

Daňové a právní zprávy

duben 2024



Úvodník 02

Zrychlující vlak mezinárodního zdanění

Pilíř 2 05

Pilíř 2 a podmínka 750 milionů

DPH 7

Uplatnění DPH u různých forem přeúčtování

Právo 12

Nařízení o digitálních službách aneb nová pravidla online prostředí

Judikátové okénko 16

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k tzv. esenciálním nákladům

Judikátové okénko 19

Nejvyšší správní soud k otázce fakultativnosti aplikace osvobození příjmu z prodeje



Libor Frýzek
libor.fryzek@cz.ey.com
+420 731 627 004



Zrychlující vlak mezinárodního zdanění

Jsem překvapen rychlostí globální implementace některých daňových pravidel. Rozuměj, je rychlejší, než jsem si kdy myslel. Nevěřil bych, že tuhle větu někdy řeknu.

Návrhy G8, G20, OECD a EU jsem vždy bral s rezervou a moc jsem nevěřil, že opravdu zásadních změn se ve svém profesním životě současná generace dočká. Utvrdil mě v tom velký projekt sjednocení pravidel pro výpočet základu daně z příjmů (tzv. CCCTB), které Evropská komise poprvé slíbila navrhnout do konce roku 2008. Za chvíli budeme slavít dvacetileté výročí a implementace je v nedohlednu. A to je jen předpis pro EU, kde odpadají složité diskuse s USA, Asií atd.

Pak se ale něco stalo a vše se zlomilo. Přišel BEPS (Base Erosion and Profit Shiffting). První akční plán vyšel v roce 2013. Přišlo mi málo pravděpodobné rychle implementovat do domácích zákonů body typu omezení uznatelnosti úroků, CFC, hybridní nesoulady atd. Ve 2016 ale EU vydala ATAD (The Antiavoidance Directive) a všechny členské státy povinně implementovaly ve 2019. Úplně z říše pohádek vypadal akční bod BEPS na novelizaci všech smluv o zamezení dvojího zdanění. Takových bilaterálních smluv je údajně přes 3 000, práce na půl století. Pak ale přišel multilaterální instrument (MLI), který by v zásadě šmahem všechny smlouvy novelizoval centrálně. 2016 se k němu připojilo více než 100 zemí a 2019 byl účinný. Paralelně běží sdílení informací a povinné reportování. 2013 jsme začali DAC 1 s výměnou základních informací a loni už jsme schválili DAC 8 na reportování kryptoaktiv.

Tempo dále zvyšuje BEPS 2.0 s dvěma pilíři. Ve 2021 se najednou připojilo více než 140 zemí k pilíři dva - minimálnímu zdanění korporací ve výši 15 %. Masivně komplikovaná pravidla jak těch 15 % spočítat a kdo ve skupině by měl vlastně zaplatit (tak aby se nedalo uniknout přes těch málo zemí co se nepřipojily). A už ve 2024 máme prvních 30 zemí co implementovaly, včetně České republiky.

Co bude dál a jak rychle? Tipnul bych si, že bohatí (ať už jakkoliv definovaní). Nenápadný projev profesora Gabriela Zucmana na nedávném setkání ministrů G20 v Sao Paolo. Říká, že by bohatí jednotlivci měli systémově platit progresivní daň. Většina daňových systémů to tak má nominálně nastavené. Realita zachycená v Global Tax Evasion Report 2024 ale ukazuje, že to sice platí pro většinu poplatníků, ale u těch opravdu bohatých se to najednou zlomí a jejich efektivní zdanění je regresivní. Čím větší příjem, tím nižší sazba. Důvod je dle profesora zjevný. Mají dostatek prostředků a motivace, aby mohli vytvořit struktury, které daňové zatížení minimalizují.

Profesor proto navrhuje období pilíře dva pro fyzické osoby. Pojdme stanovit minimální daň, kterou musí fyzická osoba zaplatit. Dle profesora je zřejmé, že opravdu majetné fyzické osoby budou mít většinu majetku v korporátních strukturách a tudíž i většinu příjmů nebudou realizovat jako fyzické osoby, ale uvnitř těchto korporátních struktur. Proto nestanovíme minimální daň jako procento z příjmů (tam bychom nic nevybrali), ale jako procento z majetku. Ilustrativně uvádí 2 %. Když si představím některé osoby ve Forbes 500, tak najednou jako fyzická osoba zaplatit každý rok 2 % z hodnoty majetku je docela velké číslo.

Argumenty, že tito lidé nebudou mít likviditu na takové platby daně odmítá, protože je dle profesora jen jejich chyba, že si své příjmy schovali do korporátních struktur, aby se vyhnuli daním. Odhadovaný finanční přínos takového zdanění miliardářů je 250 miliard USD každý rok. Největším přínosem ale údajně bude obnovení důvěry veřejnosti ve spravedlnost systému.

Jak rychle? Podívejme se o pár řádků výše, jak exponenciálně roste rychlost implementace a možná si můžeme tipnout - pár (doslova) let?
Čirá spekulace.

Dle profesora je zřejmé, že opravdu majetné fyzické osoby budou mít většinu majetku v korporátních strukturách a tudíž i většinu příjmů nebudou realizovat jako fyzické osoby, ale uvnitř těchto korporátních struktur. Proto nestanovíme minimální daň jako procento z příjmů (tam bychom nic nevybrali), ale jako procento z majetku. Ilustrativně uvádí 2 %.

