

Daňové a právní zprávy

duben 2023



Úvodník 02

Pilíř 2 přichází

Pilíř 2 05

Pilíř 2 – máte potřebná data?

Právo 08

Nařízení o zahraničních subvencích narušujících vnitřní trh

Daň z neočekávaných zisků 11

Informace k aplikaci daně z neočekávaných zisků

Judikátové okénko 14

Nejvyšší správní soud ke stanovení základu daně z příjmů plynoucích daňovým nerezidentům z veřejných vystoupení umělců

Judikátové okénko 16

Městský soud v Praze k uznatelnosti vnitroskupinových služeb na bázi měsíčního paušálu

Judikátové okénko 18

Výklad smlouvy o zamezení dvojího zdanění Městským soudem v Praze



René Kulínský
rene.kulinsky@cz.ey.com
+420 731 627 006



Pilíř 2 přichází

V daňovém světě není v současnosti větší změny, než je Pilíř 2. Část dotčených věc ještě neřeší vůbec, část přenáší odpovědnost na centrálu, koneckonců implementace si vyžaduje centrální postup, a část už je ponořena do velkého detailu. Změna je to velká z jednoho zřejmého důvodu, a tím je zavedení zdanění, které vychází z ryze účetních veličin, a tím pádem to vyžaduje práci se zdrojovými daty, která do této chvíle daň spíš zobrazovala, než aby ji určovala. K tomu podotýkám, že práce s odloženou daní stojí za zvláštní pozornost.

Kromě toho se ale nabízí řada dalších úvah, které nejsou zcela prakticky implementačního charakteru. Tak třeba si myslím, že Pilíř 2 má potenciál měnit daňové konkurenční prostředí mezi státy a i mezi jednotlivými podnikateli. Mezi státy tak, že efektivní daňová sazba se stanovuje na úrovni jurisdikce, a velkým, daňově drahým jurisdikcím tak v podstatě dává možnost nabízet daňové úlevy po vzoru investičních pobídek bez toho, aby sazba za jurisdikci klesla pod 15 %. Stejně pobídky, stejně velký projekt, jen jiná, menší jurisdikce, a znamená to dodanění na 15 %, protože ostatní podnikání skupiny v jurisdikci neposkytne patřičný polštář. V druhém případě je efekt pobídek redukován až zcela smazán.

Konkurenční prostředí mezi podniky je ovlivněno tak, že v dané jurisdikci mohou být dva konkurenti, oba s efektivní sazbou daně 10 %. Jeden z nich, řekněme ten menší, ale bude doplácet 5 % na efektivní sazbu daně 15 % jen proto, že je součástí velké skupiny. Lze očekávat, že bude doplácet ve své

jurisdikci, protože racionální chování všech zemí EU je zavést kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň, protože jinak daň vybere jiná jurisdikce. Tím se dostávám k tomu, že mi připadá, že Pilíř 2 má diskriminační potenciál. Na rozdíl od zvýšeného reportingu pro velké skupiny, toto je již vyšší daňové zatížení.

Českou implementaci směrnice nemáme, jednotlivé členské země se rozhýbávají, zároveň se jedná primárně o OECD iniciativu, takže obdobná pravidla zavádějí i jurisdikce mimo EU. Objevují se první pravidla bezpečných přístavů, je potřeba vyřešit interakci s příslušnými smlouvami o zamezení dvojímu zdanění a ještě nějakou dobu nebudeme mít plný obrázek pravidel, o ustálené praxi či řešení konfliktů ani nemluvě. Doba nejistoty bude ještě nějakou dobu trvat.

A k tomu všemu přistupuje veřejná diskuse o nutnosti zvýšit daňové zatížení u nás, protože deficit státního rozpočtu dosahuje obudných rozměrů.

Přeji příjemné a obohacující počtení tohoto vydání našich daňových zpráv.

Pilíř 2 má potenciál měnit daňové konkurenční prostředí mezi státy a i mezi jednotlivými podnikateli.

Pilíř 2



Karel Hronek
karel.hronek@cz.ey.com
+420 731 627 065



Pilíř 2 – máte potřebná data?

V minulých dvou článcích jsem prošel myšlenkami, proč je nutné začít se koukat na možný dopad Pilíře 2 již nyní. Zjednodušeně – pravidla jsou složitá, v principu jsou daná, implementace bude extrémně rychlá, možný dopad může být materiální.

Podívejme se, jaká data a informace budou nadnárodní skupiny potřebovat, aby si dokázaly dopad Pilíře 2 spočítat v každé relevantní jurisdikci a připravit příslušná podání daňovým úřadům. Na chvíli přitom pomineme pravidla bezpečného přístavu (o kterých jsme vás informovali v našich Daňových a právních zprávách za únor 2023), která mohou načas zjednodušit praktickou aplikaci Pilíře 2.

