o tom, že pokud by zdaňovací období 2008 bylo posuzováno izolovaně, tedy nevznikla-li by daňová ztráta i v roce následujícím, pak by lhůta pro stanovení daně uplynula současně s uplynutím lhůty za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Tím by bylo

zdaňovací období od 1. 4. 2013 až do 31. 3. 2014, když čtyřmi předcházejícími zdaňovacími obdobími by byly kalendářní rok 2009, kalendářní rok 2010, zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2012 a zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013.

- Stěžejní otázkou tedy je, zda postup správce daně - založený na tzv. řetězení - byl v souladu se zákonem. Soud dospěl k závěru, že ano.
- V daném případě byla daňová ztráta vykázána za dvě bezprostředně po sobě jdoucí zdaňovací období 2008 a 2009. Tedy, rok 2009 byl jednak zdaňovacím obdobím, v němž vznikla daňová ztráta, a zároveň prvním zdaňovacím obdobím, za které mohla být uplatněna ztráta za rok 2008. Hned u několika zdaňovacích období tak došlo k překrývání dvou režimů. Stran doměření daně za zdaňovací období roku 2008 je podstatný režim zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Teoreticky vzato by toto zdaňovací období mohlo mít stran určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně režimy dva. Jeden by se vázal na rok 2008 - v daném případě by se jednalo o páté, poslední zdaňovací období, které následuje bezprostředně po období, za které se ztráta vyměřuje. Zároveň by se, a to ve vztahu k roku 2009, jednalo o v pořadí teprve čtvrté zdaňovací období. Dle soudu taková dualita není možná. Logickým řešením je dle soudu určit tuto lhůtu podle režimu platícího pro pozdější z období, za která byla uplatněna a vyměřena daňová ztráta. V dané věci tedy podle roku 2009.
- Zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 proto je třeba nejprve posoudit jako čtvrté zdaňovací období ve vztahu k roku 2009 a takto určenou lhůtu pro konec běhu lhůty pro stanovení daně za období roku 2009 bylo nezbytné aplikovat i pro rok 2008. Řečeno jinak, režim zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 se pro účely stanovení konce lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 „přenášší“ z roku 2009, jakožto dalšího, na rok 2008 bezprostředně navazujícího roku, v němž byla vykázána daňová ztráta. Tedy, končí-li lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období od dubna 2013 do března

2014 v intencích výkladu pro stanovení daně za rok 2009 až v roce 2019, platí tato nejzazší lhůta i pro zdaňovací období roku 2008. ZDP totiž vztahuje režim posledního zdaňovacího období i na všechna předcházející, včetně onoho „kmenového“, kterým je v tomto případě rok 2008. I daňová kontrola za zdaňovací období roku 2008 byla proto prováděna ve lhůtě pro stanovení daně, a tedy v souladu se zákonem.

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

Stěžejní otázkou tedy je, zda postup správce daně - založený na tzv. řetězení - byl v souladu se zákonem. Soud dospěl k závěru, že ano.

Judikátové okénko

Soudní dvůr EU – téma palivových karet opět na stole



Stanislav Kryl

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

Nový rozsudek Soudního dvora EU („SDEU“ nebo „Soud“) ve věci C-235/18 Vega International Car Transport („Vega“) znovu otevřel téma palivových karet. Není novinkou, že polská daňová správa k palivovým kartám přistupuje nekompromisně;⁵⁴ bylo jen otázkou času, kdy se nějaký z polských sporů dostane k SDEU.

Rakouská společnost Vega International provádí přepravu užitkových automobilů známých výrobců z továrny přímo k zákazníkovi. Tato služba je zajišťována prostřednictvím několika dceřiných společností společnosti Vega International se sídlem v různých členských státech, včetně dceřiné společnosti Vega Poland sp. z o.o. se sídlem v Polsku („Vega PL“).



Jevgenija Bajzíkova

jevgenija.bajzikova@cz.ey.com
+420 731 627 061

Společnost Vega International organizuje a řídí zásobování všech svých dceřiných společností tankovacími kartami vydanými různými dodavateli pohonných hmot („PHM“). Nákup PHM do vozidel přepravovaných společností Vega PL je prováděn pomocí tankovacích karet vystavených řidičům. Z organizačních důvodů a také s ohledem na výši nákladů jsou veškeré operace, které jsou prováděny pomocí tankovacích karet, uskutečňovány centrálně mateřskou společností v Rakousku, která dostává od dodavatelů PHM (tj. od vydavatelů palivových karet) faktury zejména za nákup PHM s DPH. Poté na konci každého měsíce přefakturovává společnost Vega International všem svým dceřiným společnostem PHM, které byly použity pro účely poskytnutí služby přepravy vozidel, s navýšením o 2 %.