Pilíř 2



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



Pilíř 2 a podmínka 750 milionů

Jednou z podmínek pro to, aby skupina spadala pod pravidla pilíře 2, je výše konsolidovaných výnosů alespoň 750 milionů EUR v alespoň 2 ze 4 období předcházejících danému testovanému období.

Stačí mi tedy, abych se podíval na konsolidované účetní závěrky dané skupiny za roky 2020-2023, a pokud budou konsolidované výnosy alespoň ve třech z nich pod 750 milionů EUR, tak jsem pro rok 2024 v bezpečí?

Ne nutně.

Máme tu totiž (mimo jiné) speciální pravidla pro situace, kdy skupina (či entita) koupí jinou skupinu (či jinou vybranou entitu). Pokud daná akvizice naplní podmínky tohoto speciálního pravidla, pak zjednodušeně musím pro posouzení podmínky minimálních výnosů retrospektivně sčítat výnosy obou skupin (či skupiny a entity, resp. entit), a mohu tak naplnit podmínku minimálních výnosů, i když konsolidované výnosy žádné z relevantních účetních závěrek za předchozí roky samy o sobě nedosahují 750 milionů EUR.

Demonstrujme si to na příkladu. V prosinci roku 2023 skupina A koupila (celou) skupinu B. Konsolidované roční výnosy každé ze skupin za posledních několik let se pohybují kolem 400 milionů EUR (za skupinu). Jelikož daná akvizice spadne do speciálního „sčítacího“ pravidla, je nutno konsolidované výnosy obou skupin pro aplikaci pravidla minimálních výnosů zpětně sečíst, a skupina A (nyní již obsahující i skupinu B) tedy v roce 2024 bude spadat pod pravidla pilíře 2.

Toto je jednoduchý příklad. V praxi mohou nastat mnohem zamotanější scénáře, u nichž aplikace speciálních pravidel nebude úplně jednoduchá. Rádi vám s tímto posouzením pomůžeme.

Pokud budete mít k výše uvedenému tématu jakékoliv otázky, kontaktujte prosím autora článku nebo svůj oblíbený poradenský tým.

Pozor na speciální pravidlo o „retrospektivním“ sčítání při posuzování (ne)splnění podmínky minimálních výnosů pro aplikaci pravidel pilíře 2.

DPH



Uplatnění DPH u různých forem přeúčtování

Jeden z principů DPH je neutralita. V řetězci ekonomických transakcí mezi prvotním výrobcem a konečným zákazníkem by se (v ideálním světě DPH) měla daň odvádět průběžně, z rozdílu mezi prodejní a nákupní cenou za zboží a služby. Neutralitu narušují zejména výjimky ze základních pravidel, aplikace osvobození u vybraných druhů zboží a služeb, různé sazby DPH, zapojení neplátců v řetězci, komplikovaná pravidla. Plátcí musí pravidla dodržovat, a tedy je i správně interpretovat.

V tomto článku se zamýšlíme nad erozí (chcete-li - pestrostí) pravidel uplatňování DPH v situacích, které bývají v praxi označovány jako „přeúčtování“, fakticky se však jedná o širokou škálu různých druhů transakcí.

Společným jmenovatelem je, že podnikatel nese náklady, které dále přenáší na jiný subjekt. Takový přesun nákladů nicméně automaticky neznamená stejné zacházení pro účely DPH.

1) Přeúčtování mimo předmět DPH

Zřizovatel / pobočka

Přeúčtování některých nákladových položek nemusí podléhat DPH. Typickým reprezentantem těchto situací je přeúčtování nákladů mezi zřizovatelem a provozovnou. Právně není provozovna entitou odlišnou

od zřizovatele, proto jakékoli přeúčtování má pouze interní charakter, bez dopadu na povinnost odvodu DPH (viz např. SDEU C-210/04 FCE Bank). Výjimkou jsou situace, kdy jsou zřizovatel a pobočka usazeni v odlišných členských státech, přičemž jeden z nich je součástí skupiny DPH (viz např. SDEU C-7/13 Skandia, C-165/17 C-812/19 Danske Bank).

Platba jménem a na účet

DPH nepodléhají ani částky, které podnikatel obdržel od příjemce plnění na úhradu výdajů, které podnikatel hradí jménem a na účet příjemce plnění, za podmínky, že podnikatel neúčtuje přírůžku a neuplatňuje nárok na odpočet daně (typické je podrozvahové účtování). Příkladem mohou být poplatky či výdaje hrazené na pozadí nejrůznějších právních úkonů či služeb poskytovaných příjemci. Velmi obezřetně doporučujeme přistupovat k Informaci MF z roku 2008 k § 36/11 (dnes § 36/13) zákona o DPH. Uvedené závěry se dnešní optikou jeví jako překonané a prokazovat legitimní očekávání na základě správní praxe může být obtížné (viz např.

pozdější Informace MF k uplatnění DPH u pojišťovacích činností, závěry SDEU v případě C-605/20 Suzlon nebo NSS 2 Afs 345/2016-34). Velkým úskalím vynakládání výdajů jménem a na účet příjemce plnění bývá v neposlední řadě absence písemného pověření z jeho strany a související prokazování.