Ne zcela překvapivě bude potřeba zjistit a posoudit účetní data - ve většině případů účetní data podle Mezinárodních účetních standardů. Zejména výnosy, náklady, splatnou a odloženou daň, přecenění zaúčtované do kapitálu, vnitroskupinové transakce. V detailu, který je běžný pro daňové přiznání, tzn. ve velkém detailu, v principu položkově. IFRS reportingové balíčky posílané 3. ledna následujícího roku nebudou zcela jistě dostatečné pro určení upraveného zisku pro výpočet efektivní sazby daně. Detail bude potřeba za každou společnost samostatně. To může být oříšek, pro jehož rozlousknutí bude třeba upravit IT systémy, procesy a metodiky.

Další ne zcela překvapivou skupinou dat budou daňová data - zaplacená daň z příjmů na základě řádného přiznání a případné rozdíly podle dodatečných přiznání, detail k uplatněnému režimu ovládaných zahraničních společností, společnosti, u kterých je uplatňována daňová transparence (a k jakému

výsledku to vede), daňový režim vnitroskupinových transakcí, detail ke stálým provozováním atd. Množství a detail dat může překvapit i zkušeného skupinového daňového manažera.

Aby toho nebylo málo a mohlo (resp. muselo) se zapojit více oddělení v každé společnosti, bude potřeba např. zjistit počet zaměstnanců, vynaložené náklady na ně (včetně nákladů na sociální pojištění), ověřit míru vlastnictví a kontrolu v joint-ventures a ve společnostech, kde skupina nemá 100 %, právní status nemovitého majetku.

Kvůli specifickému režimu náběhu pravidel mohou některé položky, které společnosti nadnárodních skupin budou vykazovat ve svých finančních výkazech za rok 2023, ovlivnit výpočet efektivní sazby daně podle pravidel Pilíře 2 v následujících letech. Speciálně odložené daně mohou skrývat příjemná a nepříjemná překvapení.

Určitý vhled do obrovského objemu dat, který bude třeba zjistit, zpracovat a vykázat, může poskytnout návrh dokumentu OECD, který pojednává o standardizovaném GloBE informačním přiznání. [🔗](#)

Neexistuje jeden univerzální způsob, jak začít zjišťovat možný dopad v dalších letech - někde stačí projít data ze CbCR reportu, někde „zvláštní materiální položky“, někde se stačí zaměřit na největší jurisdikce, někde na „obvykle podezřelé země“ (země s nízkou nominální sazbou daně), někde si vybrat vzorek společností. Záleží na spoustě parametrů od velikosti, typu a rozmanitosti podnikání skupiny, přes dotčené země až k účetnímu zachycení podle IFRS.

Této oblasti hodláme věnovat více pozornosti v našich daňových zprávách a alertech.

Pokud vás tato oblast zajímá, obraťte se prosím na autora článku nebo na poradenský tým, se kterým obvykle spolupracujete.

Ne zcela překvapivě bude potřeba zjistit a posoudit účetní data - ve většině případů účetní data podle Mezinárodních účetních standardů. Zejména výnosy, náklady, splatnou a odloženou daň, přecenění zaúčtované do kapitálu, vnitroskupinové transakce. V detailu, který je běžný pro daňové přiznání, tzn. ve velkém detailu, v principu položkově. IFRS reportingové balíčky posílané 3. ledna následujícího roku nebudou zcela jistě dostatečné pro určení upraveného zisku pro výpočet efektivní sazby daně. Detail bude potřeba za každou společnost samostatně. To může být oříšek, pro jehož rozlousknutí bude třeba upravit IT systémy, procesy a metodiky.

Právo



Vladimír Petráček
vladimir.petracek@cz.eylaw.com
+420 704 865 121



Magdaléna Hamáčková
magdalena.hamackova@cz.eylaw.com
+420 735 729 362

Nařízení o zahraničních subvencích narušujících vnitřní trh

Dne 12. ledna 2023 vstoupilo v platnost nové unijní [nařízení o zahraničních subvencích narušujících vnitřní trh](#) („Nařízení“), jehož cílem je ochrana vnitřního trhu před rušivým vlivem některých subvencí („zahraniční subvence“). Nařízení upravuje pravidla pro zadávací řízení a pro schvalování transakcí, v obou případech tehdy, jestliže se účastní osoba, která obdržela významné subvence od třetí země. V případě transakcí jde navíc o další paralelní režim jejich veřejnoprávního povolování, a to vedle klasického povolování spojení soutěžitelů soutěžními úřady a dále vedle stále relativně nového režimu schvalování zahraničních investic ze zemí mimo EU, jejichž režim v tuzemsku upravuje zákon č. 34/2021 Sb., o prověřování zahraničních investic.