Polský správce daně zamítl žádost Vega International o vrácení polské DPH z přijatých faktur od čerpacích stanic s odůvodněním, že na společnost nepřešlo právo nakládat se zbožím (PHM) jako vlastník. Dle správce daně je plnění, které poskytuje tato společnost dál své dceřiné společnosti Vega PL, finanční službou osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu. Při svém závěru poukazuje zejména na rozsudek SDEU ve věci C-185/01 Auto Lease Holland.

SDEU ve svém rozsudku nejprve s odkazem na ustálenou judikaturu připomíná význam pojmu „dodání zboží“, tedy že se jedná o převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to nezávisle na převodu právního vlastnictví podle národní legislativy členských států EU.

Dál SDEU podrobně cituje svůj dřívější rozsudek C-185/01 Auto Lease Holland. Krátce připomeňme, že šlo o nizozemskou leasingovou společnost, která svým klientům (nájemcům vozidel) nabízela službu „správu PHM“. Ta spočívala v tom, že zákazník obdržel palivovou kreditní kartu vydanou na účet společnosti Auto Lease německou kartovou společností DKV, a touto kartou mohl platit na čerpacích stanicích PHM a jiné podobné produkty. Kartová společnost následně vystavila fakturu společnosti Auto Lease a ta spolu s poplatkem za administraci vyúčtovala PHM svým zákazníkům. Německá daňová správa zamítlá žádost Auto Lease o vrácení německé DPH a SDEU ji dal za pravdu. Dle SDEU čerpací stanice v Německu nedodávaly PHM společnosti Auto Lease, protože ta s nimi fakticky nemohla nijak nakládat. Dle SDEU mělo plnění poskytované společností spíše charakter úvěrové služby.

Podobně v případě Vega Soud dospěl k závěru, že právo nakládat s PHM jako vlastník na společnost Vega International nepřešlo, což je dle SDEU zřejmé z těchto skutečností:

54 Před několika lety v daňových zprávách 9/2014 jsme vás informovali o rozsudku Nejvyššího správního soudu v Polsku, který odmítl nárok na odpočet DPH z faktury vystavené kartovou společností (1 FSK 803/13).

- PHM nakupuje přímo Vega PL na základě vlastního uvážení;
- Vega PL rozhoduje o tom, na které čerpací stanici PHM nakoupí (byť ve svém výběru je omezena pouze na ty stanice, které dané karty akceptují);
- Vega PL rozhoduje o množství, kvalitě a typu nakoupených PHM;
- Vega PL rozhoduje o tom, kdy PHM nakoupí a jak je použije;
- Vega PL nese finální náklady na PHM (jsou jí přefakturovány).

Soud proto souhlasí s polskou daňovou správou, že Vega International nemůže žádat o odpočet DPH (resp. vrácení) z přijatých faktur za PHM, neboť ty jí ve skutečnosti nebyly dodány. Proto ani Vega International nemohla PHM dál sama dodat.

Vzhledem k tomu, že se nemohlo jednat o dodání zboží, SDEU se dále zamýšlí nad charakterem plnění poskytovaného společností Vega International jejím dceřiným společnostem. Ve svých úvahách jde oproti Auto Lease ještě dál. Zatímco v Auto Lease Soud pouze naznačil, že by se mohlo jednat o službu financování, v daném rozsudku tuto variantu již potvrzuje jako jasnou věc. Dle SDEU finanční službu nemusí nutně poskytovat finanční instituce, naopak podstatné jsou objektivní rysy poskytovaného plnění. V daném případě byla služba poskytována za úplatu, kterou představovala marže 2 % k ceně PHM. Vega PL mohla faktury od Vega International buď započíst proti vlastním pohledávkám, nebo je proplatit do jednoho až tří měsíců. Dle Soudu byl poplatek účtovaný Vega International úplatou za službu financování nákupu PHM, která je ve své podstatě stejná, jakou poskytují banky a kreditní instituce.