Úhrada podílu nákladů dle zákona

V praxi vznikají situace, kdy podnikatel požaduje úhradu nákladů vynaložených v souvislosti s realizací povinností, které mu ukládá zákon. Ukázkou je například energetický zákon a povinnost uhradit podíl oprávněných nákladů provozovateli energetické soustavy v souvislosti s připojením zákazníka k soustavě či se zajištěním přeložky. Podle Informace MF z r. 2005 se nejedná o úhradu za zdanitelná plnění (na rozdíl od úhrady nákladů na zřízení přípojky nebo neoprávněného odběru energie). Tématu se věnoval také příspěvek předložený v rámci Koordinačního výboru (442/17.12.14), který tuto praxi potvrdil. Jiným příkladem může být přeúčtování mzdových nákladů v případě dočasného přidělení zaměstnance dle zákoníku práce (viz Informace MF z r. 2004 k uplatňování zákona o DPH při poskytnutí pracovní síly, později moderovaná závěry Koordinačního výboru k příspěvku č. 358/22.02.12). Z rozsudků SDEU lze nicméně vysledovat spíše opačný trend - uplatňování DPH (viz např. SDEU C-94/19 San Domenico).

2) Samostatné plnění

Přenášené náklady mohou mít naopak charakter samostatně poskytnutého plnění, které obecně podléhá DPH. Pro samostatně poskytnuté plnění je typické, že ho podnikatel vykonává vlastním jménem, na vlastní účet a zodpovědnost a nese související ekonomické riziko. Režim uplatnění DPH se pak odvíjí od povahy dotčeného zboží nebo služby.

Za takovou službu považoval SDEU zajištění záruční opravy kupujícím vlastním jménem a na vlastní účet, kterou následně přeúčtoval (bez marže)

na dodavatele vadného zboží, a to v situaci, kdy prodávající nesplnil svůj smluvní závazek zajistit opravu (viz C-605/20 Suzlon).

Za povšimnutí stojí také vývoj u společenství vlastníků jednotek (SVJ), které česká daňová správa donedávna při přeúčtování nákladů na vlastníky jednotek nepovažovala za osobu povinnou k dani. Přístup „narušil“ rozsudek SDEU (C-449/19 WEG), na jehož základě se SVJ mohou domáhat registrace k DPH a případně tak dosáhnout snížení nákladů (mimo jiné skrze dodání tepla ve snížené sazbě namísto rozúčtování nákladů na plyn, elektřinu, uhlí v sazbě základní).

3) Platba třetí strany

Specifickým případem u samostatně poskytovaných plnění jsou situace, kdy je příjemce plnění odlišný od osoby, která náklad hradí - koncept tzv. platby třetí strany. Třetí strana, které je náklad přeúčtován, nemá nárok na odpočet. Přijatá faktura není pro tuto osobu daňovým dokladem.

Může se jednat například o dárky poskytované v rámci věrnostních programů (např. C-53/09 a C-55/09 Loyalty Management UK a Baxi Group), ale i situace, kdy jsou na dodání zboží nebo poskytnutí služby čerpány různé dotační tituly či granty (např. ovoce do škol viz NSS 5 Afs 5/2021-29) nebo kompenzace ztrátových dodávek realizovaných na základě instrukce od mateřské společnosti. V souvislosti s aktuálně připomínkovanou novelou zákona o DPH se v nejbližších letech zřejmě dočkáme přepracování českého pojetí dotace k ceně.

Od uvedených případů je nutno odlišit situace, kdy poskytnutá platba představuje dar.

4) Fikce plnění - komisionář

Specifickou situaci představuje poskytnutí plnění vlastním jménem na cizí účet - v praxi často spojované s komisionářskou strukturou (ale může se jednat i o další obdobné typy smluv). Z hlediska DPH nastává právní fikce dvou samostatných plnění - poskytnutí plnění od komitenta komisionáři a od komisionáře třetí osobě (nebo obráceně). Určitá nejistota přetrvává ohledně počtu plnění (2 nebo 2+1), případně možnosti aplikovat shodný režim DPH na obě plnění (např. v situacích, kdy uplatnění osvobození je podmíněno držbou licence nebo existencí specifického statusu poskytovatele plnění apod.). V praxi může být toto pravidlo poměrně nepraktické, zejména v situaci, kdy komisionář přijímá nebo poskytuje velké množství plnění, která musí ve stejný okamžik „zrcadlově“ vypořádat s komitentem.

Relativně překvapivě dovedl SDEU (C-707/18 Amarasti Land Investment) jednání vlastním jménem na cizí účet i v situaci, kdy nabyvatel pozemků provedl na vlastní náklady kroky nezbytné k jejich zaměření a zápisu prodávajícího do katastru nemovitostí (za účelem splnění zákonné povinnosti prodávajícího). Na překážku tomuto závěru nebyla ani skutečnost, že mezi stranami nebyla specificky dohodnuta úplata. Nalezení hranice mezi vynaložením vlastního nákladu v rámci nezbytné součinnosti a založením jednání na účet protistrany (a odtud poskytnutí plnění) nemusí být vždy zcela intuitivní.

Velmi aktuální je vývoj v oblasti prodeje pohonných hmot prostřednictvím palivových karet. V návaznosti na rozsudek SDEU (C-235/18 Vega International) Výbor pro DPH ve svém pracovním dokumentu (Working paper Nr. 1046) uvedl, že koncept dvou samostatných plnění bude naplněn, pokud vydavatel karty jedná vlastním jménem na účet dodavatele pohonných hmot nebo držitele karty. Příspěvek č. 617/28.02.24 předložený na jednání Koordinačního výboru, který rozvíjí tuto myšlenku, nebyl dosud uzavřen.