Zahraniční subvence může mít podobu například grantu, úvěru, prominutí dluhu nebo dodávky zboží či služeb. Může ji poskytovat ústřední vládní instituce a orgány státní správy na všech úrovních, jakož i zahraniční veřejné nebo soukromé subjekty s činností připisovatelnou třetí zemi. Důvodem pro přijetí pravidel pro poskytování zahraničních subvencí je skutečnost, že v minulosti některé zahraniční subvence usnadnily získání podniků v Evropské unii, ovlivnily investiční rozhodnutí, narušily obchod se službami či jinak ovlivnily chování jejich příjemců na vnitřním trhu, což poškozuje spravedlivou hospodářskou soutěž. Evropská legislativa proto došla k názoru, že je nezbytné rozšířit pravomoci Komise tak, aby mohla řešit případy, kdy některá zahraniční subvence je způsobila negativně ovlivnit hospodářskou soutěž na vnitřním trhu.

To, zda zahraniční subvence vede k narušení vnitřního trhu, se posuzuje na základě ukazatelů, jako je například výše této subvence a její povaha, situace podniku a dotčených trhů, úroveň hospodářské činnosti dotčeného podniku na vnitřním trhu či účel a podmínky spojené s touto subvencí a její využití na zahraničním trhu. Za potenciálně problematické jsou považovány zejména zahraniční subvence, které jsou poskytnuté podniku v potížích, jenž by při neexistenci této subvence v krátkodobém nebo střednědobém horizontu pravděpodobně ukončil činnost. Tyto subvence mohou mít např. formu neomezené záruky za dluhy či závazky podniku, čímž přímo usnadňují spojení podniků nebo umožňují podniku podat nepřiměřeně výhodnou nabídku, na jejímž základě by podniku byla zadána veřejná zakázka.

Zahraniční subvence, jejíž celková částka je nižší než 5 milionů EUR za období jakýchkoli tří po sobě jdoucích účetních období, je přitom považovaná za pravděpodobně nenarušující vnitřní trh (pokud není prokázán opak).

Nařízení dává Komisi v oblasti zahraničních subvencí tři nové nástroje. Prvním z nich je **povinnost oznámit Komisi předem veřejné zadávací řízení**, pokud (i) výše zakázky činí alespoň 250 milionů EUR a (ii) účastník předmětného zadávacího řízení obdržel v posledních třech letech zahraniční subvence ve výši nejméně 4 milionů EUR. Druhým nástrojem je **povinnost oznámit Komisi předem spojení podniků**, v případě, že (i) nabývaný podnik nebo alespoň jeden z podniků účastnících se spojení je usazen v Evropské unii a na vnitřním trhu dosahuje celkového obrátu nejméně 500 milionů EUR a (ii) dotčené podniky v posledních třech kalendářních letech před uzavřením dohody obdržely zahraniční subvenci ve výši přesahující 50 milionů EUR. Oznamovací povinnosti vedou k tomu, že veřejná zakázka nemůže být prošetřovanému uchazeči zadána či spojení podniků nemůže být dokončeno, dokud nedojde k ukončení šetření Komise a provedení schválení, případně k uplynutí lhůty pro vyjádření Komise. Je pravděpodobné, že současně dojde k vyšší náročnosti a nákladnosti M&A transakcí, neboť bude nutné prověřit veškeré subvence poskytnuté dotčeným podnikům v posledních třech kalendářních letech před dokončením transakce.

Třetím novým nástrojem Komise je **pravomoc z vlastní iniciativy přezkoumat informace** z jakéhokoli zdroje týkající se údajných narušujících zahraničních subvencí. Současně však může porovnat negativní účinky poskytnuté zahraniční subvence z hlediska narušení vnitřního trhu a její pozitivní účinky na rozvoj příslušné hospodářské činnosti. Na základě tohoto **vyvažování** pak Komise případně rozhodne o uložení nápravných opatření nebo přijetí závazků od dotčeného podniku.

Nařízení dále umožňuje Komisi za splnění podmínek mimo jiné provádět inspekce podniků v Evropské unii i mimo ni, ukládat penále a pokuty až do výše 10 % ročního obrátu, přijímat předběžná opatření, ukládat nápravná opatření či přijímat závazky navržené ze strany dotčených podniků. Nápravnými opatřeními nebo závazky může být například snížení kapacity či

omezení účasti na trhu, upuštění od určitých investic, odprodej určitých aktiv, požadavek, aby dotčené podniky zrušily spojení, nebo vrácení zahraniční subvence, včetně odpovídající úrokové sazby.

Nařízení se vztahuje na zahraniční subvence poskytnuté v průběhu pěti let přede dnem 12. července 2023, pokud po tomto datu předmětné zahraniční subvence narušují vnitřní trh. Většina ustanovení Nařízení bude účinná rovněž od 12. července 2023, oznamovací povinnost podniků v oblasti veřejných zadávacích řízení a spojování podniků začne platit od 12. října 2023.

V případě dotazů se, prosím, obraťte na autory článku nebo na další členy advokátní kanceláře EY Law či týmu EY, se kterými spolupracujete.