Kromě jasné klasifikace poskytnutého plnění jako finanční služby ale tento rozsudek patrně nepřinesl nic nového oproti staršímu rozsudku v případě Auto Lease Holland. Lze pouze konstatovat, že se již jedná o ustálenou judikaturu SDEU. Společnosti, které se nacházejí v podobné situaci (tj. nájemci leasingových společností,

příjemci služeb od servisních společností, které jsou v rámci obchodní skupiny pověřeny zajištěním (procurement) nejrůznějších služeb včetně palivových karet), by měly být velmi na pozoru.

Zdá se nicméně, že se nervozita šíří i mezi přímými zákazníky dodavatelů pohonných hmot, pokud pro nákup byla použita palivová karta vydaná tímto dodavatelem (např. palivové karty MOL, Shell, OMV, CCS, DKV apod.). Takovou situaci SDEU ve svých rozsudcích zatím neposuzoval.⁵⁵ Je proto předčasné spekulovat, jaký závěr by SDEU učinil. Dosavadní správní praxe je taková, že daňová správa odpočty daně na základě daňových dokladů vystavených vydavateli palivových karet nijak nezpochybovala.⁵⁶ Ustálenou správní praxi lze měnit jen do budoucna. Pokud by daňová správa ke změně přistoupila, měla by tak učinit s dostatečnou „legisvakanční“ dobou. V opačném případě by uživatelé karet totiž vůbec na odpočet DPH nedosáhli, protože stvrzenky vydávané na čerpacích stanicích při použití palivové karty v současné době nesplňují náležitosti daňového dokladu (a to ani zjednodušeného). Pro případ změny správní praxe by čerpací stanice měly mít dostatečný prostor pro úpravu pokladních systémů tak, aby byly schopny daňové doklady vystavovat.

V každém případě by bylo ideální, aby daňová správa co nejdříve k případu C-235/18 Vega International zaujala jasné stanovisko.

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

Společnosti, které se nacházejí v podobné situaci (tj. nájemci leasingových společností, příjemci služeb od servisních společností, které jsou v rámci obchodní skupiny pověřeny zajištěním (procurement) nejrůznějších služeb včetně palivových karet), by měly být velmi na pozoru.

⁵⁵ SDEU posuzoval využití palivových karet pro zásobení námořních lodí (případ C-526/13 Fast Bunkering Klaipėda). K tomuto případu však členské státy zaujaly poměrně rezervovaný postoj, viz výsledky jednání VAT committee během 107. schůzky - „Document taxud.c.1 (2016) 3438314 - Working paper No 907“)

⁵⁶ Není nám znám ani jeden případ zpochybnění odpočtu DPH při nákupu PHM u našich klientů ani žádný případ, který by byl posuzován českými soudy; přitom se musí jednat o stovky tisíc či miliony nákupů prostřednictvím palivových karet. Ani zahraniční správci tento rozsudek nepovažovali za důvod pro změnu správní praxe.

Legal Update

Weinhold Legal



Aktuality v legislativě

- eNeschopenky a další změny v nemocenském pojištění od roku 2020

Nově publikovaná judikatura

- Konkurenční doložka sjednaná v pracovní smlouvě
- Souhlas valné hromady s převodem části závodu

Dokument ke stažení zde

Víte, že?

- Ministerstvo financí deklarovalo odmítavý postoj k implementaci daně z finančních transakcí (FTT)?⁵⁷
- Ministerstvo financí a Generální finanční ředitelství vyhlásilo nejvýznamnější plátce daně z příjmů právnických osob?⁵⁸
- Novela zákona o evidenci tržeb míří do Senátu?⁵⁹
- Na daňovém portálu Finanční správy bylo zpřístupněno elektronické podání Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí podle § 38da ZDP?⁶⁰
- Generální finanční ředitelství publikovalo informaci k aplikaci přechodného ustanovení čl. II bodu č. 14 zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (daňový balíček) z důvodu zvýšení informovanosti a právní jistoty poplatníků při uplatňování nepřímé daňové podpory výzkumu a vývoje?⁶¹

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-mailem 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 Řihová +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

⁵⁷ <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/rada-eu-ecofin/vysledky-ze-zasedani-rady-ecofin/2019/rada-ecofin-jednala-o-prohlubovani-hospo-35392>

⁵⁸ <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/nejvyznamnejsi-platci-dane-z-prijmu-byli-oceneni-resortem-financi-9797>

⁵⁹ <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/novela-zakona-o-evidenci-trzeb-miri-do-s-35351>

⁶⁰ <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/2019/informace-k-tiskopisu-Oznámení-o-příjmech-plynoucích-do-zahranici-9849>

⁶¹ <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/de-novinky/Expedice-FINAL-prechodne-ustanoveni.pdf>