5) Vedlejší plnění k plnění hlavnímu

Situace je poněkud složitější, pokud je náklad přeúčtováván v souvislosti s jiným plněním. Zákon obecně předvídá, že určité typy vedlejších výdajů se zahrnou do základu daně hlavního plnění jako jeho součást - např. náklady na balení, přepravu, pojištění, provize (viz § 36/3 zákona o DPH). Dikcí SDEU, vedlejší náklady nepředstavují pro zákazníka cíl sám o sobě. U určitých typů nákladů může být takové kritérium obtížně interpretovatelné.

Spory mohou vznikat například u nákladů za služby nebo zboží účtované vedle nájmu (např. dodávka vody, vytápění, údržba budovy, úklid společných částí, ostraha). Pronajímatel obvykle zajišťuje náklady od dodavatelů vlastním jménem a následně je přeúčtovává nájemci. SDEU uzavřel, že takové náklady mohou za určitých podmínek představovat vedlejší plnění k nájmu a sledovat tak shodný režim DPH (viz C-392/11 Field Fisher Waterhouse, C-42/14 Wojskowa Agencja). Českou stopou před SDEU je spor ohledně přeúčtování úklidu (viz C-572/07 RLRE Tellmer Property), v němž SDEU naopak uzavřel, že se jednalo o samostatné, od nájmu oddělitelné plnění. K podobnému závěru došel SDEU u přeúčtování pojištění najaté věci bez jakéhokoliv navýšení (viz C-224/11 BGZ Leasing), a to i se zachováním osvobození od DPH.

SDEU (C-276/18 KrakVet) posuzoval případ přeshraničního prodeje zboží přes internet, kdy si kupující mohl zvolit přepravce doporučeného dodavatelem, najmout si vlastního nebo si zboží osobně vyzvednout. Odtržení služby přepravy od dodání zboží mělo dopad na kvalifikaci plnění (zásilkový prodej zboží s místem plnění v zemi ukončení přepravy vs. dodání zboží v zemi zahájení dopravy), což ve finále vedlo k nižšímu zdanění. SDEU vymezil parametry, které je nutné zkoumat pro kvalifikaci přepravy jako samostatného oddělitelného plnění.

6) Transakce jiné povahy

Dalším typovým zástupcem přeúčtování jsou situace, kdy podnikatel přefakturuje pořízená plnění svému zákazníkovi, nicméně jeho role je v rámci realizované transakce omezená, případně vykazuje odlišný charakter.

Typickým příkladem je přeúčtování nákladů, které plátce vynaložil (např. náklady na ubytování či dopravu), aby mohl poskytnout jinou službu (např. montáž stroje). Nejedná se o vedlejší plnění v pravém slova smyslu, protože je zákazník nepřijímá. Konzumuje je sám dodavatel a přeúčtované částky tvoří kalkulační položku základu daně jiné služby.

Příkladem mohou být i smlouvy o zpětném pronájmu, kdy leasingová společnost ekonomicky nenabývá právo nakládat se zbožím jako vlastník, její role je omezena na financování (viz např. SDEU C-201/18 Mydibel SA). Obdobná situace nastává také u specifických případů s palivovými kartami (viz SDEU C-185/01 Auto Lease Holland, případně již výše zmiňovaný případ Vega International).

V praxi lze narazit i na situace, kdy podnikatel přeúčtovává zákazníkovi spoluvlastnický podíl na majetku, přičemž reálně zákazníkovi poskytuje službu (např. prodej spoluvlastnického podílu na dopravním prostředku, kdy protistrana efektivně čerpá pouze přepravní služby).

7) Zvláštní režim

V neposlední řadě nelze opomenout zvláštní režimy.

Specifická pravidla platí pro poskytování cestovních služeb. Může se jednat o pře prodej kombinace služeb (popřípadě zboží) cestovního ruchu, případně o přeúčtování jediné služby ubytování nebo dopravy osob. DPH se uplatní pouze z přírůstky, nárok na odpočet není (viz § 89 zákona o DPH). S touto situací se lze setkat při přeúčtování nákladů za účast na marketingové akci.

Zvláštní režim platí také pro obchodníky s použitým zbožím (viz § 90 zákona o DPH).

Poskytování služeb nezávislým seskupením osob vlastním členům, kteří hradí náklady dle svého podílu (tzv. cost-sharing) je osvobozeno od DPH bez nároku na odpočet (§ 61 písm. g) zákona o DPH). Praktická využitelnost je ale pro podnikatele omezená. Blíže se konceptu věnovaly příspěvky na Koordinační výbor (249/29.10.08, č. 309/08.09.10, 523/20.06.18) nebo SDEU (C-274/15 Komise vs. Lucembursko, C-326/15 DNB Banka).

Závěrem

Výčet uvedených příkladů je pouze demonstrativní. Při přeúčtování nákladů můžete v praxi natrefit na nejrůznější situace, jejichž podřazení pod konkrétní daňový režim nemusí být jednoznačné. Uplatnění DPH se bude odvíjet od skutkových okolností a povahy přeúčtovaného nákladu. Uvedené shrnutí může pomoci zlepšit orientaci v problematice. Dogmatické zpochybňování úlohy prostředníků v transakcích (a konceptu přeúčtování obecně) však může podkopávat samotný princip daně - DPH jako obecná daň ze spotřeby se uplatní v každé fázi výrobního a distribučního řetězce.