Nové unijní nařízení má dopad na transakce a veřejné zakázky v souvislosti se subvencemi poskytnutými ze třetích zemí.

Daň z neočekávaných zisků

A hand holding a pen pointing at a financial chart on a screen. The chart shows a line graph with a yellow trend line and a red shaded area. The background is dark blue with some green and yellow text, possibly stock market data.



Jana Svobodová
 jana.svobodova@cz.ey.com
 +420 735 729 153



Informace k aplikaci daně z neočekávaných zisků

Finanční správa na svém webu nedávno publikovala zajímavé informace k aplikaci daně z neočekávaných zisků:

- ▶ Dotazy a odpovědi k aplikaci daně z neočekávaných zisků - blíže [ZDE](#).
- ▶ Odpovědi Českého statistického úřadu (ČSÚ) na dotazy Generálního finančního ředitelství (GFŘ) k zatřídění konkrétních činností podle CZ-NACE pro účely daně z neočekávaných zisků - blíže [ZDE](#).

Vedle toho GFŘ zaslalo Komoře daňových poradců další odpovědi na vybrané dotazy k problematice daně z neočekávaných zisků (dále „Dokument“), přičemž většina odpovědí v rámci Dokumentu nebyla zveřejněna ve výše zmíněných Dotazech a odpovědích.

Níže ve stručnosti vypichujeme několik vybraných aspektů, které nás v rámci výše uvedeného zaujaly.

- ▶ *Odštěpení a zneužití (obsaženo v Dokumentu)* - Pokud se poplatník daně z neočekávaných zisků rozhodne odštěpit ostatní činnosti (tj. ty, které negenerují rozhodné příjmy) do existující či nově založené společnosti, která nebude poplatníkem daně z neočekávaných zisků, protože neprovádí rozhodné činnosti - GFŘ naznačilo, že takový postup může být nahlížen jako zneužití, pokud by bylo prokázáno, že jediným důvodem pro odštěpení je snížení daňové povinnosti, protože dle textu zákona jsou v určeném zdaňovací období zdaňovány všechny příjmy.

- ▶ *Poplatník vzniklý po roce 2021 jinak než přeměnou (obsaženo v Dokumentu)*
 - U poplatníka, který vznikl až po roce 2021 (přičemž je součástí skupiny s neočekávanými zisky a nevznikl přeměnou), GFŘ uvedlo, že daň z neočekávaných zisků se v takovém případě neuplatní, neboť nejsou splněny podmínky vzniku základu daně v souladu s § 20ba odst. 2 zákona o daních z příjmů (ZDP), protože neexistuje srovnávací základ daně.
- ▶ *Poplatník vzniklý v roce 2021 jinak než přeměnou (obsaženo v Dokumentu)*
 - Dle GFŘ se naopak daň z neočekávaných zisků uplatní i v případě existence pouze jednoho srovnávacího základu daně.
- ▶ *Posouzení vztahu výnosu k rozhodným činnostem* - Výnosy z prodeje majetku užívaného k vykonávání rozhodné činnosti nebo pořízeného k vykonávání rozhodné činnosti nebo v souvislosti s ní by měly být rozhodným příjmem, stejně tak jako např. výnosy mající vazbu na tržby nebo jiné výnosy vzniklé v souvislosti s rozhodnými činnostmi (kurzové rozdíly, smluvní sankce, úroky z prodlení).
- ▶ *Fakturace energie nájemci (obsaženo v Dokumentu)* - Pokud pronajímatel není dodavatelem elektřiny či plynu, tj. pouze poskytuje službu spočívající v zařízení dodávky elektřiny nebo plynu pro nájemce, nenaplní tyto příjmy dle GFŘ definici příjmů z rozhodné činnosti podle § 17c odst. 6 ZDP.

Pokud vás tato oblast zajímá, obraťte se prosím na autorku článku nebo na poradenský tým, se kterým obvykle spolupracujete.

Pokud se poplatník daně z neočekávaných zisků rozhodne odštěpit ostatní činnosti (tj. ty, které negenerují rozhodné příjmy) do existující či nově založené společnosti, která nebude poplatníkem daně z neočekávaných zisků, protože neprovádí rozhodné činnosti - GFŘ naznačilo, že takový postup může být nahlížen jako zneužití, pokud by bylo prokázáno, že jediným důvodem pro odštěpení je snížení daňové povinnosti, protože dle textu zákona jsou v určeném zdaňovací období zdaňovány všechny příjmy.

Judikátové okénko



Adam Linek
adam.linek@cz.ey.com
+420 730 191 859



Nejvyšší správní soud ke stanovení základu daně z příjmů plynoucích daňovým nerezidentům z veřejných vystoupení umělců

Přinášíme vám rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) k otázce stanovení základu daně z příjmů plynoucích daňovým nerezidentům z veřejných vystoupení umělců na území ČR (řešily se roky 2013 až 2015).

Situace

- ▶ Společnost organizovala veřejná vystoupení zahraničních umělců a platila za ně odměnu zahraničním agenturám, které tyto umělce zastupovaly.
- ▶ Správce daně považoval za příjem plynoucí z činnosti veřejně vystupujícího umělce na území ČR podléhající srážkové dani celkovou platbu poskytnutou společností zprostředkovatelským agenturám.
- ▶ Podle společnosti však za příjem z veřejného vystoupení umělců ve smyslu § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP či mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění nelze považovat tu část odměny agenturám, která nebyla odměnou umělce za veřejné vystoupení, nýbrž odměnou zprostředkovateli reflektující mj. jeho náklady na zajištění vystoupení.

Pohled městského soudu

- ▶ Podle městského soudu za situace, kdy příjmy neplynou přímo umělci, nýbrž jiné osobě, má stát, v němž se vystoupení uskutečnilo, právo na zdanění příjmu pouze za podmínky existence stálé provozovny osoby, které příjem plyne, v tomto státu.
- ▶ Článek 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD byl podle městského soudu zaveden z toho důvodu, aby nedocházelo k obcházení pravidla zdanění příjmů výkonných umělců podle čl. 17 odst. 1.
- ▶ Správce daně proto dle soudu pochybil, pokud uložil daňovou povinnost ve vztahu k příjmům zahraničních agentur za zprostředkování vystoupení.

- ▶ Základ daně měl za daných okolností tvořit pouze příjem veřejně vystupujícího umělce.
- ▶ Příjmy plynoucí jiné, byť umělce zastupující osobě nepodléhají režimu čl. 17 Modelové smlouvy OECD, tudíž právo ČR na jejich zdanění by bylo dáno pouze v případě existence provozovny takové osoby v ČR.
- ▶ Městský soud použitelné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění neidentifikoval – omezil se na interpretaci Modelové smlouvy OECD ve světle komentáře OECD.

Pohled NSS

- ▶ NSS rozsudek městského soudu zrušil zejména s ohledem na fakt, že soud neidentifikoval použitelné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a omezil se pouze na interpretaci Modelové smlouvy OECD ve světle komentáře OECD.
- ▶ Dle NSS musí městský soud v dalším řízení identifikovat v daných věcech skutečně aplikovatelné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a to ve spojení s určením daňové rezidence osob, kterým plynuly příjmy z veřejných vystoupení umělců.
- ▶ NSS se nicméně i tak vyjádřil ke sporné právní otázce.
- ▶ Pro zdanění v režimu čl. 17 Modelové smlouvy OECD, bez ohledu na to, zda má být příjem zdaněn v režimu odst. 1 či odst. 2, se dle NSS vždy musí jednat o příjem poskytovaný jako protihodnota („in consideration“) za umělecké vystoupení, a nikoliv za činnosti jiné, jako je třeba zprostředkování daného vystoupení.
- ▶ Proto za předpokladu, že městský soud v dalším řízení vzhledem k použitelným mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění shledá Modelovou smlouvu OECD, respektive komentář OECD, jako

výkladově relevantní, bude třeba zabývat se v prvé řadě povahou příjmů vyplácených společnostmi zprostředkovatelským agenturám. Za tím účelem by městský soud měl posoudit s přihlédnutím ke smlouvám uzavřeným společností s těmito agenturami nebo účetním dokumentům (fakturám), jakou část poskytované platby je možno považovat za odměnu za osobní veřejně vykonávanou činnost umělce, a jaká část je naopak poskytována jako odměna zprostředkovatelské agentuře například jako provize za zajištění uměleckého vystoupení nebo odměna za jiná protiplnění (participace na zajištění produkce vystoupení a tak podobně).

- ▶ Tuto druhou část odměny (provize, odměna agentuře za zajištění produkce) přitom dle NSS typicky nelze považovat za příjem z osobní umělecké činnosti umělců, a tudíž ji nelze podrobit zdanění v režimu mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění odpovídající čl. 17 Modelové smlouvy OECD.

Pokud vás tato oblast zajímá, obraťte se prosím na autora článku nebo na poradenský tým, se kterým obvykle spolupracujete.

Část odměny náležející agentuře za zajištění produkce přitom dle NSS typicky nelze považovat za příjem z osobní umělecké činnosti umělců, a tudíž ji nelze podrobit zdanění v režimu mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění odpovídající čl. 17 Modelové smlouvy OECD.



Ondřej Janeček
ondrej.janecek@cz.ey.com
+420 731 627 019



Městský soud v Praze k uznatelnosti vnitroskupinových služeb na bázi měsíčního paušálu

Přinášíme vám další zajímavý rozsudek týkající se prokazování a uznatelnosti vnitroskupinových služeb (řešil se rok 2012).