Pokud budete mít k výše uvedenému tématu jakékoliv otázky, kontaktujte prosím autorku článku nebo svůj oblíbený poradenský tým.

Při přeúčtování nákladů můžete v praxi natrefit na nejrůznější situace, jejichž podřazení pod konkrétní daňový režim nemusí být jednoznačné. Uplatnění DPH se bude odvíjet od skutkových okolností a povahy přeúčtovaného nákladu.

Právo

**Ondřej Havránek**

Ondrej.Havranek@cz.eylaw.com

+420 703 891 387

**Kryštof Chmelan**

krystof.chmelan@cz.eylaw.com

+420 704 651 377



Nařízení o digitálních službách aneb nová pravidla online prostředí

Dne 17. února 2024 se stalo účinným nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2065 ze dne 19. října 2022 o jednotném trhu digitálních služeb a o změně směrnice 2000/31/ES (nařízení o digitálních službách) (dále jen „DSA“), které se vztahuje na zprostředkovatelské služby a které se připojilo k dalším již účinným předpisům, jež EU přijala v rámci své činnosti v oblasti regulace digitálního prostředí.

Nařízení přináší nové rozsáhlé povinnosti provozovatelům online zprostředkovatelských služeb, kteří mají místo usazení nebo se nachází v EU. Rozsah povinností a jejich obsah se různí dle povahy a společenského dosahu poskytované služby. Mezi hlavní cíle nařízení se řadí vytvoření bezpečného, předvídatelného a důvěryhodného online prostředí.

Nařízení představilo několik kategorií uložených povinností, z nichž jsou některé společné všem zprostředkovatelům služeb a další se vztahují jen na jejich vybrané skupiny a podskupiny. DSA dopadá zejména na tři druhy poskytovatelů zprostředkovatelských služeb, a to (i) poskytovatele zprostředkovatelských služeb (např. hostingových služeb), (ii) online platformy a (iii) online tržiště. Zatímco mikropodniky nebo malé podniky jsou z části povinností vyňaty, subjektům s mimořádně velkým dosahem, tj. velmi velkým online platformám a velmi velkým internetovým vyhledávačům, jsou uloženy další povinnosti nad rámec základních povinností pro ostatní poskytovatele (např. posuzování rizik, provádění

auditů apod.). Některé z těchto povinností jsou popsány níže, avšak nejedná se o komplexní výčet všech povinností dle DSA.

Potírání a moderace nelegálního a škodlivého obsahu

První širší kategorií povinností, které jsou společné poskytovatelům zprostředkovatelských služeb, je povinnost zajistit bezpečné digitální prostředí, a to jednak skrz povinnou součinnost s příslušnými orgány, jakož i skrz povinnost nastavit mechanismy ke zjišťování a potírání nelegálního či škodlivého obsahu.

V obecné rovině dle nařízení poskytovatelé nenesou odpovědnost za nezákonný obsah, který byl uložen či šířen prostřednictvím jimi poskytované služby. Vynětí z odpovědnosti však zaniká ve chvíli, kdy se o protiprávní činnosti či nezákonném obsahu dozvědí. V takovou chvíli jsou

povinni urychleně přijmout opatření k jeho odstranění či zneprístupnění¹. V tomto ohledu je nezbytné upozornit na skutečnost, že poskytovatelé zprostředkovatelských služeb nemají sami povinnost nezákonný obsah vyhledávat.

Poskytovatelé zprostředkovatelských služeb však mají uloženou povinnost součinnosti s příslušnými vnitrostátními justičními a správními orgány při potírání nezákonného obsahu, který byl uložen či šířen prostřednictvím jimi poskytované služby, a uposlechnout příkazu k jeho odstranění či k poskytnutí informací o uživateli, kteří daný nezákonný obsah skrz poskytované služby uložili či šířili.

V rámci posílení bezpečnosti digitálního prostoru a potírání nelegálního obsahu, který je ukládán či šířen prostřednictvím online prostředí, mají ti poskytovatelé, kteří poskytují hostingové služby, navíc povinnost zavést postupy pro oznamování a přijímání opatření proti nezákonnému obsahu. Vyjádřením této povinnosti je povinnost nastavení dostupného a uživatelsky přívětivého oznamovacího systému, v rámci něhož budou moci uživatelé nahlásit obsah, který považují za nezákonný. V návaznosti na to jsou poskytovatelé služeb povinni přijmout opatření k prošetření nahlášeného obsahu a případně jej odstranit.

S povinností moderovat nezákonný obsah či obsah v rozporu se smluvními podmínkami se pojí povinnost poskytovatelů přijímat rozhodnutí o jeho odstranění či zneprístupnění nebo pozastavení či ukončení účtů některých příjemců služby nebo jiného zamezení poskytování služby.

Provozovatelé online platforem mají navíc také povinnost zavést interní systém pro vyřizování stížností proti jimi přijatým rozhodnutím. Příjemci služeb mají na základě nařízení možnost obrátit se na mimosoudní

subjekt pro řešení případných sporů plynoucích z těchto rozhodnutí. Pro provozovatele online platforem je rozhodnutí tohoto subjektu závazné.