Situace

- ▶ Zahraniční společnosti poskytovaly českým společnostem ve skupině služby spojené mimo jiné s účetnictvím a administrací, přičemž odměna byla sjednána ve formě měsíčního paušálu dle kalkulovaných předpokládaných nákladů.
- ▶ Správce daně vyzval příjemce k prokazování, přičemž zjistil, že byla aplikována režijní přírážka 75 % z objemu souvisejících mzdových nákladů, tj. nikoliv skutečné režijní náklady.

Pohled správce daně a soudu

- ▶ Dle správce daně paušální náhradu nelze stanovit pouze na základě odhadu bez potřebných dokladů - kalkulaci pro stanovení paušálu je dle správce daně potřeba kdykoliv rozložit a doložit doklady.

- ▶ Dle správce daně společnost neprokázala kompletní rozsah fakturovaných činností, ale pouze jeho část, která byla doložena konkrétně reálně vykonávanou činností, tj. část z celkově uplatněných částek v daňových nákladech odpovídající režijní přírážce nebyla uznána jako daňově účinný náklad.
- ▶ Městský soud v Praze se postavil na stranu správce daně.
- ▶ Sjednání paušální ceny dle soudu není vyloučeno, je však na daňovém subjektu, aby prokázal, že byla vynaložena za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů.
- ▶ Společnost v daňovém řízení dle soudu nepředložila žádné podklady, ze kterých by bylo možno zjistit, jak společnost stanovila režijní náklady dodavatele a jak tyto náklady souvisí s režijní přírážkou.

Uvidíme tedy, co tato kauza případně přinese v dalším kole. Jedná se o další z rozsudků, který dokazuje, že prokazování vnitroskupinových služeb je ožehavá záležitost a nároky daňové správy (a soudů) mají tendenci se postupně zvyšovat.

Pokud vás tato oblast zajímá, obraťte se prosím na autora článku nebo na poradenský tým, se kterým obvykle spolupracujete.

Dle správce daně paušální náhradu nelze stanovit pouze na základě odhadu bez potřebných dokladů - kalkulací pro stanovení paušálu je dle správce daně potřeba kdykoliv rozložit a doložit doklady.



Ondřej Janeček
ondrej.janecek@cz.ey.com
+420 731 627 019



Výklad smlouvy o zamezení dvojího zdanění Městským soudem v Praze

Tentokrát vám přinášíme zajímavý rozsudek Městského soudu v Praze řešící klasifikaci příjmu za pronájem letadla (bez posádky) dle předchozí verze česko-korejské smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Situace

- ▶ Česká společnost (aerolinie) si od korejské společnosti (rovněž aerolinie) pronajala letadlo (a motor).
- ▶ Spor se vedl o klasifikaci a s tím spojený způsob zdanění příjmu z této nájemní smlouvy dle tehdy platné (řešil se rok 2018) Smlouvy mezi ČR a Koreou o zamezení dvojího zdanění („Stará SZDZ“).
- ▶ Daňová správa byla toho názoru, že daný příjem podléhá 10% české srážkové dani v souladu se zákonem o daních z příjmů (ZDP) a článkem 12 odst. 2 Staré SZDZ.
- ▶ Oproti tomu česká společnost (tj. plátce) byla toho názoru, že příjem z pronájmu letadla je ziskem z provozování letadla v mezinárodní dopravě dle čl. 8 Staré SZDZ, a nemá tedy podléhat zdanění v ČR.

Pohled soudu

Městský soud se postavil na stranu daňové správy - níže vybíráme z jeho argumentů:

- ▶ Předně soud konstatoval, že se v daném případě jedná o příjem dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5 ZDP, tj. příjem z užívání movité věci nebo její části umístěné na území ČR, který v souladu s § 36 odst. 1 písm. a) ZDP podléhá zvláštní sazbě daně. [Poznámka autora: rozsudek bohužel blíže nerozvíjí interpretaci pojmu „umístění na území ČR“ a s tím související případnou úvahu ohledně umístění letadla využívaného v mezinárodní dopravě minimálně z části mimo území ČR.]
- ▶ Soud dále konstatoval, že Modelová smlouva OECD i její komentář procházely postupným vývojem a upřesňováním. Pro výklad Staré SZDZ jsou dle soudu podstatné primárně verze Modelové smlouvy a komentáře, které existovaly v době jejího podpisu, tj. 27. 4. 1992, nikoliv jejich následné úpravy.

- ▶ Definice licenčních poplatků v čl. 12 odst. 3 Staré SZDZ dle soudu odpovídá definici Modelové smlouvy OECD z roku 1977 s tím, že si smluvní strany v čl. 12 odst. 2 Staré SZDZ výslovně sjednaly možnost danit příjmy z nájmu zařízení též ve smluvním státě, v kterém je zdroj těchto příjmů. Sjednáním této možnosti se smluvní strany výslovně odchýlily od Modelové smlouvy OECD 1977, která zdanění ve státu, v kterém je zdroj příjmu, neumožňovala.
- ▶ Dle soudu je zřejmé, že příjmy z pronájmu letadla i motoru spadají pod rozsah čl. 12 odst. 3 písm. a) Staré SZDZ. To však k posouzení věci nestačí. Pokud by totiž příjmy z pronájmu letadla spadaly též pod čl. 8 Staré SZDZ, bylo by nutné tento střet vyřešit a vyložit, ke kterému z možných výkladů je třeba se přiklonit. Soud se tedy dále zabýval výkladem čl. 8 Staré SZDZ.
- ▶ Čl. 8 Staré SZDZ upravuje zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě. Dle soudu pouhým jazykovým výkladem nelze dojít k závěru, že by zisk z pronájmu letadla byl příjmem z provozování letadla, který by spadal pod rozsah čl. 8 Staré SZDZ. Soud nicméně poznamenal, že komentář k Modelové smlouvě OECD vykládá zisk z provozování letadel extenzivnějším způsobem. Zabýval se proto tím, jaký vliv má tato skutečnost na výklad Staré SZDZ.
- ▶ V této souvislosti soud prošel historickými verzemi komentáře k Modelové smlouvě OECD, přičemž konstatoval, že rozsah příjmů, které spadají pod zisky z provozování letadel, není jednoznačný a jeho výklad prošel od Návrhu smlouvy k zamezení dvojího zdanění a majetku z roku 1963 do Modelové smlouvy OECD 2005 zásadní proměnou, která má jednoznačnou tendenci k rozšiřování příjmů, které pod čl. 8 spadají. V době podpisu Staré SZDZ však ani dle komentáře k modelové smlouvě OECD neměl tento pojem tak široký záběr, jako ho má od roku 2005. Komentář aktuální v době podpisu Staré SZDZ sice výslovně zahrnoval pod čl. 8 i občasné příjmy z pronájmu letadel bez posádky, nijak však nevysvětlil, proč k této změně oproti předchozí verzi komentáře došlo a kritérium občasnosti zavedl zcela nesystémově a pouze pro pronájem letadla bez posádky. Teprve v roce 2005 komentář přesněji vyjasňuje a odůvodňuje, proč se mají pod čl. 8 zahrnout vedle úzce souvisejících příjmů i příjmy doplňkového charakteru. V souladu s touto změnou dochází též k terminologickému sjednocení a u pronájmu letadla bez posádky komentář nově nehovoří o občasném příjmu, ale o příjmu doplňkovém stejně jako u ostatních případů.
- ▶ Soud rovněž konstatoval, že je v této souvislosti vhodné se též podívat do dalších smluv o zamezení dvojího zdanění, které ČR uzavřela, přičemž dochází k závěru, že ČR dlouhodobě rozlišuje, zda pod čl. 8 zahrne též příjmy z pronájmu letadla bez posádky, nebo ne. Chce-li tak učinit, sjedná si tuto úpravu výslovně.
- ▶ Ve spojení s praxí ČR, která se dlouhodobě a konzistentně odchyluje od Modelové smlouvy OECD a zahrnuje ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění do definice licenčních poplatků též příjmy z pronájmu průmyslových, obchodních a vědeckých zařízení, je dle soudu zřejmá vůle ČR obecně danit příjmy z pronájmu letadel bez posádky (a jiných zařízení) též ve státu zdroje, ledaže si s druhým státem v čl. 8 výslovně ujedná jinak, přičemž je dle soudu nepodstatné, že na rozdíl od Slovenska neuplatnila vůči čl. 8 Modelové smlouvy OECD výhradu.
- ▶ ČR a Korejská republika nezahrnuly pod čl. 8 Staré SZDZ výslovně příjem z pronájmu letadla bez posádky, ač tak ČR i Korejská republika v mnoha případech činí. Tento příjem pod čl. 8 zahrnuly až v nové SZDZ z roku 2020. Tato nová úprava podporuje závěr, že Stará SZDZ tyto příjmy pod čl. 8 nezahrnovala. Pokud by totiž byly již dříve ve smlouvě zahrnuty, nebylo by nutné čl. 8 novelizovat. I část bez ohledu na ustanovení článku 12 svědčí pro závěr, že nová SZDZ příjmy z pronájmu letadel nově vyjímá právě z působnosti tohoto článku. Konečně i část předkládací zprávy, v níž se uvádí, že Stará SZDZ „již zcela neodpovídá současným podmínkám a z tohoto důvodu se příslušné úřady obou zemí dohodly na její celkové renegotiaci“, svědčí o tom, že záměrem bylo daňový režim změnit, nikoliv potvrdit režim stávající.