Usnadnění komunikace a dosažitelnost poskytovatelů zprostředkovatelských služeb

Všichni poskytovatelé zprostředkovatelských služeb mají též uloženou povinnost umožnit příjemcům služeb i orgánům členských států, Komisi a sboru² snazší a uživatelsky přívětivější komunikaci. Za tímto účelem jsou např. povinni určit jednotná kontaktní místa a informaci o nich udržovat snadno přístupnou a aktuální. Jsou zároveň povinni zajistit, aby pro komunikaci s příjemci služby byl dostupný takový způsob komunikace, kterým nebudou pouze automatizované stroje. Poskytovatelé, kteří nabízejí v rámci EU své služby, ale nemají zde provozovnu, mají nově za tímto účelem povinnost pověřit právního zástupce.

Obchodní podmínky

Nová úprava se dotkne též podoby a obsahu smluvních podmínek. Zprostředkovatelé mají povinnost zahrnout do smluvních podmínek informace o omezeních při využívání služeb, o moderaci obsahu a pravidlech vyřizování stížností. Důraz je kladen zejména na jejich srozumitelnou podobu - smluvní podmínky musí být jasné a snadno pochopitelné. Zvláštní důraz na znění obchodních podmínek je kladen v případě služeb, které jsou cíleny či převážně využívány nezletilými osobami. Pro tyto případy je dodatečným požadavkem zejména aby předávané informace byly vyjádřeny způsobem, který je pro nezletilé srozumitelný.

¹ Tato odpovědnost se vztahuje na všechny poskytovatele zprostředkovatelských služeb s výjimkou poskytování služeb přímého přenosu, tzn. služeb spočívajících v přenosu informací poskytovaných příjemcem služby v komunikační síti nebo ve zprostředkování přístupu ke komunikační síti.

² Evropský sbor pro digitální služby v souladu s čl. 61 DSA, tj. nezávislá poradní skupina koordinátorů digitálních služeb pro dohled nad poskytovateli služeb.

Zvláštní pozornost by měli v tomto ohledu věnovat provozovatelé velmi velkých online platforem a velmi velkých vyhledávačů, kterým je uloženo zveřejňovat své smluvní podmínky v úředních jazycích všech států, ve kterých své služby poskytují, a také poskytovat jejich stručné a snadno přístupné shrnutí.

Transparentnost

Jedním z cílů DSA je též dosažení transparentnějšího digitálního prostředí. Tento cíl je vtělen zejména do dvou základních povinností, a to jednak do povinnosti provozovatelů platforem uveřejňovat informace o své činnosti a jednak do povinnosti transparentnosti v oblasti reklamy a doporučovacích systémů.

Všichni poskytovatelé zprostředkovatelských služeb jsou alespoň jednou ročně povinni zveřejnit informace o své činnosti. Jedná se především o informace o moderování obsahu, zejména však o kategorizované informace o počtu příkazů obdrženy od orgánů členských států, počtu oznámení o nelegálním obsahu, o opatřeních, která byla v souvislosti s nimi přijata, o počtu stížností apod. Tato povinnost nedopadá na mikropodniky a malé podniky. Dodatečná informační povinnosti je uložena poskytovatelům online platforem, kteří jsou povinni zveřejňovat též informace o mimosoudním řešení sporů a počtu pozastavení poskytování služeb.

Rozšířená povinnost transparentnosti se uplatní též v oblasti reklamních sdělení, kdy je provozovatelům online platforem uloženo zajistit, aby bylo možné u každé jednotlivé reklamy určit skutečnost, že se jedná o reklamu, čím jménem je prezentována, kdo za umístění reklamy platí atd. Zároveň je nezbytné vyzdvihnout zákaz, aby byla jakákoliv reklamní sdělení cíleně prezentována uživatelům na základě jejich profilování založeného na informacích např. o jejich politických názorech, náboženském vyznání, rasovém či etnickém původu nebo sexuální orientaci. Zvýšená ochrana je poskytována nezletilým osobám.

Poskytovatelé online platforem, které umožňují spotřebitelům uzavírat s obchodníky smlouvy na dálku, neboli tržiště, mají (až na výjimky mikropodniků a malých podniků) povinnost zajistit, aby obchodníci, kteří nabízejí prostřednictvím platformy výrobky a služby, směli platformu využít pouze poté, co od nich byly zjištěny dostatečné identifikační informace (kontaktní informace obchodníka, kopie dokladu totožnosti obchodníka či jiná elektronická identifikace, údaje o jeho platebním účtu, zda je obchodník zapsán ve veřejném rejstříku, vč. autocertifikace, že nabízené zboží a služby jsou v souladu s právem Unie). Provozovatelé platforem jsou povinni dbát toho, aby získané informace byly úplné, spolehlivé a aktuální.

V případě zájmu o podrobnější informace se prosím případně také obraťte na autory článku nebo na další členy advokátní kanceláře EY Law či týmu EY, se kterými spolupracujete.

S povinností moderovat nezákonný obsah či obsah v rozporu se smluvními podmínkami se pojí povinnost poskytovatelů přijímat rozhodnutí o jeho odstranění či znepřístupnění nebo pozastavení či ukončení účtů některých příjemců služby nebo jiného zamezení poskytování služby.

Judikátové okénko

A close-up, high-angle photograph of a wooden gavel resting on a blue book cover. The gavel is positioned diagonally, with its head in the foreground and its handle extending towards the upper right. The book cover has a textured, leather-like appearance. The lighting is dramatic, highlighting the grain of the wood and the texture of the book cover.



Jakub Tměj
jakub.tmej@cz.ey.com
+420 735 729 372



Petr Sedláček
petr.sedlacek@cz.ey.com
+420 704 651 391

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k tzv. esenciálním nákladům

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (NSS) nedávno odmítl výklad, podle kterého by v případě neprokázání nákladu poplatníkem musel správce daně vždy uznat alespoň minimální část výdajů objektivně nutných pro dosažení zdanitelných příjmů.