- ▶ Soud tedy uzavřel, že rozšiřující výklad v komentáři k Modelové smlouvě OECD 1977 sice občasný příjem z pronájmu letadla bez posádky vtahuje pod zisky z provozování letadla, nijak však nevysvětluje, proč se odchýlil od své dřívější verze a nově zavedená kategorie občasnosti příjmu neodpovídá zbytku komentáře. Dle soudu proto pouhá neodůvodněná zmínka v komentáři nepředstavuje důvod pro rozšíření výkladu čl. 8 Staré SZDZ nad rámec jeho jazykového rozsahu.

Soudy v ČR se obecně do podrobnější analýzy smluv o zamezení dvojího zdanění nepouštějí často. V tomto případě se soud pustil do opravdu podrobné analýzy a jeho úvahy ukazují, že s komentářem k Modelové smlouvě je třeba pracovat obezřetně.

Na okraj uvádíme, že z dostupných informací není zřejmé, zda se poplatník či správce daně zabývali otázkou, nakolik bylo letadlo skutečně používáno na území ČR a na kolik ve vzdušném prostoru mimo území ČR a zda je toto kritérium pro stanovení zdroje příjmu a uplatnění srážkové daně relevantní. Můžeme jen spekulovat o tom, že právě praktické problémy se stanovením tohoto rozsahu vedly k výkladu obsaženému v modelové smlouvě a následně změně SZDZ.

Pokud vás tato oblast zajímá, obraťte se prosím na autora článku nebo na poradenský tým, se kterým obvykle spolupracujete.

ČR a Korejská republika nezahrnuly pod čl. 8 Staré SZDZ výslovně příjem z pronájmu letadla bez posádky, ač tak ČR i Korejská republika v mnoha případech činí. Tento příjem pod čl. 8 zahrnuly až v nové SZDZ z roku 2020. Tato nová úprava podporuje závěr, že Stará SZDZ tyto příjmy pod čl. 8 nezahrnovala.

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

Zdanění společnosti

Libor Frýzek +420 731 627 004
Ondřej Janeček +420 731 627 019
René Kulínský +420 731 627 006
Lucie Říhová +420 731 627 058
Jana Wintrová +420 731 627 020

DPH a cla

David Kužela +420 731 627 085
Stanislav Kryl +420 731 627 021

Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

Právo

Ondřej Havránek +420 703 891 387

EY

+420 225 335 111
ey@cz.ey.com
www.ey.com/cz



Přihlášení k odběru

Pokud si přejete, aby naše daňové a právní zpravodajství dostával na e-mail i někdo z Vašich kolegů či známých, prosím přepošlete mu tento e-mail a může se přihlásit k odběru [zde](#).

Odhlášení z odběru

Nepřejete-li si odebrat Daňové a právní zprávy EY, prosím kontaktujte Elišku Rozsivalovou: eliska.rozsivalova@cz.ey.com.

EY | Building a better working world

Smyslem EY je přispívat k tomu, aby svět fungoval lépe. Proto pomáháme klientům, našim zaměstnancům i širšímu společenství vytvářet dlouhodobé hodnoty a posilovat důvěru v kapitálové trhy.

Týmy odborníků EY, vybavené nejmodernějšími technologiemi, působí ve více než 150 zemích celého světa - provádějí audity a poskytují klientům širokou poradenskou podporu, která jim umožňuje růst, transformovat se a efektivně fungovat.

Naši auditoři, konzultanti, právní a daňoví poradci i odborníci na strategické a transakční poradenství si kladou ty správné otázky a dokážou najít ty správné odpovědi na složité problémy dnešního světa.

Název EY zahrnuje celosvětovou organizaci a může zahrnovat jednu či více členských firem Ernst & Young Global Limited, z nichž každá je samostatnou právnickou osobou. Ernst & Young Global Limited je britská společnost s ručením omezeným garancí, která neposkytuje služby klientům. Informace o tom, jak EY shromažďuje a používá osobní údaje, a o právech fyzických osob stanovených právními předpisy o ochraně osobních údajů jsou k dispozici na ey.com/privacy. Členské firmy EY neposkytují právní služby v zemích, kde to zákon neumožňuje. Podrobnější informace o naší organizaci najdete na našich webových stránkách ey.com.

© 2023 Ernst & Young, s.r.o. | EY Law advokátní kancelář, s.r.o.
Všechna práva vyhrazena.

ED None

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

ey.com

Víte, že?

- ▶ Přes chybějící právní úpravu i soudní rozhodnutí lze dojít k závěru, že NFT může být za určitých okolností považováno za porušení autorských práv? [↗](#)
- ▶ Prodej vraků vozidel pojišťovnou nelze považovat za pojišťovací činnost osvobozenou od DPH? [↗](#)
- ▶ Jedna smlouva o dílo nutně neznamená jediné plnění pro účely DPH? [↗](#)
- ▶ Přichází změny týkající se velkých podnikatelů v oblasti zastropování cen energií? [↗](#)
- ▶ Nejvyšší správní soud se vyjádřil ke korunovým dluhopisům a otázce zneužití? [↗](#)