Tímto rozhodnutím by měl být překonán rozpor v judikatuře jednotlivých senátů NSS. Zdá se nicméně, že ne všechny otevřené otázky byly rozšířeným senátem zodpovězeny. Blíže se na tuto problematiku podíváme v našem článku.

Obecně k problematice tzv. esenciálních nákladů

Obecně platí, že náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob odečítají ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy.³ Zákon tedy stanovuje předpoklad, že je to právě poplatník, na kom leží důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro uplatnění daňových nákladů.

Pokud poplatník své daňové břemeno neunes, správce daně náklady vyloučí jako daňově neuznatelné a navýší o ně základ daně.

Mohou však nastat situace, kdy poplatník sice neunes důkazní břemeno ohledně daňové uznatelnosti některých nákladů (či skupiny nákladů), avšak v daňovém řízení vyjde najevo, že k uskutečnění souvisejících daňových příjmů poplatník objektivně nějaké náklady obdobné povahy vynaložit musel. Pokud správce daně tyto náklady poplatníkovi en bloc vyloučí, může dojít až ke kolizi s daňovým řádem deklarovaným cílem správy daně, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.⁴

³ § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

⁴ § 1 odst. 2 daňového řádu.

Proti sobě tak stojí dva částečně protichůdné principy:

a) Daň jako taková představuje zásah do ústavně zaručeného vlastnického práva a má tak být stanovena podle zákona a ve správné výši (nikoliv maximální); a

b) Zákon o daních z příjmů počítá s daňovou uznatelností nákladů pouze ve výši prokázané poplatníkem.

Jistým průnikem obou přístupů je uznání části výdajů objektivně minimálně nutných pro dosažení, zajištění a udržení prokázaných zdanitelných příjmů - tzv. esenciálních nákladů. V takovém případě se však již daň nestanovuje na základě dokazování, nýbrž náhradním způsobem podle pomůcek.

NSS se v poslední době esenciálními náklady pravidelně zabýval. Judikatura však nebyla jednotná, a to zejména v otázce naplnění podmínek pro přechod z dokazování na stanovení daně podle pomůcek. V průběhu času se jednotlivé senáty přiklonily k jednomu ze dvou přístupů:

a) Při vyloučení některého z esenciálních nákladů (resp. skupiny nákladů) by měl správce daně ke stanovení daně podle pomůcek přistoupit i v případě zpochybnění pouze marginální části účetnictví (konkrétního nákladu).⁵ Tento přístup akcentuje stanovení daně ve správné výši.

b) Při vyloučení esenciálních nákladů přechází správce daně ke stanovení daně podle pomůcek pouze v případě, že jsou naplněny obecné podmínky pro přechod na takové stanovení daně, tj. zejména pokud dojde ke zpochybnění podstatné části účetnictví.⁶ Tento přístup vychází z přednosti dokazování jakožto primárního způsobu stanovení daně a z povinnosti poplatníka daňově uznatelné náklady prokázat.

⁵ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35.

⁶ Přístup čtvrtého (4 Afs 381/2019), osmého (8 Afs 2016/2018) a devátého senátu (9 Afs 320/2019) NSS.

⁷ Usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020 - 133.

Aktuální případ

V tomto kontextu řešil osmý senát NSS případ, kdy správce daně při kontrole daně z příjmů právnických osob vyloučil jako daňově neuznatelné náklady na pomocné stavební práce, neboť poplatník neprokázal, že práce přijal od deklarovaných dodavatelů, neprokázal jejich rozsah ani cenu. Vyloučené náklady představovaly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích 6,75 % resp. 1,62 % celkových nákladů poplatníka.

Faktické provedení prací, včetně nemožnosti jejich uskutečnění vlastními zaměstnanci, však správcem daně zpochybněno nebylo. Poplatník proto požadoval, aby správce daně určil a uznal daňově účinnými alespoň takové minimální náklady, které musely být pro dosažení zdanitelných příjmů objektivně vynaloženy (tzv. esenciální náklady).

Správce daně tento postup odmítl, neboť podle něj nebyly naplněny předpoklady pro přechod na stanovení daně náhradním způsobem, tj. podle pomůcek. K tomu by přistoupil v případě, že by byla zpochybněna podstatná část účetnictví poplatníka, a nebylo by tedy možné stanovit daň dokazováním.

Posouzení věci rozšířeným senátem

Vzhledem k nejednotnosti dosavadní judikatury postoupil osmý senát věc k posouzení rozšířenému senátu.

Rozšířený senát ve svém rozhodnutí⁷ v zásadě hledal rovnováhu mezi volným uznáváním esenciálních nákladů a nároky na prokazování nákladů, a to při dodržení cíle správy daní, tj. stanovení daně ve správné výši.

Rozšířený senát uzavřel, že „*neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.*“

Zároveň však připustil, že pro přechod ke stanovení daně podle pomůcek není zpochybnění podstatné části účetnictví nezbytnou podmínkou. Dle rozšířeného senátu „*mohou nastat i takové skutkové situace, kdy i při zpochybnění marginální částí účetnictví nebude, např. s ohledem na objem sporné zakázky ve vztahu k objemu ostatních zakázek v rozhodném zdaňovacím období, dost dobře možné dostatečně správně stanovit daň na základě dokazování.*“ Naplnění podmínek tedy nicméně bude i nadále potřeba zkoumat dle okolností každého případu, konkrétnější hranice soud nestanovil.

Zároveň se rozšířený senát vyjádřil k možnostem poplatníka prokazovat náklady, nejsou-li splněny podmínky pro přechod na pomůcky. Uvedl, že „*pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat.*“

Rozšířený senát tedy vyzdvihl význam dokazování jako primárního způsobu stanovení daně. Současně zdůraznil důkazní břemeno poplatníka ohledně skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Linie

judikatury, podle které by měl správce daně ke stanovení daně podle pomůcek přistoupit i v případě zpochybnění jednotlivostí, tak byla rozhodnutím rozšířeného senátu překonána.

Závěr

Rozšířený senát NSS v rozhodnutí zdůraznil, že primárním způsobem stanovení daně je dokazování. Možnost uznat tzv. esenciální výdaje sice není obecně vyloučena, avšak pouhý odkaz na objektivní nutnost jejich vynaložení je podle rozšířeného senátu nedostatečný. Hranice, kdy správce daně přechází na stanovení daně podle pomůcek, je však nadále otevřená a je třeba ji zkoumat případ od případu.

Na závěr je třeba zdůraznit, že uznání esenciálních výdajů je přípustné pouze u daní z příjmů. U daně z přidané hodnoty je pro uznání odpočtu vždy třeba prokázat splnění zákonných podmínek u všech plnění⁸.

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

Rozšířený senát tedy vyzdvihl význam dokazování jako primárního způsobu stanovení daně. Současně zdůraznil důkazní břemeno poplatníka ohledně skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Linie judikatury, podle které by měl správce daně ke stanovení daně podle pomůcek přistoupit i v případě zpochybnění jednotlivostí, tak byla rozhodnutím rozšířeného senátu překonána.

⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, čj. 5 Afs 91/2022-48.



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



Nejvyšší správní soud k otázce fakultativnosti aplikace osvobození příjmu z prodeje nemovitosti

Tentokrát vám přinášíme zajímavé rozhodnutí týkající se osvobození prodeje nemovitosti fyzickou osobou.

Situace

Fyzická osoba (FO) prodala chalupu, přičemž neuplatnila osvobození ohledně částky odpovídající kupní ceně a uplatnila si související náklady na technické zhodnocení (tyto související náklady byly vyšší než příjem z prodeje).

Správce daně vylučuje z příjmů částku odpovídající kupní ceně a zároveň vylučuje z výdajů částku vynaloženou na technické zhodnocení dané nemovitosti s argumentem, že došlo ke splnění podmínek pro osvobození příjmu z prodeje a takový příjem nemá být vůbec uveden v daňovém přiznání (a související náklady nelze uplatnit).

FO se brání - argumentuje, že osvobození je fakultativní, a dále namítá, že nemovitost fakticky využívala pro podnikání (bez ohledu na to, že o něm neúčtovala).

Pohled soudů

U správce daně ani u krajského soudu FO s touto argumentací nepochodila.

Pře se dostala k Nejvyššímu správnímu soudu (NSS), který se rovněž postavil na stranu správce daně.

Co se týče osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (ZDP) - dle NSS není ponecháno na vůli poplatníka, zda toto osvobození od daně využije, či nikoliv (při splnění podmínek). Podle názoru NSS konstrukce předmětného ustanovení nedává poplatníkovi osvobození (ne)využít, ale při splnění podmínek předvídaných zákonem se takový příjem od daně osvobozuje vždy.

Co se týče námitky využití nemovitosti pro podnikání - NSS konstatoval, že FO jednak nedoložila splnění formální podmínky (vedení daňové evidence ve vztahu k chalupě) a současně ani jí předložené podklady a vyjádření nesvědčí o tom, že by chalupu v rozhodném období fakticky využívala k podnikání (doložila pouze to, že chalupu v průběhu roku 2015 pronajala třikrát, a to nejvýše na týden v měsících květen, červenec a srpen). Z doložených podkladů nelze dle NSS usuzovat na naplnění znaku soustavnosti, absentuje eventuelní poskytování ubytovacích služeb, aktivní nabízení nemovitosti na trhu atd. Dle NSS se z doložených podkladů jeví, že FO spíše dosahovala příležitostných příjmů z nájmu v rámci správy vlastního majetku.

Pokud budete mít k výše uvedenému tématu jakékoliv otázky, kontaktujte prosím autora článku nebo svůj oblíbený poradenský tým.

Co se týče osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (ZDP) – dle NSS není ponecháno na vůli poplatníka, zda toto osvobození od daně využije, či nikoliv (při splnění podmínek).

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
Stanislav Pokorný +420 731 627 034

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 odebírat Daňové a právní zprávy EY, prosím kontaktujte Marii Kotalíkovou: marie.kotalikova@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.

© 2024 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?

- ▶ byl zveřejněn návrh novely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, která by měla implementovat DAC8 do českých právních předpisů? [🔗](#)
- ▶ od roku 2024 přibyl dva nové nástroje omezující zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů? [🔗](#)
- ▶ vyšel aktualizovaný EY VAT Guide? [🔗](#)
- ▶ SDEU zvyšuje šanci získat zpět DPH u nedobytných pohledávek? [🔗](#)
- ▶ EY připravilo průvodce zdaněním mezd a povinností zaměstnavatelů ve více než 90 zemích světa? [🔗](#)